

El paradigma del impuesto a la herencia desde el principio tributario constitucional de proporcionalidad y de no confiscatoriedad, un acercamiento a la iniciativa en México

The paradigm of inheritance tax from the constitutional tax principle of proportionality and non-confiscation: An approach to the initiative in Mexico

Hugo Odín Esparza Tavaréz ¹ 

Eduardo Martínez Robles² 

Orlando Antonio Trujillo Rivera³ 

Recibido: 25 de julio de 2025

Aceptado: 6 de octubre de 2025

Fecha de Publicación: 1 diciembre de 2025

Resumen

En México se han presentado distintas iniciativas de ley que proponen aplicar un impuesto a las herencias, toda vez que constituyen un incremento en el patrimonio del contribuyente y, de ahí, la oportunidad de gravarlo. Dichas iniciativas, en caso de aprobarse, deberán configurarse en la ley respetando los principios constitucionales tributarios. Además, resulta pertinente determinar cuál es el porcentaje máximo en que deberá gravarse el incremento patrimonial derivado de una herencia o legado, considerando que, para el caso mexicano, ese “límite” se encuentra dado por la capacidad económica y el agotamiento de la base imponible. Por ello, la presente investigación pretende proporcionar una perspectiva sobre lo que se considera el límite “justo” que deberá sacrificar el sujeto pasivo en caso de que la iniciativa de impuesto a la herencia sea aprobada, mediante el contraste de la literatura comparada y las resoluciones de diversas cortes internacionales en materia de proporcionalidad y confiscatoriedad.

Palabras clave: Principios tributarios, proporcionalidad, confiscatoriedad, impuesto a las herencias.

Various legislative initiatives have been introduced in Mexico proposing the application of an inheritance tax, given that inheritances constitute an increase in the taxpayer's wealth and, consequently, an opportunity for taxation. Should these initiatives be approved, they must be incorporated into law in accordance with constitutional tax principles.

¹ Universidad de Guadalajara, hugo.esparza@cucea.udg.mx, ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-9547-3141>.

² Universidad de Guadalajara, eduardo.martinez@cucea.udg.mx, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3040-9128>

³ Universidad de Guadalajara, orlando.trujillo@cucea.udg.mx, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6090-590X>

Furthermore, it is necessary to determine the maximum percentage at which the wealth increase derived from an inheritance or legacy should be taxed, considering that, in the Mexican case, this “limit” is defined by the taxpayer’s economic capacity and the exhaustion of the tax base. Accordingly, this research aims to provide a perspective on what may be considered the “fair” limit that the taxpayer should bear if the inheritance tax initiative is approved, through a comparison of the relevant literature and the rulings of various international courts regarding proportionality and confiscation.

Keywords: Tax principles, proportionality, confiscation, inheritance tax.

Los principios tributarios

Los principios tributarios constitucionales deben señalar los elementos mínimos que debe contener el sistema tributario para garantizar, por una parte, equidad y certeza al contribuyente al momento de pagar los tributos y, por otra, garantía por parte del Estado en el recaudo y la ejecución de los recursos de manera transparente (Buitrago y Uribe, 2017).

Esa certeza y objetividad se constituyen, por ejemplo, en el principio tributario de legalidad, el cual impide la discrecionalidad por parte de la administración pública en la aplicación de los tributos. Este principio señala también que los impuestos solo pueden ser aplicados por el Estado a sus gobernados mediante la ley (Chagoyan, 2007).

Ahora bien, la equidad es concebida, además de principio, como “la justicia natural por oposición a la ley positiva” (García Máynez, citado por Moreno 2004, p. 56), no se refiere a la equidad como una norma jurídico-positiva, sino al principio natural del derecho que ordena al juzgador resolver equitativamente las controversias.

Cabe destacar que el Instituto de Investigaciones Jurídicas y la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2012, p. 18) establecen que, para el principio de equidad, los contribuyentes deben encontrarse en igualdad frente al mismo impuesto; en tales condiciones, deberán recibir el mismo tratamiento en relación con la acumulación de ingresos gravables, causación, deducciones permitidas, plazos, etc. Por lo tanto, la equidad se refiere también a la igualdad jurídica entre los sujetos destinatarios y a su relación con el contenido de la norma.

Otro de los principios tributarios constitucionales es el de proporcionalidad, el cual, según Robert Alexy, (citado por Serrat, 2012), equivale a “la aplicación de la fórmula de la ponderación” (pp. 52–53), donde el objetivo de dicho principio descansa en el control de la causalidad que coexiste entre los fines y los medios, basándose en criterios de proporcionalidad, idoneidad y necesidad. Este objetivo debe procurar utilizar el medio para alcanzar el fin más adecuado, el más moderado y el estrictamente necesario.

Siguiendo con lo anterior, el fin perseguido por el principio de proporcionalidad prevé limitar el exceso en el contenido de la norma, de modo tal que prohíbe cualquier medio que rebase los límites considerados jurídicamente soportables. El principio de proporcionalidad exige una relación de equilibrio, la cual se rompe cuando los medios se imponen de forma excesiva o irrazonable y limitan o restringen libertades y derechos.

Así pues, la tributación no solo debe ser contemplada en la legislación y cumplir con el principio de justicia para evitar la arbitrariedad en la norma y la afectación de los derechos fundamentales, sino que debe conservar los principios de equidad, eficiencia y progresividad, de modo que, en contraposición a la arbitrariedad, resulte equilibrada, eficiente en su distribución y progresiva en la medida en que exista desarrollo en la economía y la población (Romero et al., 2013, p. 70).

Planteamiento del problema

Históricamente se han presentado diversas iniciativas orientadas a reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), particularmente aquellas que buscan eliminar las disposiciones que exentan del pago del impuesto a las herencias o legados. El principal argumento que sustenta dichas iniciativas radica en que, al momento en que se recibe una herencia o legado, la persona que la adquiere incrementa su patrimonio a título gratuito; situación que se traduce en una mayor capacidad económica y, por tanto, en la posibilidad de gravarla.

En este sentido, la herencia no es actualmente gravada por la autoridad fiscal en virtud de la exención prevista en el artículo 93, fracciones XXII y XXIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Congreso de la Unión, 2013), que establece:

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 (Congreso de la Unión, 2013).

Ahora bien, a partir de este marco normativo y de los principios constitucionales tributarios, surge el cuestionamiento central de la presente investigación: a partir de la iniciativa de ley, ¿se cumplen los criterios de proporcionalidad y no confiscatoriedad respecto del incremento patrimonial derivado de una herencia o legado?

Cabe señalar que en México existen distintos ordenamientos de carácter local que sí prevén gravámenes vinculados con las transmisiones patrimoniales, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) vigente en el estado de Jalisco⁴. Este impuesto representa un referente jurídico relevante y un antecedente del principal argumento que motiva la aplicación del ISR en la iniciativa. No obstante, la aplicación acumulada de dos o más impuestos sobre una misma fuente de riqueza podría resultar confiscatoria.

A manera de ejemplo, si una persona adquiere por herencia un bien inmueble localizado en el municipio de Guadalajara, en el estado de Jalisco, deberá pagar el ITP correspondiente, cuya tasa puede alcanzar el 3.5% cuando la valuación del activo supera los 100.1 millones de pesos⁵. Si adicionalmente se aprobara la iniciativa de ley que elimina la exención del pago de ISR a las herencias, el contribuyente tendría que pagar, además del ITP, el ISR correspondiente, cuya tasa puede llegar al 30%⁶. En ese supuesto, la suma de ambos gravámenes (ITP e ISR) ascendería al 33.5% del valor total del bien inmueble.

En este sentido, la hipótesis de la presente investigación sostiene que la creación y eventual aprobación del impuesto a las herencias en México podría exceder los principios de proporcionalidad

⁴ Véase Ley de Hacienda del Estado de Jalisco, del artículo 2 al 12.

⁵ Véase Ley de ingresos del municipio de Guadalajara, Jalisco para el ejercicio fiscal 2024, en su artículo 27.

⁶ Véase tabla 1: Tasa aplicable al valor del ingreso base.

y no confiscatoriedad, debido a la acumulación de tasas derivadas de la aplicación de distintos impuestos sobre un mismo hecho imponible.

La problematización planteada abre diversas líneas de investigación, como el análisis de la factibilidad recaudatoria del impuesto o la eventual generalización del impuesto sobre transmisiones patrimoniales en todos los municipios del país. Sin embargo, el objetivo del presente trabajo es más específico: se busca proporcionar una reflexión descriptiva sobre la literatura relativa a los principios tributarios y contrastarla con la iniciativa de creación del impuesto a las herencias, así como con los límites “justos” que han establecido las cortes internacionales y nacionales en materia de proporcionalidad y confiscatoriedad.

Asimismo, resulta pertinente señalar que la doble tributación sobre una misma fuente de riqueza o un mismo hecho no es, por sí misma, violatoria ni inconstitucional. Ello se debe a que el ISR es competencia de la federación, mientras que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales corresponde al ámbito municipal. Sobre esta materia se han emitido diversos pronunciamientos en los que se reconoce que la concurrencia tributaria y la doble tributación no son inconstitucionales. En este sentido, se ha sostenido que:

[...] El que haya materias reservadas exclusivamente a la federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deben limitarse a dicha materia, sino que los estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la federación haga uso de las facultades impositivas en que se concurre con los Estados Delgadillo, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, México 2003; citado por (SCJN, S.f., p 17).

O bien;

[...] el referido impuesto cedular se aplica paralelamente al impuesto sobre la renta, que es un gravamen federal que pesa sobre los ingresos de los contribuyentes en los diferentes supuestos que regula la Ley de la materia, y ello implica que, en principio, la repercusión que el impuesto sobre la renta tiene sobre el particular tendría que sumarse al impuesto cedular, también lo es que para poder afirmar que esta doble imposición sobre una misma actividad deviene inconstitucional, debe demostrarse que la suma de los tributos efectivamente enterados resultan ruinosos y de tal manera gravosos que de hecho agotan la fuente de ingresos al ser desproporcionales e inequitativos, [...] Lo anterior es congruente con los criterios sostenidos por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señalan que el solo hecho de que la doble tributación recaiga sobre un mismo objeto no la torna inconstitucional.” Tesis de la SCJN 1a. XCIV/2007 “Impuesto cedular sobre los ingresos de las personas físicas. el solo hecho de que recaiga una doble tributación sobre un mismo objeto no la torna inconstitucional (legislación del estado de Guanajuato).

De la iniciativa de ley de para la aplicación impuestos a las herencias en México

Si bien es cierto, ya existen algunas iniciativas de ley que proponen la aplicación de un impuesto a la herencia en México a través de la eliminación de la exención del ISR. Entre los distintos elementos que conforman la narrativa de dichas iniciativas, la exposición de motivos suele destacar vertientes relacionadas con el incremento recaudatorio, la distribución de la riqueza, la correcta

estructura impositiva y la reducción de la desigualdad. Según la Iniciativa con proyecto de decreto que reforma y adiciona a la Ley del Impuesto sobre la Renta presentada por Álvarez Máynez (2004): “[...] El enriquecimiento patrimonial que logran los ciudadanos de manera gratuita al lograr la transmisión de una herencia por propiedad los coloca dentro de una posición privilegiada que los posiciona dentro de los quintiles más altos de la sociedad” (p. 4).

A partir de estos motivantes, el discurso que sustenta las iniciativas puede considerarse pertinente, recordando que proponen, de manera puntual, derogar, reformar y adicionar distintas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, principalmente en su artículo 93, mediante la derogación de la fracción XXII (Álvarez Máynez, 2004): “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 (se deroga)” (p. 9). Asimismo, se propone la adición de la fracción VI al artículo 130 (Álvarez Máynez, 2004, p. 10): “Artículo 130. Se consideran ingresos por adquisición de bienes: [...] VI. Los que se reciban por herencia o legado cuando excedan el valor total de \$10,000,000.00”.

Y, finalmente, la adición del artículo 132 bis (Álvarez Máynez, 2004:

Artículo 132 bis. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el inciso VI del artículo 130 cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar las tasas sobre el excedente del ingreso percibido que a continuación se especifica. (p. 10)

En este orden de ideas, la iniciativa establece que la obtención de ingresos por herencias o legados con un valor superior a diez millones de pesos deberá gravarse con ISR, de acuerdo con los siguientes límites:

Tabla 1.

Tabla 1.

Tasa aplicable al valor del ingreso base.

Límite inferior	Límite superior	Tasa base
\$	\$	%
10,000,001.00	50,000,000.99	10
50,000,001.00	100,000,000.99	20
100,000,001.00	En adelante	30

Nota: esta tabla muestra la tasa aplicable según el valor del bien heredado o legado, así como los límites tanto inferiores como superiores de dicho valor.

De manera paralela, existen investigaciones que proponen también gravar las herencias con el fin de incrementar la recaudación. Un ejemplo de ello es el estudio de Ochoa (2017), el cual presenta en sus primeros apartados un análisis basado en un informe de la OCDE que señala el promedio de recaudación del ISR para sus países miembros, situándolo en el 34.3%. En contraste, para el caso mexicano, la recaudación asciende apenas al 17.4%, lo que evidencia una oportunidad para fortalecer la captación de este impuesto.

No obstante, a diferencia de la exposición de motivos de la iniciativa de Álvarez Máynez (2004), la justificación de Ochoa se centra exclusivamente en el incremento recaudatorio, concluyendo que un impuesto que grave de manera directa la herencia puede contribuir a una mayor recaudación tributaria.

Reflexiones sobre proporcionalidad y no confiscatoriedad para la iniciativa de ley de impuestos a las herencias en México

Retomando la premisa del principio de proporcionalidad, este establece que los sujetos deben contribuir en función de su respectiva capacidad contributiva; es decir, aportar una parte adecuada de sus utilidades, ingresos, rendimientos o de la manifestación de riqueza gravada que favorece al gasto público (Instituto de Investigaciones Jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) señala que, para garantizar la proporcionalidad, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto; esto implica que las personas con ingresos elevados tributen cualitativamente por encima de aquellas con recursos medianos o reducidos. En este sentido, la capacidad económica⁷ del contribuyente debe gravarse de manera diferenciada mediante tarifas progresivas, ya que a través de ellas se logra que los contribuyentes con mayores recursos paguen un impuesto superior, mientras que quienes perciben menores ingresos contribuyan en menor proporción. De esta manera, se establece una diferencia congruente entre los distintos niveles de ingreso⁸.

Antes de continuar, resulta pertinente realizar una aclaración sobre la diferenciación entre capacidad económica y capacidad contributiva. Según García Bueno, (citado por Revilla s. f.), la capacidad contributiva “exige en su carácter material de la tributación, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación... para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto [...] un sustento económico, una riqueza disponible” (pp. 3-4). En contraparte, para la capacidad económica, “el hecho de que un sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva” (pp. 3-4).

En este orden de ideas, el autor señala que la capacidad contributiva se materializa en el momento en que el contribuyente se ubica en el supuesto hipotético normativo; es entonces cuando se concreta la manifestación de riqueza. Por su parte, la capacidad económica constituye una manifestación de riqueza que surge de la realidad, de manera per se; esto es, cuando una persona obtiene una utilidad, un ingreso o un rendimiento que puede o no ser gravado.

Paralelamente, Serrat (2012) concibe la progresividad como un acto de justicia social, pues sostiene que un sistema tributario es justo cuando la contribución al gasto público atiende la capacidad económica del contribuyente y los principios de igualdad y progresividad, siempre que se salvaguarden los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Estos principios tienen por objetivo limitar la potestad tributaria del Estado, a fin de evitar el exceso y la injusticia.

Sin embargo, como advierte Serrat (2012):

[...] En términos más claros, cuando el Estado, de forma arbitraria, excesiva e innecesaria, se apropia de una parte considerable o de la totalidad de los derechos patrimoniales del contribuyente vulnera, a todas luces, el principio constitucional de no confiscación.” La doble imposición desde el principio de proporcionalidad. (pp. 66–67).

⁷ Fernández y Masbernat (2013) establecen que la contribución a los gastos públicos debe hacerse de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Para Fernández (extraído de Masbernat, 2010), este principio guarda relación con la potencialidad económica relacionada a la disponibilidad y titularidad de la riqueza. La suficiencia del sujeto de derecho para dar cumplimiento a la obligación tributaria señalada por la administración pública

⁸ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. (s. f., p. 302).

A partir de lo anterior, la reflexión de Serrat (2012)⁹ conduce la discusión sobre la proporcionalidad hacia la interrogante subyacente en los términos de la confiscatoriedad, pues es precisamente en ese punto donde se establecen los límites de la proporcionalidad. En tal caso, la solución ante el posible exceso de la autoridad y la vulneración del patrimonio del contribuyente, descansa en: “averiguar a partir de qué porcentaje impositivo empieza a ser considerado desproporcionado, y en consecuencia confiscatorio, que el contribuyente tenga que pagar dos impuestos idénticos en dos estados miembros” (p. 67).

El principio de no confiscatoriedad se puede entender como un límite al sistema tributario; límite donde los tributos que ejercen una presión fiscal al individuo suponen que este contribuya al sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo, cuando el resultado de esa acumulación de tributos ocasione un sacrificio desproporcionado a la propiedad particular del individuo, se habrá entonces producido la confiscatoriedad contraria a los principios constitucionales de la propiedad privada (Moreno, 2019, p.21).

Sin embargo, para el caso mexicano la confiscatoriedad está limitada únicamente bajo el agotamiento propio del patrimonio o de la fuente que deriva la obligación; (Tesis jurisprudencial de la SCJN 1a./J. 77/2011 “Proporcionalidad tributaria. El legislador cuenta con un margen amplio de configuración, al definir tasas y tarifas”):

[...]El juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.

Esta tesis emitida por la SCJN no brinda un panorama claro sobre los límites en porcentajes impositivo por los cuales el Estado ejerza confiscatoriedad sobre el patrimonio de los contribuyentes, toda vez que, si se persigue la literalidad de su postulado, el límite confiscatorio para el caso mexicano sería del cien por ciento del agotamiento del patrimonio o de la fuente que deriva la obligación tributaria.

Así pues, se considera que el estudio de un doble gravamen sobre una misma riqueza debe abordarse desde la perspectiva del principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, estableciendo un límite claro sobre el porcentaje justo que deberá sacrificar el sujeto pasivo.

La literatura comparada respecto a la no confiscatoriedad puede brindar una perspectiva sobre lo que otras legislaciones y tribunales en el mundo consideran justo, a continuación, se presenta un acercamiento a ellas;

Tabla 2.

Límite de la confiscatoriedad por país

País	Institución	Límite de la confiscatoriedad
España	Tribunal Constitucional	100%

⁹ Es preciso señalar que la investigación de Serrat (2012) proporciona un panorama sobre la “doble imposición desde el principio de proporcionalidad”; la autora presenta una investigación en la que cuestiona si la doble imposición puede llegar a vulnerar el derecho fundamental a la propiedad privada.

Argentina	Corte Suprema	33%
Francia	Consejo Constitucional	50%
Alemania	Tribunal Constitucional	50%

Nota: esta tabla muestra el porcentaje máximo aplicable de un gravamen o combinación de ellos a un hecho imponible según cada país y la correspondiente institución que lo sentencia según se explica en los párrafos siguientes del siguiente artículo.

Para el caso argentino, la sentencia del supremo tribunal fijó el límite de confiscatoriedad en el 33%, señalando la inconstitucionalidad de un gravamen que sobre ese porcentaje se aplique a los bienes transmitidos, según el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha del 26 de marzo de 1947 en Buenos Aires; (Fallos de la corte suprema de justicia de la nación, Tomo 211, 1948:

El impuesto a la transmisión gratuita de bienes que establece la ley 1739 de la Prov. de Tucumán, aplicando a donatarios radicados en el país y que no tienen parentesco con el donante es confiscatorio e inconstitucional en la parte que exceda el 33% del valor imponible al que el Fisco de la providencia demanda se atuvo en su liquidación definitiva. (p.1033-1034)

En el caso alemán, Moreno (2019) señala la sentencia de la segunda sala del 22 de junio de 1995, la cual delimitó la máxima carga tributaria que se podía imponer al contribuyente, situándola en el 50%, la premisa que sustenta la alícuota se basó en el reparto igualitario de cargas públicas (equilibrio entre el interés individual y el interés público involucrados). En otras palabras, ha señalado la doctrina del Tribunal Constitucional Alemán que el carácter confiscatorio de un tipo de gravamen o combinación de ellos se constituye cuando excede el 50%, lo cual vulnera el derecho fundamental de propiedad. (Bundestag alemán, decisión de 22 de junio de 1995):

[...] Al revisar la base imponible del impuesto de sucesiones, el legislador deberá tener en cuenta que la carga del impuesto de sucesiones resulta de la interacción entre la base imponible y el tipo impositivo [...] El principio de igualdad deja al legislador fiscal un amplio margen de apreciación, que le permite, en particular, guiarse por consideraciones de política fiscal, económica o social en su normativa. [...] La vulneración del principio de igualdad conduce a una mera declaración de incompatibilidad, pues la incompatibilidad de la igualdad no exige conclusiones concretas, sino que el legislador dispone de varias posibilidades para eliminar la situación inconstitucional¹⁰

Respecto al caso Francés, el consejo constitucional no se ha considerado legitimado para establecer el límite máximo para la contribución y de tal modo considerarlo “confiscatorio”, ya que señala que esa facultad es exclusiva de la constitución y de su parlamento, sin embargo, el consejo se ha pronunciado en diversos supuestos donde resuelve la inconstitucionalidad de determinados gravámenes que podían considerarse como una “carga excesiva”; “son aquellos que superan ampliamente el tipo de gravamen, individualmente considerado o en conjunción con otras figuras tributarias, del 50%” (Moreno, 2019, p.25).

La aseveración anterior se sustenta en la decisión del consejo francés n.2013-684 del 29 de diciembre, donde se declaró la inconstitucional de un gravamen fijo a las ganancias sobre

¹⁰ La resolución del tribunal plantea la desigualdad en la aplicación de un impuesto sobre el patrimonio, el derecho constitucional a la sucesión faculta al legislador tributario para establecer un impuesto sobre sucesiones, que grave el aumento patrimonial que recibe el heredero como resultado de la herencia y la capacidad económica que ello implica. En caso de que el legislador opte por valorar separadamente los bienes sujetos a tributación, deberá aplicar de forma coherente dicha decisión respecto a la distribución de la carga fiscal, garantizando un trato equitativo entre los contribuyentes, salvo las diferencias que estén justificadas por la Constitución.

instrumentos financieros (futuros) del 75% en impuesto sobre la renta además del 15.5% de contribución a la seguridad social, constituyendo así una tasa promedio del 90.5%. Sobre ello la tasa se consideraba “excesiva” para la capacidad contributiva, además, contrariaba el “principio de igualdad ante las cargas públicas”. (Conseil constitutionnel. 2013, 29 de diciembre):

[...] Ciertas disposiciones del Artículo 43 establecen la tasa del impuesto a la renta sobre las ganancias obtenidas por personas físicas en instrumentos de futuros financieros en el 75% cuando la cuenta está ubicada en un estado o territorio no cooperador (NCST). El Consejo señaló que, con contribuciones a la seguridad social a una tasa del 15,5%, estos ingresos estarían sujetos a impuestos a una tasa promedio del 90,5%. Como ya ha decidido el Consejo en su decisión núm. 2012-662 DC, de 29 de diciembre de 2012, sobre la ley de finanzas de 2013, dicha tasa constituye una carga excesiva en relación con la capacidad contributiva de los interesados y es contraria al principio de igualdad ante las cargas públicas. Por consiguiente, el Consejo censuró las disposiciones en cuestión del artículo 43.

Finalmente, para el caso español, el tribunal constitucional ha referido que un resultado confiscatorio se constituye en “«un impuesto sobre la renta de las personas físicas en el que la progresividad alcanzara un tipo de gravamen medio del 100 por 100 de la renta»” (Moreno, 2019, p.28). estableciendo así esta proporción como límite confiscatorio a cada tributo establecido.

Resultados

Una vez analizadas las sentencias de la SCJN en relación a la concurrencia tributaria y la proporcionalidad tributaria, se puede afirmar finalmente que la iniciativa de creación y aprobación de un impuesto a las herencias en México si se apega al principio tributario de proporcionalidad y de no confiscatoriedad. Estos resultados son contrarios a la hipótesis inicial, por lo tanto, la hipótesis se rechaza.

Ahora bien, los resultados por los cuales la iniciativa de creación y aprobación de un impuesto a las herencias en México sí se apega a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad se concluyen por los dos siguientes argumentos; el primero basado en la factibilidad de la aprobación del impuesto (1) y, el segundo, en el apego de la iniciativa a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad que ha definido la SCJN (2).

1. La creación y aprobación del impuesto no resulta violatorio para la legislación mexicana, ya que el impuesto a las herencias sí puede ser gravado sobre su misma fuente de riqueza en distintos órdenes de gobierno, diversas tesis han señalado que la concurrencia impositiva en gravámenes sobre un mismo objeto no es limitativa, por lo tanto, la creación del impuesto sí puede aplicarse dado su carácter federal.
2. Respecto al apego de la iniciativa a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad, podemos sustentarlo desde tres perspectivas: mediante el principio de capacidad económica (a), el límite confiscatorio para el caso mexicano (b) y la progresividad en las tarifas (c).

- a. Como ya se ha mencionado, el principio de proporcionalidad para la SCJN radica en que los sujetos pasivos contribuyan en función de su capacidad económica¹¹, [...], esto es, que los contribuyentes con recursos más elevados cubran los impuestos en monto superior, así mismo, ello se vea reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda. Bajo esta perspectiva, el incremento patrimonial al momento que se efectúa una herencia o legado evidencia un incremento en la riqueza susceptible de tributación y una manifestación del incremento en la capacidad económica, por consecuencia, es procedente la iniciativa aplicación de un impuesto progresivo, dada la nueva capacidad económica¹² del sujeto pasivo.
- b. En el caso mexicano, se ha establecido el límite para la confiscatoriedad en la propia extinción del patrimonio causante de obligación tributaria o la fuente de la que se deriva, en este sentido, la iniciativa de un gravamen extra sobre el mismo patrimonio es plausible, aun cuando el gravamen o la suma de ellos se acerque al cien por cien no será confiscatorio.
- c. La iniciativa propone que el impuesto sea aplicable al excedente, partiendo de la base del ingreso adquirido por legado o herencia que iguale o exceda un valor total por diez millones de pesos y, a partir de ahí, en tanto vaya incrementando el valor del bien, la tasa aplicable será progresiva en los límites establecidos, en este sentido, se da cumplimiento a una de las premisas que señala el principio de progresividad en cuestión a las tarifas progresivas. (véase tabla 1).

Conclusiones

En términos socioeconómicos, la eventual creación de un impuesto a las herencias podría generar efectos redistributivos al reducir la concentración intergeneracional de la riqueza, especialmente en los deciles superiores. Diversos estudios recientes señalan que este tipo de gravamen puede fortalecer la progresividad del sistema tributario cuando se aplican mínimos exentos amplios y tarifas progresivas. Asimismo, el impuesto puede constituir una fuente complementaria de ingresos públicos útil para financiar políticas sociales, educativas o de salud. No obstante, la literatura empírica advierte que un diseño inadecuado podría incentivar la planificación fiscal agresiva, la transferencia anticipada de bienes o la fragmentación patrimonial.

Investigaciones recientes de organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el Fondo Monetario Internacional, han indicado que los impuestos a las herencias, cuando se aplican de manera progresiva y con umbrales adecuados, contribuyen a reducir la desigualdad patrimonial sin generar efectos negativos significativos sobre el

¹¹ Se entiende por capacidad económica a todos los recursos por conceptos remunerativos y no remunerativos de libre disponibilidad del sujeto obligado, que comprende también los ingresos obtenidos de rentas de capital y de trabajo. Véase (Tesis 1a./J. 97/2023 (11a.) de la SCJN del 18 de agosto del 2023).

¹² Cabe recordar los versos de García Bueno, Marco César, en “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal” ya que ahí se establece una clara diferenciación entre los términos “capacidad económica” y “capacidad contributiva” (versos que se citan en párrafos anteriores), ya que del primero se derivan las reflexiones que sustentan el incremento patrimonial y la manifestación de riqueza susceptible de tributación. La remembranza de los versos se señala debido a que, en este orden de ideas, se presenta una contradicción entre la tesis que sustenta la proporcionalidad de la SCJN y las reflexiones de García Bueno, Marco César. La SCJN utiliza la “capacidad económica” y sobre ella genera el constructo propio de la proporcionalidad, que, de manera contraria, García Bueno, Marco César lo contrastan desde la “capacidad contributiva”.

ahorro agregado. En este sentido, su impacto recaudatorio suele ser moderado, aunque relevante como instrumento complementario dentro de sistemas tributarios orientados a la equidad.

Si bien la eliminación de la exención del pago de ISR a las herencias o legados no presume inconstitucionalidad ni transgresión a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad, conforme a los señalamientos emitidos por la SCJN para el caso mexicano —aspecto aclarado de manera puntual en los resultados—, resulta necesario analizar la problemática desde otro paradigma, eje a partir del cual se manifiestan las posturas que ha señalado la SCJN en relación con el principio de proporcionalidad y el límite de la confiscatoriedad.

Esta reflexión se considera pertinente, ya que deriva de la presente investigación, específicamente del resultado número dos, inciso “b”. En efecto, el principio de confiscatoriedad para el caso mexicano no ha sido determinado en términos cuantitativos y los ejes que lo sustentan se manifiestan “en función de” y no “en medida de”. Por ello, la capacidad económica, las tarifas progresivas y el agotamiento de la base imponible no reflejan necesariamente una medida idónea que garantice una justa distribución de cargas, pues el acercamiento al agotamiento de la riqueza imponible, bajo el pretexto de contribuir al gasto público, puede representar un sacrificio inequitativo.

El caso mexicano se sitúa en un símil con el español; por tanto, al observar la legislación comparada de Francia y Alemania, se afirma la necesidad de considerar las perspectivas de estos países respecto de los principios tributarios constitucionales que rigen la legislación mexicana, con el fin de ampliar la visión sobre lo que se entiende por “proporcional” y “confiscatorio”. Cabe recordar que, en estos dos últimos países, la confiscatoriedad surge de una carga exagerada o excesiva en el deber de contribuir, de modo que la repartición equitativa se sitúa en el 50 %.

El supremo tribunal de México debe resolver el límite máximo de cargas en el que el sujeto pasivo conserve su derecho a la propiedad y a la no confiscatoriedad de sus bienes, sin dejar de contribuir al gasto público. En este sentido, y en concordancia con Moreno (2019, p. 30), se sostiene que la justa y equilibrada “división por la mitad” como límite máximo a la confiscatoriedad representa el método más idóneo para determinar el sacrificio que deberá asumir un heredero o legatario ante la suma de impuestos aplicables a una misma fuente de riqueza.

Asimismo, se reitera que resulta pertinente y necesaria la aprobación y aplicación del impuesto a la herencia debido al incremento del patrimonio del contribuyente, y que la iniciativa de ley analizada no presupone una transgresión a los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad vigentes en México. No obstante, el impuesto —o la suma de ellos— no deberá, en ningún caso, rebasar el 50 % del valor del bien heredado, puesto que el límite del poder tributario debe operar como restricción a la confiscatoriedad e impedir que el Estado detraiga la riqueza del contribuyente. Además, el diseño de la norma debe velar por el legítimo derecho a la propiedad. En otras palabras, de estas dos premisas surge el justo equilibrio entre el sostenimiento de las cargas públicas y la conservación de la propiedad.

Referencias

- Alvarez, J. (2004). *Iniciativa con proyecto de decreto que reforma y adiciona distintas disposiciones a la Ley del impuesto sobre la renta, por el diputado Jorge Álvarez Máynez, miembro del grupo parlamentario de Movimiento Ciudadano* [Iniciativa de decreto]. https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/63/3/2018-08-15-1/assets/documentos/Inic_MC_Jorge_Alvarez_Maynes_ISR_Herencia.pdf
- Buitrago, J., & Uribe, C. (2017). Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile. *Revista Contexto*, 6, 93–100. <https://repositorio.ugca.edu.co/jspui/bitstream/123456789/90/1/803-2768-2-PB.pdf>

- Bundestag alemán. (1995, junio 22). *Decisión 2 BvR 552/91*. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1995/06/rs19950622_2bvr055291.html
- Chagoyan, K. B. (2007). *Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados*. Suprema Corte de Justicia de la Nación. <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/153karen-beatriz-chagoyan-celis.pdf>
- Conseil constitutionnel. (2013, diciembre 29). *Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013*. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/actualites/communiquer/decision-n-2013-684-dc-du-29-decembre-2013-communique-de-presse>
- Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. (1948). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con su relación de sus respectivas causas* (Tomo 211). <https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomoId=211#page=1033>
- Fernández, J. A., & Masbernat, P. (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: Aportaciones para un debate. *Estudios Constitucionales*, 11(2), 495–546. <https://www.scielo.cl/pdf/estconst/v11n2/art13.pdf>
- Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2012). *Los principios tributarios constitucionales*. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>
- Lavados, C., & Gajardo, A. (2008). El principio de justicia y la salud en Chile. *Acta Bioethica*, 14(2), 206–211. <https://www.scielo.cl/pdf/abioeth/v14n2/art11.pdf>
- Masbernat, P. (2010). El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencia en España. *Ius et Praxis*, 16(1), 303–332. <https://www.redalyc.org/pdf/197/19718016009.pdf>
- Moreno, J. (2004). *El principio de la equidad en materia tributaria* [Monografía de grado, Universidad de La Sabana]. <https://intellectum.unisabana.edu.co/bitstream/handle/10818/5390/129364.pdf>
- Moreno, J. I. (2019). La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria*, 124, 15–30. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo>
- Ochoa, M. (2017). Impuesto sobre herencias, legados y donaciones en México. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, 4(7). https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/horizontes_07_art20.pdf
- Revilla, J. L. (s. f.). *La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*. Suprema Corte de Justicia de la Nación. <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/188jorge-luis-revilla-de-la-torre.pdf>
- Romero, C. A., Grass, Y. C., & García, X. C. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Dixi*, 15(17). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5572582>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (s. f.). *La potestad tributaria en el régimen federal mexicano frente al poder financiero autonómico español*. https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Documents/Becarios/Becarios_014.pdf
- Serrat, M. (2012). La doble imposición desde el principio de proporcionalidad. *Revista Tecnología, Ciencia y Educación*, 349, 41–80. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/6557/6039>