

EJERCICIO EN QUE DEBEN DECLARARSE LOS INGRESOS POR HERENCIA O LEGADO

C.P.C. ENRIQUE GÓMEZ CARO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA

C.P.C. PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Erregerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

EJERCICIO EN QUE DEBEN DECLARARSE LOS INGRESOS POR HERENCIA O LEGADO

C.P.C. ENRIQUE GÓMEZ CARO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

La fracción XXII del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), establece que no se pagará el impuesto por los ingresos que reciban las personas físicas por herencia o legado, tal como se aprecia:

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.

[...]

No obstante, a efecto de que sea procedente dicha exención, se debe cumplir con la obligación de declarar los ingresos por herencia o legado, en la declaración del ejercicio, en virtud de lo dispuesto por el párrafo quinto del propio artículo 93 de la LISR, el cual establece:

Artículo 93.

[...]

Las exenciones previstas en las fracciones XVII, XIX inciso a) y XXII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 150 de esta Ley, estando obligado a ello.

[...]

(Énfasis añadido).

Para tal efecto, el párrafo tercero del artículo 150 de la LISR señala:

Artículo 150.

[...]

En la declaración a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes **que en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales**, incluyendo aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto y por los que se pagó el impuesto definitivo, **superiores a \$500,000.00 deberán declarar la totalidad de sus ingresos, incluidos aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos de las fracciones XVII, XIX, inciso a) y XXII del artículo 93 de esta Ley** y por los que se haya pagado impuesto definitivo en los términos del artículo 138 de la misma.

[...]

(Énfasis añadido).

De lo transcrito, se destaca que, cuando en el ejercicio se obtengan ingresos totales superiores a \$500,000, las personas físicas deberán declarar la totalidad de sus ingresos, incluidos entre ellos, los obtenidos por herencia o legado.

Antes de precisar el ejercicio en que los ingresos obtenidos a través de herencia o legado deben declararse, considero importante definir, conforme a la legislación jurídica mexicana, estas figuras; para tal efecto, el artículo 1281 del Código Civil Federal (CCF) dispone:

Artículo 1281. Herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.

Cabe señalar que a la muerte del *de cuius*, el heredero adquiere el derecho a la masa hereditaria como a un patrimonio común, convirtiéndose entonces, en continuador del patrimonio del autor de la herencia, ya que las relaciones jurídico-patrimoniales, activas y pasivas, se transmiten íntegras, siendo por tanto causahabiente a título universal.

Por su parte, el legatario, adquiere el derecho al legado puro y simple, así como al de día cierto, no continúa con la personalidad del testador ni las relaciones patrimoniales, ya que simplemente existe una transmisión a título particular sobre un bien determinado, y no tiene más cargas que las que de forma expresa le imponga el testador, tal como lo señala el numeral 1285 del CCF:

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.

Ahora bien, en cuanto al momento en que deben declararse este tipo de ingresos, ningún Capítulo del Título IV de la LISR lo precisa en forma expresa, por lo cual, debemos atender a lo señalado en el Capítulo IX “De los Demás Ingresos” de la Ley referida, que en su artículo 141 dispone:

Artículo 141. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, **los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio**, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 143, fracción IV y 177 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

[...]

(Énfasis añadido).

Considero que técnicamente el ingreso es percibido en el momento en que fallece el autor de la sucesión, toda vez que, de conformidad con el numeral 1288 del CCF, el derecho a la herencia o legado se adquiere desde la muerte del testador, tal como se observa:

Artículo 1288. A la muerte del autor de la sucesión los herederos adquieren derecho a la masa hereditaria como a un patrimonio común, mientras que no se hace la división.

Por lo anterior, es inconcuso que desde la muerte del *de cuius* se adquiere un derecho como heredero o legatario, el cual, incluso puede enajenarse (situación que está expresamente prevista y regulada en los artículos 1291 a 1294 del CCF) por lo cual, si se puede enajenar ese derecho que antes no se tenía, significa que hay un incremento en el haber patrimonial en dicha fecha, aún y cuando en ese momento dicho ingreso no pueda cuantificarse de manera exacta.

Otro punto para considerar que se incrementa el patrimonio a la muerte del autor de la sucesión, es por lo señalado en el numeral 1660, el cual señala que los efectos de la aceptación o repudiación de la herencia se retrotraerán a la fecha en que murió el autor de la sucesión, tal como se aprecia:

Artículo 1660. Los efectos de la aceptación o repudiación de la herencia se retrotraen siempre a la fecha de la muerte de la persona a quien se hereda.

Confirma el criterio comentado la siguiente tesis de la Quinta Época de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al disponer:

Instancia: Segunda Sala
Quinta Época
Materias(s): Administrativa
Tipo: Aislada

AUSENTISMO, BASE PARA EL COBRO DE, EN CASOS DE HERENCIAS.

La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación precisa en cantidad líquida y, finalmente, a su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento, la determinación en cantidad líquida, o sea, el "acertamiento", según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad. Ahora bien, el artículo 6o. del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Ausentismo, se refiere a distintos momentos, a saber, cuando el ausente percibe los ingresos, en el instante en que se producen; si los percibe, cuando esos ingresos se devenguen o bien, cuando el ausente adquiere el derecho de disponer de su importe; de manera que los casos que supone dicho artículo, son varios, y es evidente que tratándose de ingresos que se obtienen por herencia, se está en el primer caso previsto en el mencionado artículo, esto es, cuando el ausente percibe los ingresos en el momento mismo en que se producen, o sea, cuando acontece el fallecimiento del autor de la herencia, **porque si conforme al artículo 1558 del Código Civil, a la muerte del autor de la sucesión, los herederos adquieren derecho a la masa hereditaria, como un patrimonio común, sin duda alguna que es desde entonces cuando entra en el patrimonio de cada uno de ellos, como ingreso, el valor de los bienes que adquieren por herencia, aun cuando no puedan, desde esa misma fecha, disponer de ellos, como propios.** De esto se deduce que los ingresos obtenidos por los herederos de una persona entraron al patrimonio de éstos en la fecha en que todavía estaba en vigor la Ley del Impuesto sobre Ausentismo, si la muerte del *de cuius* tuvo lugar con anterioridad a la expedición de la Ley del Impuesto sobre Exportación de

Capitales que abrogó a aquélla y, por lo mismo, pudo ser determinado el importe de ese impuesto, con anterioridad a la fecha en que la de ausentismo quedó abrogada.

Amparo administrativo en revisión 1304/38. Burchard Pablo V., testamentaria de. 18 de junio de 1938. Unanimidad de cinco votos. Relator: José María Truchuelo.

(Énfasis añadido).

Por lo anterior, en mi opinión el heredero o legatario debe declarar los ingresos por herencia o legado en el ejercicio en que fallece el *de cujus*, pues es cuando se modifica en forma positiva su haber patrimonial, aun cuando solo puede declarar un ingreso estimado y posteriormente presentar declaración complementaria de dicho ejercicio, cuando se adjudiquen los bienes y conoce el monto exacto.

No obstante, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 9 de junio de 2015, resolvió que los ingresos por herencia o legado deben declararse en el ejercicio fiscal en que son adjudicados los bienes y derechos, tal como se observa:

VII-P-2aS-885

RENTA. PARA QUE LOS INGRESOS POR HERENCIA O LEGADO GOCEN DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBEN DECLARARSE EN EL EJERCICIO EN EL QUE LOS BIENES O DERECHOS SEAN ADJUDICADOS.- Si bien, de conformidad con el numeral citado al rubro, los ingresos obtenidos por personas físicas por herencia o legado están exentos del pago del impuesto sobre la renta, el antepenúltimo párrafo del mismo precepto condiciona dicha exención a que los ingresos correspondientes sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 175 de esta ley; es decir, en el ejercicio en el que se obtiene el ingreso. Ahora bien, dado que no existe una disposición que prevea específicamente el momento en que se considerarán obtenidos los ingresos por concepto de herencia o legado, resulta aplicable lo previsto en el artículo 166 del mismo ordenamiento, conforme al cual los ingresos que no tengan un tratamiento específico en alguno de los capítulos del Título IV de esa ley, se considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio. Así entonces, de la interpretación sistemática que se efectúe a los preceptos anteriores, **los ingresos por herencia o legado deben declararse en el ejercicio fiscal en el cual, atendiendo a su monto ciertamente conocido, modifiquen positivamente el patrimonio del heredero o legatario. Por tanto, el momento en el cual un heredero o legatario conoce el monto cierto de los bienes o derechos que adquiere con motivo de la muerte del autor de la sucesión no puede ser otro que aquel en que estos le son adjudicados, ya que es con dicho acto que los bienes y derechos entran formalmente en su patrimonio;** ya que al momento en que fallece el autor de la sucesión únicamente adquiere el derecho a la masa hereditaria, mismo que puede libremente ser aceptado o repudiado por el heredero o legatario. Motivo por el cual no existe aún la modificación positiva del patrimonio, ni tampoco resulta posible conocer el monto en que este se modificaría de forma positiva.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 154/13-03-01-5/688/14-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 9 de junio de 2015, por unanimidad de 5 votos a favor. - Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz. - Secretaria: Lic. María Elda Hernández Bautista. (Tesis aprobada en sesión de 10 de noviembre de 2015)

(Énfasis añadido).

Adicionalmente, lo resuelto por la Sala Superior concuerda con la postura de la Autoridad fiscal relativa a que los ingresos por herencia o legado deben declararse en el ejercicio en que se adjudican los bienes, tal como se precisó en la sentencia:

Una vez efectuadas las precisiones anteriores esta Segunda Sección advierte que la problemática traída a juicio en el concepto de impugnación que es materia de resolución se circunscribe en determinar cuándo deben declararse los ingresos obtenidos por concepto de herencia: si al momento en que fallece el autor de la sucesión, como considera la parte actora o, **como sostiene la autoridad fiscalizadora, al momento en que los bienes heredados son adjudicados.**

(Énfasis añadido).

CONCLUSIÓN

- Considero que el haber patrimonial del heredero o legatario técnicamente se incrementa en el momento en que fallece el *de cujus*, por lo cual, en estricto sentido, se debe informar en la declaración de ese ejercicio el ingreso aproximado correspondiente y en su caso, presentar una declaración complementaria de dicho ejercicio, cuando se adjudiquen los bienes y se conozca el importe exacto del ingreso.
- Por cuestión práctica y a efecto de seguir el criterio de la autoridad, el ingreso por herencia o legado puede ser declarado en el ejercicio en que se adjudiquen los bienes correspondientes, máxime que en ese momento ya se sabrá el valor exacto de los bienes.

No obstante, es importante señalar que el criterio de la autoridad puede ser distinto en cada caso particular, por lo cual, los contribuyentes se encuentran en inseguridad jurídica, respecto a en que ejercicio deben declarar los ingresos por herencias o legados, a efecto de no tener contingencias respecto a su exención.

