

IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES EN MÉXICO

Dr. Mariani Ochoa Rene
rmariani@uv.mx

L.C Hernández Reyes Luis Antonio
antonio_012370@hotmail.com

Fecha de recepción: 4 de febrero del 2017

Fecha de aceptación: 30 de abril del 2017

RESUMEN

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico presenta un estudio por el cual da a conocer las proporciones entre los ingresos tributarios y el Producto interno Bruto respecto a América Latina y el Caribe, para el año 2015 Cuba se encuentra con mayor índice de recaudación de 38.6% y el menor porcentaje lo tiene Guatemala con 12.4%, para lo cual el índice promedio de la OCDE es de 34.3%. México se encuentra por debajo del Promedio con tan solo un 17.4%.

En México la recaudación de impuestos es baja por factores como la corrupción, la Evasión Fiscal, la informalidad, las pocas facilidades administrativas para el cumplimiento, es de interés tratar esquemas de tributación que no se han implementado como el Impuesto sobre las Herencias, Legados y Donaciones.

PALABRAS CLAVE

Herencias, legados, donaciones, impuestos, OCDE, México.

ABSTRACT

The Organization for Economic Co-operation and Development presents a study whereby the proportions between tax revenues and the Gross Product with respect to Latin America and the Caribbean, by 2015 Cuba has the highest rate of collection of 38.6% and the lowest percentage with Guatemala with 12.4%, for which the average OECD index is 34.3%. Mexico is below average

with only 17.4%.

In Mexico tax collection is low because of factors such as corruption, tax evasion, and informality, administrative facilities for compliance, among others, which are of interest taxation schemes that have not been implemented as the Tax on The Inheritances, Legacies and Donations.

KEYWORDS

Inheritance, legacies, donations, taxes, OECD, Mexico.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad México es uno de los países en América Latina que tiene una baja recaudación según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), debido a esto nuestro país se ve en la necesidad de buscar instrumentos o medidas para aumentar su recaudación fiscal.

En México existen varios factores por lo que la recaudación fiscal es baja, y entre estas encontramos la corrupción que es muy común, la Evasión y la Elusión fiscal, el desaprovechamiento de figuras tributarias entre otras más.

Las Herencias, los Legados y las Donaciones son ingresos que actualmente la legislación mexicana los considera como exentos, este aumento en el patrimonio de los individuos a título gratuito ayuda a cierto grupo de personas por lo cual da paso a la desigualdad social ya que solo algunas familias están en condiciones de recibir algunos de estos ingresos.

Es por esto que mediante la Gaceta Parlamentaria, año XIX, número 4612-III, martes 6 de septiembre de 2016 se da a conocer la iniciativa por la cual se propone gravar los ingresos por Herencias, Legados y Donaciones superiores a \$10,000.00 de pesos, y de esta manera se pretende cobrar impuesto a cierta clase de personas de la clase alta.

Este impuesto sobre el patrimonio se está aprovechando en otros países de América Latina como lo es Ecuador, Bolivia, Chile y otros; en algunos de estos casos se aplica tasas sobre la base gravable en otras tarifas.

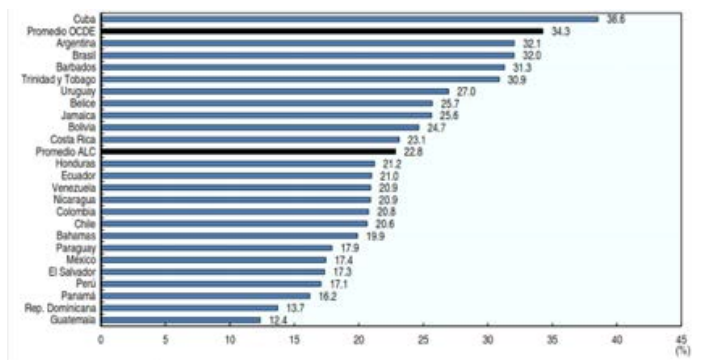
LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE)

Fue Fundada en 1961, y agrupa a 35 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La OCDE (2017) ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabajan para entender que es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Miden la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizan y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

La OCDE (2017:52) muestra un reporte de las proporciones de ingresos tributarios y los compara con los 24 países de América latina y el Caribe (ALC) correspondiente al ejercicio 2015. Estos indicadores tributarios se obtienen, considerando el recaudo tributario total en relación del Producto interno bruto (PIB).

Para el ejercicio 2015 el promedio de recaudación en relación al PIB en América Latina y el Caribe fue de 22.8%, mientras que el promedio de la OCDE es de 34.3% para lo cual tenemos la siguiente gráfica: Gráfica.1 Relación de Ingresos tributarios y el PIB (ingresos tributarios totales como % del PIB), 2015.



FUENTE. Estadísticas Tributarias en América latina y el Caribe 2017, OCDE, Publishing, Paris.

Como podemos observar México tiene una baja recaudación ya que en la tabla muestra que se encuentra por debajo de promedio de la OCDE que es de 34.3% y del promedio de América Latina y el Caribe con 22.8, nuestro país al 2015 cuenta con un 17.4% con 5.4 por ciento por debajo del promedio.

Razones por la cual existe una baja recaudación en México.

Algunas de las razones son factores como la Corrupción, la Informalidad, la Defraudación Fiscal, la Evasión y la Elusión Fiscal, además de las antes mencionadas, la página de IDC (2015) menciona las siguientes:

“Las causas que explican la baja carga fiscal mexicana, misma que parece más aguda ante la reducción de recursos petroleros, se resume en los siguientes puntos.

1. La falta de voluntad del gobierno para proponer una real reforma tributaria. Esta inacción tiene su raíz en la oportunidad del Estado mexicano de obtener recursos de fuentes de financiamiento como la deuda externa y su dependencia marcada de los ingresos petroleros
2. La poca eficaz y eficiente administración tributaria. Existen grandes niveles de evasión y elusión fiscal, esto independientemente de las acciones del Estado mexicano para ser más eficiente, entre ellas el uso de medios electrónicos para simplificar el pago de impuestos y su fiscalización
3. El amparo en materia impositiva ha restado fuerza a la autoridad fiscal, y no en todos los casos beneficia a la mayoría de causantes
4. La existencia de regímenes o estímulos fiscales especiales a ciertos sectores erosiona la base tri-

butaria, además de que existe un amplio otorgamiento de facultades discrecionales del Ejecutivo para establecer, mediante decreto, exenciones o condonaciones

5. La percepción negativa por los ciudadanos del uso y manejo honesto del gasto público
6. Existe un reducido número de impuestos con el que el Estado mexicano grava a sus ciudadanos (básicamente ISR e IVA)
7. El impuesto predial, el gravamen más significativo de las entidades federativas, tiene una baja recaudación, ya sea por la falta de capacidad administrativa de dichas entidades o por los diferentes tratamientos especiales
8. El tamaño de la economía informal reduce considerablemente la base tributaria
9. La poca seguridad jurídica que se genera ante la inestabilidad de las normas, ejemplo la miscelánea fiscal
10. Las pocas facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones tributarias"

De las causas antes mencionadas hablaremos sobre la cual México no está aprovechando todos los esquemas de tributación, como lo menciona el artículo de la revista IDC en el punto 6, donde habla acerca de que solo se aprovecha el IVA e ISR, aunque existen otros que no se mencionan como es el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto Sobre Autos Nuevos (ISAN); El Impuesto Sobre Patrimonio que aún no está vigente en México para el ejercicio 2017, pero ya se tiene contemplado en la ley de Ingresos de la federación desde el año 2014.

México no está aprovechando el cobro de impuestos por las herencias, los legados y donaciones como lo hacen otros países de América Latina que más adelante hablaremos, es por esto que nuestro trabajo de investigación es una propuesta para implementar una figura tributaria que ayudara a aumentar los ingresos del país provenientes de impuestos; por lo pronto debemos analizar La ley de ingresos de la federación (LIF) en el cual para el año 2014 que se muestra a continuación:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de noviembre de 2013

TEXTO VIGENTE

Última reforma publicada DOF 14-07-2014

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2014, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
TOTAL	4,467,225.8
INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL (1+3+4+5+6)	2,709,961.1
1.Impuestos	1,770,163.0
1.Impuestos sobre los ingresos:	1,006,376.9
01.Impuesto sobre la renta.	1,006,376.9
2. Impuestos sobre el patrimonio.	
3. Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones:	750,537.4
01. Impuesto al valor agregado.	609,392.5
02. Impuesto especial sobre producción y servicios:	134,441.6
01. Gasolinas, diesel para combustión automotriz:	16,483.0
01. Artículo 2o-A, fracción I.	-4,283.0
02. Artículo 2o-A, fracción II.	20,766.0
02. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	36,752.0
01. Bebidas alcohólicas.	11,714.2
02. Cervezas y bebidas refrescantes.	25,037.8
03. Tabacos labrados.	37,208.4
04. Juegos con apuestas y sorteos.	3,012.2
05. Redes públicas de telecomunicaciones.	8,081.0
06. Bebidas energéticas.	23.6
07. Bebidas saborizadas.	12,455.0
08. Alimentos no básicos con alta densidad calórica	5,600.0
09 Plaguicidas.	184.7
10 Carbono.	14,641.7
03. Impuesto sobre automóviles nuevos.	6,703.3

Como podemos observar para el ejercicio 2014 en la Ley de Ingresos de la Federación se derogó el Impuesto Empresarial a la Tasa Única (IETU), pero se adicionó un nuevo rubro en el cual se obtendrán ingresos por el Impuesto sobre el Patrimonio, desde este ejercicio hasta en 2017 no se han implementado mecanismos para poder recaudar el impuesto por lo que será de gran importancia observar este impuesto en algunos países que ya se esté utilizando.

Antes de pasar a revisar el impuesto es conveniente hablar sobre la exposición de motivos por el cual se adiciona este rubro, el cual La Gaceta Parlamentaria, año XIX, número 4612-III, martes 6 de septiembre de 2016, señala que esta iniciativa tiene como propósito combatir la desigualdad social, México es uno de los países con mayor nivel de desigualdad, ocupando el número 87 de 113 países, esto quiere decir que la riqueza del país se encuentra concentrando en un cierto grupo de personas.

Es por eso que la Herencia es un medio por el cual ayuda al enriquecimiento patrimonial colocando a los ciudadanos dentro de una posición privilegiada, ya que se obtiene un beneficio sin haber trabajado, únicamente por el hecho de haber nacido en una familia acomodada.

De esta manera el impuesto sobre la herencia graba a la trasmisión gratuita de propiedades que se realiza entre individuos.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Hasta este año son exentos estos ingresos por herencias, legados y las donaciones entre familiares como lo menciona el siguiente artículo:

“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XXII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de

sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.”

Las herencias, legados y donaciones.

Para empezar hablaremos de lo que es una herencia, los legados y las donaciones, ya que es el objeto de nuestro impuesto. Debemos entender herencia como el derecho de propiedad privada debido a su carácter de perpetuidad, es decir que al dejar de existir el titular debe ser sustituido por sus sucesores. Jurídicamente significa la acción de transmitir bienes por la causa de muerte (Baquero & Buenrostro, 2012:11)

Por otra parte el Código Civil Federal en el artículo 1281 menciona que la herencia es el acto de sustituir en todos los bienes de una persona –finada- a otra –heredero-, además de todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.

Otra definición de SUCESION, HERENCIA la menciona Feregrino (2015:390). “es el Conjunto de bienes, derechos y obligaciones que, al morir una persona, son transmitidos a sus herederos o legatarios. La sucesión puede ser intestada o testamentaria”

Como podemos ver con estas tres definiciones la herencia es toda transmisión de bienes de una persona por causa de muerte a otra, teniendo en cuenta que no solo se heredan bienes sino también derechos y obligaciones que no se pierden o extinguen con la muerte.

Tipos de sucesión hereditaria.

- A título universal.

Esto quiere decir que la transmisión de por todos los bienes, derechos y obligaciones o de una parte proporcional.

- A título particular.

Es la transmisión de bienes concretos. Cuando hablamos de este tipo de sucesión nos referimos a un legado

Diagrama. Sobre la herencia artículo 1282 del código civil federal.



Elaboración propia.

Para conocer que es el legado tenemos una definición de Ballester (1989:89) “toda disposición patrimonial en acto mortis causa que confiriendo derechos directamente al favorecido no sea institución de los herederos”. Otro concepto de la palabra legado. Disposición que en su testamento o codicilo hace un testador a favor de una o varias personas naturales o jurídicas.

Aquello que se deja o transmite a los sucesores, sea cosa material o inmaterial”. (Real Academia de la Lengua)

“Sucesión particular mortis causa, que se produce en virtud de una disposición particular otorgada en testamento o contrato sucesorio, o en virtud de un precepto general de la ley. A diferencia de la herencia, el legado conlleva una pura percepción de bienes”.

(El Economista, Diccionario de Economía y Negocios, ESPA-SA)

El Código Civil Federal menciona al Legatario.

“Artículo 1285.- El legatario adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le imponga el testador, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los herederos”

Como podemos ver esta figura es diferente a la herencia ya que el legatario únicamente adquiere bienes y derechos del testador (fallecido) y no adquiere obligaciones que deriven de estos bienes, solo tiene una limitante, el código civil menciona que si toda la masa hereditaria de distribuye en legados, los beneficiados serán considerados como herederos, de tal manera que si se opta por esta forma no debe ser al 100 por ciento de la masa hereditaria.

Modalidad de legados.

Los legados pueden estar sujetos a término o plazo, a condición y a modo o carga.

1.- Los que se sujetan tanto a términos suspensivos como a términos resolutorios y pueden ser de dos tipos:

- Ciertos. Estos dependerán de un plazo que el testador fijo con anterioridad. Por ejemplo el legado que se dejó a un menor de edad y se establece que estará en poder del mismo hasta que llegue a la mayoría de edad.

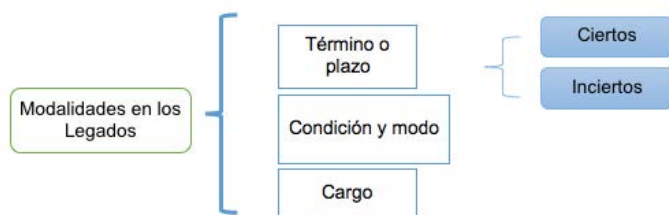
- Incierto: son los de los días que necesariamente llegaran aunque se ignore cuando será, por ejemplo, un legado de prestación periódica el cual debe concluir en un día que se desconoce si llegara.

2.- Los que se sujetan a condición suspensiva o resolutoria, es decir aquella que dependa de un acontecimiento futuro o incierto, sea para que nazca el derecho (suspensiva) o bien para que lo extinga (resolutoria). Por ejemplo “si se recibe de Abogado”, “mientras permanezca en la Ciudad X”

En el ejemplo tomara posesión del legado cuando se reciba de abogado.

3.- Los que se sujetan a una carga que consistirá en una prestación pecuaria o de tipo moral.

Por ejemplo cuando se asigna un bien inmueble con la obligación cuidar y alimentar a una persona x”



Fuente: Derecho Sucesorio, 2015, Edgard Baqueiro rojas & Rosalía Buenrostro Báez.

CLASE DE LEGADOS.

1. Legados alternativos:

Se llama así a la disposición testamentaria en que se designa diversas cosas para que, por elección del heredero, alguna de ellas sea entregada al legatario, quien puede elegir la de menor valor. Si el legatario, por disposición expresa, es quien tiene derecho a escoger se denomina legado de opción, y puede escoger la cosa de mayor valor, la

regla es que a falta de disposición expresa del testador, corresponde al heredero elegir la cosa que debe entregar. La elección hecha es irrevocable en esta se sigue la regla general de las obligaciones alternativas. Ahora bien, si él tiene derecho de elección no puede ejercerlo, entonces lo hará su representante legítimo o sus herederos, o bien el juez a petición de parte legítima.

Cuando lo alternativo se da entre la herencia y un legado, o sea, cuando el legendario es también heredero, entonces la facultad de elegir le corresponde a este y puede optar por alguna de las dos liberalidades: la de heredero o la de legendario.

Si se legan dos bienes y uno de ellos tienen un gravamen, deben de aceptarse ambos, pues no se permite recibir uno y repudiar otro. Además el legatario no puede aceptar parcialmente un legado.

2. Legados remuneratorios:

Se llaman a si a los legados que instituye el testador para cumplir con algún deber en compensación de algún servicio prestado por el legatario, que el testador no está obligado a pagar. La característica de estos legados es que son preferentes en el pago.

3. Legados por su objeto:

Consiste en la disposición testamentaria que deja al legatario una cosa o lega el hacer de otro, lo que los clasifica, respectivamente, en legados de cosa o legados de servicio.

a) Legado de cosa. Consiste en la disposición testamentaria de transmitir a una persona una cosa. Por ejemplo, "lego a X mi casa, mi automóvil o cien mil pesos". Este tipo de legado puede ser de una cosa individualmente determinada o de un género o especie. Ambos tipos de legados tienen diversos tratamientos:

- De cosa del testador. En este legado se está ante la disposición normal por testamento a título singular. En este caso, el legatario adquiere la propiedad desde que le de cujus muere y hace suyo los frutos, salvo disposiciones en contrario. Por ejemplo, el testador lega algo concreto de su patrimonio presente. En este caso, si la cosa lega algo concreto de su patrimonio presente. En este

caso si la cosa se encuentra entre los bienes de la herencia, el legado es válido, pero si el testador dispuso de ella en vida, o se pierde, destruye o es motivo de evicción, el legatario no adquiere ningún derecho sobre ella.

- De cosa ajena. Consiste en la disposición testamentaria que deja al legatario una cosa que al testar o morir el de cujus, no era de su patrimonio: al respecto se regulan varias hipótesis.

- Si la cosa era ajena y el testador lo sabía, el heredero debe adquirirla para entregarla al legatario: si no lo puede adquirir, deberá dar su equivalente en dinero.

- Si el testador ignoraba que la cosa fuera ajena y la creyera propia, el legado no tiene validez (es nulo)

- Si el testador adquiere luego de testar lo que no sabía que era ajeno, el legado es válido.

- Si el propietario de la cosa legada es el heredero o es otro legatario, el legado es válido.

- Si el legado de una cosa, al otorgarse el testamento, la misma pertenece al legatario, el legado es nulo.

- Si la cosa es propia en parte y ajena en el resto para el testador sabiéndolo este, el legado solo se extiende a lo propio del de Cujus, salvo disposición expresa en contrario.

- Si el legatario adquirió la cosa legada después de hecho el testamento, se entiende legado su precio.

- b) Legado de servicio: cuando lo que se lega es el hecho (el hacer) de un tercero. Por ejemplo, "que X artista pinte tu retrato". Que le opere X médico", se cuantifica el precio y ese es el legado.

4. Legados de género:

Son los que se encuentran compuestos por bienes muebles e inmuebles que no se determinan específicamente, si no solo por el género, clase o especie a que pertenece (con detalle del número, peso o medida)

Este tipo de legado es válido aunque el género no exista en la herencia, de manera que si el legado se le legara el menaje para su casa, deberá adquirirlo. Pero si se legara el menaje de la casa del testador, se sujetara a la regla de las cosas determina-

das. A propósito, es conveniente recordar que la regla respecto a los bienes muebles de una casa no están incluidos el dinero, los documentos o los papeles, las colecciones artísticas o científicas y artísticas, los libros las medallas o las mercancías sino solo el ajuar y utensilios propios del menaje de una casa.

Dentro del legado de genero el más común es el legado de dinero, si no lo hay en la masa hereditaria, deberán venderse bienes de la misma para pagarlo o lo pague el heredero de su peculio si a él se le encargo con el legado. Los legados en dinero deben pagarse en esa especie.

Cuando las cosas que comprende un legado de genero son de diversa calidad y valor, debe entregarse al legatario una de mediana calidad y precio.

5. Legado de usufructo, uso y habilidad:

Es la disposición testamentaria que le concede al legatario el uso y goce, más no el dominio, de la cosa legada. Al principio estos legados son vitalicios, excepto en el caso en el que el testador determine que duren menos que la vida del legatario. Si se establecen por determinado plazo y el legatario muere antes, no transmiten ningún derecho a sus herederos.

Cuando estos legados son dejados a alguna corporación que tiene capacidad de adquirirlos, solo duran veinte años.

6. Legados de prestación de servicios: consiste en la disposición testamentaria que concede al legatario, el derecho a percibir alguna cosa o servicio (dinero, comida, habitación, asistencia médica, etc.), que será entregado periódicamente y por un determinado tiempo. Estos legados son de pensión, alimentos y educación.

a) legado de pensión: es el que otorga al legatario a percibir un pago periódico en dinero, en una cantidad determinada por el de cujus y por el plazo establecido por el testador, el cual puede ser por toda la vida del legatario. Este tipo de legado corre desde la muerte del testador, es exigible al principio de cada periodo y el legatario hace suya la pensión que tuvo derecho a cobrar, aunque muera antes de que termine el periodo.

b) Legado de alimentos: recibe el nombre de la

disposición testamentaria que concede al legatario el derecho a percibir comida, vestido, habitación y asistencia medica hasta una determinada edad mientras este incapacitado para procurarse por sí mismo la subsistencia, o bien por toda su vida. Si en este legado no se establece cantidad, deben sujetarse a las reglas de la obligación alimentaria en cuanto a la necesidad del acreedor y la posibilidad del deudor; en este caso, en cuanto a las posibilidades de la herencia.

c) Legado de educación: responde a la disposición testamentaria que instituye a la persona o personas específicas como legatarios (los hijos que tenga mi sobrino, por ejemplo) para costear sus estudios por determinado tiempo (primaria, secundaria, preparatoria, universidad), o hasta que lleguen a ejercer un oficio o una carrera.

7. Legado de crédito; en este caso el testador que es titular de un crédito, dispone en un testamento que el crédito sea tramitado por determinada persona, con lo cual se le transmiten todas las acciones y garantías existentes. El heredero entregara al legatario los títulos y documentación referente al caso, salvo disposición expresa en contrario. El crédito lleva como accesorios los intereses que se deban a la muerte del testador.

8. Legado de deuda:

Es el que constituye la disposición testamentaria por la cual se libera al deudor de una deuda que tenía pendiente con el autor de la sucesión. Este tipo de legado puede ser solo de la garantía que sostiene al crédito, como prenda o hipoteca. En este caso la deuda subsiste, pero se libera la garantía real y debe devolverse al deudor el bien dado en prenda, o cancelarse la hipoteca. EL CODIGO CIVIL para el D.F dispone el legado de una deuda del deudor, extinguiéndose la obligación; y el que debe cumplir el legado está obligado a dar al deudor la constancia de pago, a desempeñar las prendas, a cancelar las hipotecas y las finanzas y a liberar al legatario de toda responsabilidad.

El legado puede implicar una prestación o un servicio que debe realizar el heredero o legatario gravado con él, o que la prestación sea realizada por un tercero. En ambos casos, el legado debe

valuarse en dinero para los efectos del beneficio del inventario y el monto de la garantía que tenga que otorgar el obligado.

9. Legado gratuito y legado oneroso:

El primero consiste en la disposición testamentaria que no impone carga ni condición alguna, mientras que el segundo es el que impone al legatario carga u obligación. En el caso del legado doble, es decir, el que incluye dos o más bienes, cuando uno es oneroso y el otro es gratuito, el código civil para el D.F establece que el legatario no puede aceptar el gratuito y renunciar al oneroso, pero si ambos son gratuitos u onerosos, Es libre para aceptarlos todos o repudiar al que quiera.

10. Legado de parte alícuota:

El legado de la parte alícuota de la herencia, no es en realidad un legado, aunque a si lo haya denominado el testador. Se trata de una institución de heredero con todas las consecuencias del caso y no de legatario, Baqueiro & Buenrostro (2015)

DONACIONES.

La donación es otro tipo de ingreso que se obtiene de manera gratuita también forma parte del impuesto sobre el patrimonio, es por esta razón que debemos definir que es, Ballester, (1989) menciona que es un acto por el cual una persona de manera libre y sin esperar algo a cambio, es decir de manera gratuita se pone a disposición una cosa a favor de otra persona.

Una definición DONATIVO es la de Luna (2014:13) "Se entiende por donativo la cantidad en efectivo, especie o crédito producto de una donación. Se identifica con dos efectos fiscales, uno para el donante y otro para el donatario. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Segunda edición, Edit. Porrúa S.A., México, 1988.

Donación. Acción y efecto de donar. Liberalidad de una persona que transmite gratuitamente una cosa que le pertenece a favor de otra que la acepta.

Entre vivos o ínter vivos. La que se hace en la cuantía y con las condiciones que exigen las leyes para que tenga efectos en vida del donante.

Esponsalicia. La que se hace por razón de matrimonio, antes de celebrarlo, a favor de uno o de ambos esposos.

Mortis causa, o por causa de muerte. La que se hace para después del fallecimiento del donante y se rige por las reglas de las disposiciones testamentarias.

Própter nupcias. La que hacen los padres a sus hijos, por consideración al matrimonio que van a contraer".

Por otra parte el código civil federal menciona:

"Artículo 2332.- Donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes."

"Artículo 2333.- La donación no puede comprender los bienes futuros."

"Artículo 2334.- La donación puede ser pura, condicional, onerosa o remuneratoria."

"Artículo 2335.- Pura es la donación que se otorga en términos absolutos, y condicional la que depende de algún acontecimiento incierto."

"Artículo 2336.- Es onerosa la donación que se hace imponiendo algunos gravámenes, y remuneratoria la que se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga obligación de pagar."

"Artículo 2337.- Cuando la donación sea onerosa, sólo se considera donado el exceso que hubiere en el precio de la cosa, deducidas de él las cargas."

"Artículo 2338.- Las donaciones sólo pueden tener lugar entre vivos y no pueden revocarse sino en los casos declarados en la ley."

Como podemos ver de estas definiciones, podemos decir que un donativo es toda aquella transmisión de un bien a favor de otra y que deben existir factores tales como que esta debe ser a título gratuito y debe ser entre vivos.

Elementos de la relación tributaria.

Antes de definir los elementos de la relación tributaria debemos conocer el fundamento legal por el cual nace un impuesto. La Constitución Política de los estados unidos Mexicanos en si artículo 31 fracción IV menciona que es obligación de todos los mexicanos aportar para el gasto público de manera proporcional y equitativa como lo dispongan las leyes Federales, Estatales y Municipales.

Para Miranda (215:101) señala cinco elementos de la relación tributaria, los cuales son: a) Sujetos; b) Objeto u hecho imponible; c) Base; d) Tasa o Tarifa y; e) Período de imposición.

Como sujeto de acuerdo con el Código Federal de la Federación en su artículo 1, a todas las personas físicas y Morales; siendo para nuestro caso todas aquellas personas que reciba un bien o derecho de forma gratuita, ya sea por medio de una herencia o legado (para el caso de que el bien provenga de una persona que ya murió) y por donación en el caso de una persona que aún viva. El objeto. "Objeto es la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava; el hecho imponible es aquello que hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la relación tributaria" Miranda (2015:103).

En nuestro caso son todo aquellos los bienes o derechos que se obtengan por Herencias, Legados y Donaciones que aumente el patrimonio del sujeto, sea en bienes Muebles o Inmuebles, efectivo u cualquier otra.

La base. En el valor del bien recibido sobre cual se le debe aplicar una tarifa o porcentaje de impuesto.

Tarifa. Considerando la iniciativa que se encuentra en la Gaceta Parlamentaria, año XIX, número 4612-III, martes 6 de septiembre de 2016 tenemos.

Se proponen tres gravámenes dependiendo el costo de la propiedad heredada:

1. Primer Segmento. Imponer un impuesto de 10 por ciento del monto excedente en un rango de 10 a 50 millones de pesos.
2. Segundo segmento. Imponer un impuesto de 20 por ciento del monto excedente en un rango de 50 a 100 millones de pesos.
3. Tercer segmento. Imponer un impuesto de 30 por ciento del monto excedente a partir de los 100 millones de pesos.

Esta tarifa aplica para las Herencia, legados y Donaciones cómo podemos ver los primeros 10 millones son exentos.

Impuesto Sobre el Patrimonio en América latina.

A continuación se describe los países en los cuales está vigente impuestos relacionados con las herencias y las tarifas.

País	Impuesto a la Propiedad	Tasa o tarifa
Chile	Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones	El impuesto se aplica sobre la base imponible de cada uno de los destinatarios que vas desde 1.4 % hasta el 35%
Bolivia	Impuesto a las Sucesiones y a las Trasmisiones Gratuitas de Bienes	El impuesto es aplicado a diferentes tipos, dependiendo de la relación del perceptor con el fallecido o donante, de la forma siguiente: <ul style="list-style-type: none"> • Ascendientes, descendientes y cónyuge: 1%. • Hermanos y sobrinos/sobrinas: 10%. • Otros: 20%.
Ecuador	Impuesto sobre las Herencias	el impuesto es aplicado a tipos progresivos, que vas desde el 5% hasta el 35%

Fuente. Los Sistemas Tributarios de América Latina, 2016. CIAT

CONCLUSIÓN.

Una vez analizada la información a manera de conclusión se decir que la implementación de un impuesto que grave de manera directa a la herencia, los legados y las donaciones puede ser de gran beneficio para nuestro país, ya que hasta el día de hoy no se cobra por estos ingresos y de esta forma incentivaría una mayor recaudación tributaria, sería una forma de ayudar a elevar y tener una mejor posición dentro de los niveles que realiza anualmente la OCDE en los próximos años.

Por otro lado se cumple con una de las metas que tiene el gobierno, que es ayudar a la sociedad, buscando la igual económica, es por eso que este impuesto tendrá una exención de diez millones de pesos, de esta manera la clase media no resultara afectada.

Y así como todos aquellos mexicanos que se encuentra en un estatus alto o privilegiado deberán contribuir por medio de este impuesto con un diez por ciento del valor de los bienes que adquiera a título gratuito, para esto se situara en un margen que va desde los diez millones hasta los setenta millones, si llegara a rebasar los límites se le aplicara una tasa del veinte por ciento.

Además nuestros legisladores ya tienen contemplado el aumento de un impuesto es por ello que dentro de este trabajo mencionamos la Ley de Ingresos de la Federa-

ción de 2014, año que implementan un rubro llamado "Impuesto al Patrimonio" que hasta la fecha no se recauda.

Comparando este impuesto con el de otros países de América Latina, entre estos mencionamos a Chile, Bolivia, y Ecuador, se tienen tasas y tarifas que se aplican al monto del patrimonio que fue entregado de forma gratuita, solo que estos impuestos en algunos casos tienen muy pocas exenciones.

Para terminar es importante mencionar que este impuesto reúne todo los elementos tributarios, un sujeto, un objeto, base y tarifa, es por esto que no se viola ningún elemento ni existe la doble tributación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- OCDE (2017) Acerca de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Página web <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> Consultada el 26 de Marzo de 2017.
- OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2017), Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe, OECD Publishing, Paris.
- http://dx.dio.org/10.1787/rev_lat_car-2017-en-fr
- LA REVISTA IDC ASESOR JURIDICO FISCAL. (2015) IDOnline | 10 causas de la baja recaudación en México. Página web <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2015/06/02/10-causas-de-la-baja-recaudacin-en-mxico> Consultada el 25 de Marzo de 2017.
- CIAT (2016) Los Sistemas Tributarios de América Latina. Pagina web https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/SerieComparativa/2016_sistemas_tributarios_AL.pdf consultada el 01 de Abril de 2017.
- Cámara de Diputados (2017) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. DOF. México
- Cámara de Diputados (2014) Ley Federal de Ingresos. DOF. México
- Cámara de Diputados (2017) Código Fiscal de la Federación. DOF. México
- Cámara de Diputados (2017) Código Civil Federal. DOF. México
- Cámara de Diputados (2016) Gaceta Parlamentaria, año XIX, número 4612-III, martes 6 de septiembre de 2016
- Cámara de Diputados (2017) Ley del Impuesto Sobre la Renta. DOF. México
- Baqueiro & Buenrostro (2012), Derecho Sucesorio, México, editorial Oxford University Press
- Feregrino, Baltazar (2015), Diccionario de términos fiscales: ISR, CFF, IVA y otras disposiciones fiscales 2015, México, Editorial ISEF
- Ballester, Eladio (1989), Derecho de sucesiones: aspecto civil y fiscal. Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, Editoriales de Derecho Reunidas
- Luna, Antonio (2014) Donativos el efecto del ISR en donantes y Donatarias Autorizadas, México, Editorial ISEF
- Sánchez, Arnulfo (2105), Aplicación Práctica de Código fiscal 2015. México. Editorial ISEF

Dr. Mariani Ochoa Rene

rmariani@uv.mx

Investigador de tiempo completo del Instituto de la Contaduría Pública de la UV. Coordinador de la Red de investigación, vinculación y docencia "Fiscalización Superior y Evaluación del Gasto Público" en el ICP de la UV.

L.C Hernández Reyes Luis Antonio

antonio_012370@hotmail.com

Licenciado en Contaduría por la Universidad Veracruzana. Actualmente estudiante de la Maestría en Administración Fiscal del segundo semestre.