

LA ORIENTACION PATRIMONIAL EN EL DERECHO FISCAL

Algunas de las disposiciones de la ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y en general la tendencia de todo el derecho fiscal, indican que se está produciendo una modificación singular en esta cada día más importante rama del derecho. Corresponde este movimiento a una orientación general de lo jurídico que encuentra su mejor manifestación en el derecho mercantil y en el derecho fiscal. Consiste esta tendencia en la acentuación de la importancia de lo patrimonial, por contraposición a una disminución del valor de la idea de persona, concepto que ha sido básico en el Derecho y, en general, en el pensamiento universal desde el Renacimiento. Digamos, con referencia exclusiva a esta rama del Derecho y con las debidas reservas, que el concepto de sujeto de la relación fiscal expresa tal vez más la idea de patrimonio que la de persona.

Dicho escuetamente lo anterior, sin ulterior explicación y justificación positiva, puede parecer el producto de un desconocimiento total de la ciencia jurídica. La opinión casi general ve en el hombre al primero y último objetivo de lo jurídico y trata de amoldar los diversos fenómenos vitales que tienen trascendencia para el Derecho, a la persona. De ahí la figura, para nosotros mal expresada, de la persona moral. Pero esta tendencia humanista o personalista, va perdiendo su eficacia. El Derecho es, indiscutiblemente, un producto social, y cumple una función general de regulación de la vía colectiva. Consecuentemente el Derecho debe adaptarse a los conceptos imperantes en un determinado momento histórico. En algún autor español¹ hemos leído que para la antigüedad el sentido de la vida se encontraba en el Orden Cósmico;

1 Demófilo DE BUEN. *La Teoría de la relación jurídica en el Derecho Civil*. "Libro Homenaje al Prof. don Felipe Clemente de Diego", p. 185, Madrid, 1940.

para el hombre de la Edad Media, en Dios, y para el Renacimiento, en el Hombre. Pero hoy ya no podemos decir que vivamos para el hombre. Ha aparecido un nuevo factor a nuestra vista: lo económico. Marx ha probado que el centro del humano vivir es la economía. Consecuentemente, el Derecho, que se alimenta de la fuente de la vida, recoge este fenómeno y fija su atención alrededor de su expresión jurídica: el patrimonio.

Ahora bien; pretender llegar directamente a la justificación de esta idea a la vista exclusivamente del derecho fiscal, puede ser peligroso. Y quizá sería consecuencia de ese modo de actuar, el alterar los términos del problema, pensando que la posición actual de esta rama del Derecho obedece a una política económica de Estado, cuando en realidad esa política económica ha sido posible gracias a que la misma realidad social ha señalado nuevos cauces al Derecho en general y en particular al fiscal. Será necesario ver primero si la Teoría general del Derecho refleja la tendencia, para saber si estamos o no enfrente de una corriente particular del derecho financiero. En estas condiciones nuestro trabajo se desarrollará en las siguientes partes:

- I. Concepto actual de relación jurídica:
- II. Relación jurídica extra-personal:
- III. La persona moral:
- IV. La tendencia patrimonial del derecho fiscal. Examen de algunas disposiciones legales.

El simple enunciado de los puntos a tratar, dice bien cual es el objeto de este estudio. Por ello, sin otra aclaración, pasamos a analizar cada uno de los problemas señalados.

I. *Concepto actual de relación jurídica.* Es indiscutible que, en términos generales, la teoría predominante en el momento ve en el hombre el principio y el fin de lo jurídico. Se piensa que sólo la actividad humana es susceptible de regulación legal, y que, en consecuencia, toda relación jurídica es una relación humana, en la medida en que crea derechos y obligaciones. Ferrara² ha dicho que toda relación jurídica implica un poder jurídico del que es correlativo un deber jurídico. Kor-kounov³ afirma que "las relaciones jurídicas suponen una dependencia bajo la forma de derechos y deberes y suponen además una pretensión

2 Cit. por DE BUEN. *Ob. cit.*, p. 189.

3 *Cours de Théorie Générale du Droit*, 2^e ème. edition, p. 217, París, 1914.

jurídica, es decir, un derecho que es la consecuencia de esa subordinación". Entre nosotros García Máynez criticando la tesis de Brinz de los derechos sin sujeto dice que "todo derecho es, *a fortiori*, facultad jurídica de alguien, así como toda obligación necesariamente supone un obligado." ⁴ Giorgio del Vecchio, a su vez, ha definido la relación jurídica como "un vínculo entre varias personas, en mérito del cual una de ellas puede pretender algo a lo que la otra está obligada". ⁵

Esta corriente doctrinal ha tenido su, tal vez, más importante expresión teórica en el problema suscitado por la idea de derecho real. Recordemos que Baudry-Lacantinerie lo define como el que tiene una persona directa e inmediatamente sobre una cosa, tesis que suscitó tremendas críticas, dirigidas principalmente a la negación de la posibilidad de que hubiera relaciones jurídicas entre personas y cosas, en virtud de que toda relación jurídica según los autores que defendían el punto de vista contrario al de Baudry-Lacantinerie se refleja en derechos y obligaciones, y éstas sólo pueden afectar a las personas. Otro autor francés, de tan decisiva influencia en nuestro medio, Planiol, recogió la crítica y tratando de desviarla, creó la figura, falsa e innecesaria, de la obligación universal de respecto, con lo cual pensó dar vida a la parte obligacional en la relación de derecho real. ⁶

En realidad, para nosotros el problema tiene su origen en una confusión. Se ha creído que la relación jurídica es consecuencia del derecho subjetivo, como correlativo de un deber jurídico. Evidentemente, desde ese punto de vista, parece innegable que esa relación deba ser personal, en virtud de que crea deberes y derechos. Precisamente las definiciones de derecho subjetivo más conocidas descansan sobre la idea de que sólo la persona puede ser su titular. Recordemos la de Thering "interés jurídicamente protegido" y la de Windscheid, "poder o señorío de la voluntad reconocido por el orden jurídico". ⁶ Ambas definiciones responden a la idea de que el derecho subjetivo es la expresión y la defensa jurídica de un estado psíquico aparente. Si comparamos los términos de la relación jurídica entendida al modo de los autores citados y de la relación derecho subjetivo y su correlativo, deber jurídico, veremos que son muy semejantes. En definitiva, el error obedece a que estos autores confunden uno de los efectos, con la causa. El derecho

4 *Introducción al Estudio del Derecho*. Tomo II, p. 87, México, D. F., 1940.

5 *Filosofía del Derecho*. Tomo II, p. 15. Barcelona, 1936.

6 Citadas por GARCÍA MÁYNEZ. *Ob. cit.*, p. 234 y 231 respectivamente.

subjetivo no es más que una de las formas de expresión de la relación jurídica, que puede traducirse en otros efectos jurídicos.

Sin embargo, y dicho al margen del problema que se estudia en este inciso, no creemos definitivamente justa la idea de que el derecho subjetivo, y por ende, el deber jurídico, sean exclusivos de las personas.

II.—*Relación jurídica extrapersonal.*—De lo dicho se desprende que nuestro pensamiento no coincide con la tesis predominante sobre la materia. Evidentemente es así. Reconocemos admitir la existencia de relaciones jurídicas entre personas y cosas —el mejor ejemplo es el derecho real— y aún entre cosas solas, sin que intervenga para nada en esta última la persona física y lo que se ha venido llamando persona moral.

No somos, por supuesto, los primeros en opinar de este modo. Admiten la relación jurídica entre personas y cosas, entre otros Weber, Balbi, Von Thur y De Diego,⁷ así como Neumer, Ennecerus, Nipperdey, Atard y De Buen.⁸ Von Thur ha sentado inclusive una definición de relación jurídica en los siguientes términos: “el conjunto de consecuencias jurídicas que resultan de la relación de una persona con otra o con una cosa, consistan tales consecuencias jurídicas en derechos subjetivos, en la posibilidad de la creación de tal derecho, o en cualesquiera otros efectos jurídicos”.⁹

Creemos singularmente clara la exposición de Demófilo De Buen sobre la materia. En ella se encuentra perfectamente defendida nuestra tesis. Acudamos pues a ella y sirvan de justificación los ejemplos del Derecho español a reserva de encontrar los relativos en el nuestro.

Según De Buen,¹⁰ es incorrecto pensar que toda relación jurídica se traduce en derechos y deberes. Verbigracia, el parentesco no produce por sí solo derechos y obligaciones, y sí es una relación de derecho. En consecuencia sí es factible la relación entre personas y cosas. La ley prevé varios casos. Uno de ellos, especialmente interesante, es el de una persona que castiga a un animal, estando legalmente autorizada para hacerlo. Pero además, hay relación jurídica sólo entre cosas, en el caso de las ser-

7 *Diccionario de Derecho Privado*. Edit. Labor. Véase “Relación Jurídica”. pág. 3364 del II Tomo, Madrid, 1950.

8 Cits. por DE BUEN. *Ob. cit.*, pág. 189. Admiten también la relación jurídica entre cosas.

9 *Dic. de Derecho Privado*. “Relación jurídica”. pág. 3364. Tomo II.

10 *Ob. cit.*, pág. 189 y siguientes.

vidumbres prediales, ya que de acuerdo con el artículo 530 del Código Civil español “la servidumbre es un gravamen impuesto sobre un inmueble *en beneficio de otro* perteneciente a distinto dueño. Y es que, como argumenta De Buen, “la relación en que se coloca una cosa con respecto a otra, puede incluso influir en su naturaleza jurídica, transformándola desde mueble en inmueble, desde cosa autónoma en parte integrante”.

Naturalmente este pensamiento obedece a una especial concepción de la relación jurídica, idea a la que nos suscribimos decididamente. Según De Buen, son relaciones jurídicas aquellas relaciones que están previstas en la ley. Será labor del legislador, en consecuencia, el apreciar todas las relaciones vitales, dinámicas o estáticas, y destacar de ellas las que tengan relevancia jurídica. La relevancia jurídica, naturalmente, la darán las circunstancias de lugar y de tiempo, por lo que se puede decir que el contenido de la relación jurídica debe ser considerado como mutable.

Pero puede preguntarse ¿tiene fundamento en el derecho mexicano esta teoría? Desde luego que sí. Y a modo de prueba, recordamos las disposiciones de los artículos 859, 865 y 866, entre otros, del Código Civil. En el artículo 859 se faculta al cazador a hacerse dueño del animal que caza, por el acto de apoderarse de él; en el 865, se autoriza a los labradores a destruir en cualquier tiempo los animales bravíos o cerriles que perjudiquen sus plantaciones. El artículo 866 consagra el mismo derecho para los labradores, respecto a las aves domésticas, cuando dichas aves puedan causar perjuicios en los campos sembrados de cereales u otros frutos pendientes.

Por lo que se refiere a relaciones entre cosas, podemos tomar como ejemplo, la disposición paralela a la del artículo 530 del Código Civil español. Nuestro artículo 1057 define a la servidumbre en términos muy semejantes: “gravamen real impuesto sobre un inmueble en beneficio de otro perteneciente a distinto dueño”. Otros ejemplos podrían aducirse, pero ello alargaría innecesariamente este estudio.

III.—*La persona moral.*—Hemos citado el nombre de algunos autores que se han declarado partidarios de la tesis de las relaciones jurídicas extra-personales, y que, como consecuencia, admiten la teoría de los derechos sin sujeto. Sin embargo, no son estos autores los únicos que han visto la necesidad de exceder del ámbito de la persona humana. En realidad, puede sentarse como principio que los juristas están, en términos generales, acordes en que el hombre, por su alcance limitado,

tiene que dejar lugar a otras figuras jurídicas para la realización de los fines, que sus pequeñas posibilidades como individuo le impiden alcanzar. En lo que las opiniones se dividen y toman muy variados caminos, es en la determinación de la naturaleza de la figura jurídica que pueda suplir esa deficiencia del hombre. Y el problema se ha planteado alrededor de la figura de la persona moral.

Infinitas teorías han nacido a la vista de este problema. Del Vecchio¹¹ recuerda la de la ficción, definitivamente superada, y de la que fué autor Savigny; la de Bohlau y Bruns, llamada de la equiparación; la de Ihering, quien piensa que las personas jurídicas son los destinatarios de los bienes, y la de Giorgi, quien reduce todas las personas jurídicas a una sola: el Estado. García Máynez,¹² además de la tesis de Savigny, cita la de Brinz, conocida como teoría de los derechos sin sujeto, y las realistas que sostienen que el concepto de sujeto de derecho no coincide con el de hombre y no precisa de la voluntad. Estas teorías realistas, a su vez, han tenido múltiples derivaciones, entre las que se pueden recordar la organicista, la psicologista, o idealista pura de Zitelmann, la de la realidad psicofísica de Gierke, la formalista de Ferrara, etc. Todas estas teorías pueden ser clasificadas en tres grupos: las de la ficción, las de la realidad y las negativas. De las citadas aquí, se encuentra en el primer grupo la de Savigny y en el último la de Brinz, correspondiendo a las demás el calificativo genérico de teorías de la realidad de la persona moral.

Pues bien, de acuerdo con nuestro punto de vista, la persona moral es una construcción tal vez cómoda pero mal denominada. Es decir, lo que hoy se conoce como personalidad moral responde efectivamente a una realidad económica, pero su denominación induce al error. No debería denominarse a ese sujeto de derecho "persona moral" por ser radicalmente distinto de la persona individual. Lo que ocurre es que a los juristas les ha parecido heterodoxo salirse del fenómeno "persona" en donde, como dije al principio de este trabajo, ven el principio y el fin del Derecho.

Enneccerus y Nipperdey,¹³ al hablar de los derechos sin sujeto cuya existencia admiten, observan que dicha denominación "no concuerda con el uso del lenguaje". En definitiva algo hay de éste en la creación

11 *Ob. cit.*, pág. 18 y siguientes.

12 *Ob. cit.*, pág. 80 y siguientes del II Tomo.

13 Citados por DE BUEN. *Ob. cit.*, pág. 189.

de esa "personalidad moral" que tiene muy poco de persona y a veces menos de moral. Nosotros pensamos con Brinz que no es necesario utilizar este artificio de lenguaje cuando se puede hablar, con más propiedad, de patrimonio sin sujeto, o de patrimonios destinados a un fin. En todo caso, la falta de sujeto no supone la de un titular ya que, según la tesis de De Buen, éste puede consistir en el fin a que se destina el patrimonio.

Sin embargo, no tenemos interés en hacer hincapié en la utilidad o inutilidad del concepto persona moral. Al mismo Brinz se le han hecho objeciones muy dignas de ser consideradas¹⁴ pero que darían motivo para otro trabajo. Lo que nos interesa probar es que el Derecho se ha visto en la necesidad de salirse del campo limitado del individuo, por un fenómeno económico. Y en seguida veremos que aún admitiendo la eficacia de la personalidad moral, su creación no ha sido suficiente, muy en especial para el derecho fiscal.

IV.—*La tendencia patrimonial del derecho fiscal.—Examen de algunas disposiciones legales.*—El derecho fiscal, también llamado derecho financiero público, admite una división de acuerdo con las materias de que se trata, y así se habla de derecho tributario, bienes del Estado, empréstitos, organización de las oficinas de la Hacienda y contabilidad de la Hacienda Pública entre otras ramas, destacándose como la más importante, el departamento tributario, según la opinión de Flores Zavala.¹⁵ De esta rama especialísima del derecho fiscal, ha dicho el Pleno del Tribunal Fiscal, en sesión de 19 de noviembre de 1940 que "regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".¹⁶ De lo dicho por el Tribunal se desprende que serán sujetos de la relación fiscal, de un lado el Estado, representado por Hacienda, y del otro los particulares. Decir particulares, evidentemente, quiere decir personas físicas o personas morales que sean, en todo caso, sujetos de derecho privado.

14 GARCÍA MÁYNEZ (*Ob. cit.* Tomo II, pág. 87 y siguientes) endereza en contra del pensamiento de Brinz, las siguientes críticas: Todo patrimonio, de persona o de afectación, realiza fines, ya sea uno o múltiples: hay personas jurídicas que carecen de patrimonio, v. gr., un comité que recoge donativos para obras de caridad: el Estado —persona moral— no realiza solo fines patrimoniales; su personalidad moral se manifiesta también en otras direcciones: juzgar, castigar, etc....

15 *Finanzas Públicas Mexicanas*. Tomo I: *Los Impuestos*, pág. 8. México, 1946.

16 Citado por FLORES ZAVALA. *Ob. cit.*, pág. 8.

Pero esto no pasa de ser una simple definición hecha un poco por fijar un concepto, pero sin llegar al fondo del problema jurídico. Porque —y este por qué constituye la esencia de nuestro trabajo— la realidad de las leyes fiscales llega a conclusiones que exceden de esa definición del Pleno del Tribunal Fiscal. Veamos pues que disposiciones nos dan la razón. Esas disposiciones están tomadas tanto del Código Fiscal de la Federación, como de la Ley de Ingresos Mercantiles, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y, finalmente, de la Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados.

Artículo 21 del Código Fiscal.—“La calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer: . . . V.—Sobre cualquier agrupación que, *aún sin tener personalidad jurídica*, constituya una unidad económica *diversa de la de sus miembros*. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales mencionadas en la fracción III de este artículo.”

Artículo 12 de la Ley de Ingresos Mercantiles.—“Los contribuyentes que tengan sucursales, despachos, bodegas o dependencias que operen en entidades federativas distintas de la matriz están obligados a manifestar el lugar en que están ubicadas cada una de ellas y a efectuar el pago en la oficina recaudadora de su jurisdicción, conforme a las reglas siguientes . . .

II. Las sucursales, despachos, bodegas o dependencias que perciban ingresos, cubrirán el impuesto que se cause sobre esos ingresos en las oficinas en que estén empadronadas . . .”

Artículo 30 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, de 31 de diciembre de 1941.—“La propiedad raíz en el Distrito Federal estará sujeta al pago del impuesto predial, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

Los *predios* edificados ubicados en regiones catastradas *pagarán el impuesto* sobre las bases siguientes . . .”¹⁷

Artículo 2º de la Ley de Herencias y Legados para el Distrito y Territorios.—“Son sujetos del impuesto, y por tanto están obligados a pagarlo, los herederos o legatarios por los bienes que reciban como herencia o legado, *pero el caudal hereditario queda afecto preferentemente a su pago.*”

¹⁷ Emplean expresiones iguales o semejantes a “los predios pagarán o causarán” los artículos 31, 32, 40, 41, 45, entre otros, de la misma Ley.

Hasta aquí la Ley. ¿Qué conclusiones sabe desprender de estos artículos, habida cuenta de lo dicho hasta ahora en nuestro estudio? Desde luego, debe establecerse una escala de importancia de las normas transcritas. En alguna de ellas se encuentra plenamente comprobada nuestra tesis de la patrimonialización u objetivación de la relación jurídica fiscal; en otras se apunta simplemente la tendencia. De acuerdo con este criterio de mayor o menor interés, debemos situar en primer lugar lo dispuesto en el artículo 21, fracción v del Código Fiscal. Según este artículo, son sujetos del crédito fiscal las agrupaciones que aún sin tener personalidad jurídica constituyen una unidad económica distinta de sus miembros. Sin lugar a dudas, y no es preciso realizar una investigación a fondo para llegar a esta conclusión, estamos frente a un caso de patrimonio que es sujeto pasivo de una relación fiscal. En la práctica, este caso es frecuente. Continuamente, agrupaciones de personas reunidas por una finalidad social, política, religiosa y aún comercial están obligadas a cubrir al fisco cantidades por concepto de impuestos. (Verbigracia, en fiestas de beneficencia y en fiestas para recaudar fondos para un club, deben cubrirse impuestos generalmente.) En estos casos el fisco cobra impuestos o derechos con cargo a un patrimonio que no está respaldado por una persona física o moral. Se trata en consecuencia de una relación entre la autoridad hacendaria y el patrimonio. Este patrimonio, dentro de la concepción rigurosa de las leyes, será un patrimonio sin sujeto. Pero la necesidad económica determina que el Estado le reconozca relevancia suficiente para considerarlo sujeto pasivo de la relación fiscal. Ello se hace posible y no constituye un absurdo jurídico porque, como creemos haber demostrado, la relación jurídica excede ya del campo reducido de la personalidad. El agregado en el texto de la ley "se asimilan estas agrupaciones a las personas morales" no es un argumento contrario a lo que venimos sosteniendo, ya que no es más que un recurso del legislador que no tiene validez jurídica de contenido. Esta extensión del concepto de personalidad moral no puede ser considerada como justa, ya que la personalidad moral requiere para su existencia del cumplimiento de muy especiales requisitos, particularmente formales, que no se dan en este caso.

La disposición contenida en el artículo 12 de la Ley de Ingresos Mercantiles, para nosotros es la aplicación específica del artículo 21 fracción v del Código Fiscal. Pero además presenta facetas singularmente interesantes. En este artículo —cuya aplicación tanto ha dado que hacer en los últimos tiempos a las oficinas de Hacienda—, no es difícil encontrar varios problemas. Decimos que este artículo aplica el principio

general del Código Fiscal que comentamos en el párrafo anterior, porque considera como sujetos pasivos fiscales a agrupaciones que no tienen personalidad jurídica propia. Evidentemente, la bodega de productos de una fábrica que se instala en una entidad federativa distinta de la del domicilio social, no constituye una persona jurídica autónoma. No es más que una ramificación física de una persona moral. En consecuencia, al exigir la ley su empadronamiento en la localidad en que queda establecida para, en esa forma, cobrar el impuesto correspondiente a los ingresos que perciba la bodega en la misma localidad, se está considerando sujeto del crédito fiscal a un patrimonio y no a una persona moral. Pero además este sistema, que nace en la facultad hasta cierto punto arbitraria del Estado, de acomodar a su conveniencia el cobro de los impuestos, puede suscitar, y en efecto determina, que se cometan injusticias. Y aunque quede un poco al margen del problema, podemos citar el caso de una Compañía, verbigracia empacadora de productos alimenticios, que goza en el Estado en que tiene establecida su planta, de la exención de impuestos locales, en virtud de ser una industria nueva. Esa Compañía, con el sistema anterior a las reformas de diciembre de 1952, se veía obligada a cubrir al Fisco Federal la parte que le corresponde del impuesto de ingresos mercantiles, pero estaba exenta de pagar la participación estatal. Sin embargo, si esa empacadora, por su importancia, establece bodegas u oficinas de distribución y cobro en otras localidades, se verá obligada de acuerdo con el nuevo régimen, a cubrir en dichas localidades el impuesto estatal correspondiente, con lo cual la franquicia de que goza, pierde toda su eficacia. Y ello determinará, en última instancia, un aumento en el costo y, por consiguiente, en el precio, tratándose, como ocurre generalmente, de sistemas de impuestos indirectos. Pero además, puede no ser equitativo el procedimiento, porque las compañías de menos importancia, competidoras de la primera, que venden mediante agentes viajeros y remitan la mercancía en especial a cada cliente, independientemente del Estado en que éste opere, se verán libres de cubrir la participación de ese Estado en el impuesto de ingresos mercantiles. Y es indiscutible que el dinero saldrá del Estado en que se halle el comprador y que, económicamente hablando, el mismo fenómeno se producirá en el caso de la compañía que vende a través de oficinas o bodegas que la que lo hace mediante agentes.

Otro problema que suscita esta reciente reforma a la Ley de Ingresos Mercantiles estriba en que puede determinar una doble imposición. Si se obliga a la Compañía a empadronarse en todos y cada uno de los Estados en que opera, dicha Compañía estará pagando tantos derechos de empa-

dronamiento como oficinas tenga, con lo cual es claro que por el mismo concepto —empadronamiento— una persona está haciendo múltiples pagos. Sin embargo, esto no hace más que confirmar nuestro punto de vista de que lo que interesa al Fisco es el patrimonio y no la persona.

La tercera disposición transcrita —artículo 30 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal— es, desde luego, singularmente significativa. No puede pensarse que sea una forma de expresión el decir en un artículo “Los predios pagarán el impuesto”, si se tiene en cuenta que para hacer referencia a las personas, se podría haber utilizado multitud de giros gramaticales, y sobre todo, que esa expresión se repite considerable número de veces —palabras más o menos parecidas pero con igual sentido— en el mismo cuerpo legal. Además la práctica de las autoridades fiscales en materia de impuesto predial apoya esta creencia. Todas las comunicaciones que se dirigen a los propietarios de los predios, se rotulan precisamente así: “al propietario del predio x”, sin especificación de su nombre y sí señalando en todo caso el número de la cuenta correspondiente al predio. Esto es simplemente el reflejo de la tendencia de las autoridades hacendarias a patrimonializar u objetivar la relación fiscal, muy en especial en materia de impuesto predial que es, tal vez, el que más se presta a ello. Inclusive las autoridades llegan a ejercitar el procedimiento económico coactivo, sin preocuparse de que el adeudo del predio pueda ser cobrado a una o a otra persona física o moral.

Hemos dejado para lo último el comentario del artículo 2º de la Nueva Ley de Herencias y Legados para el Distrito. Se trata evidentemente de una disposición menos precisa para nuestros fines. Pero al mismo tiempo, y no por el contenido de este artículo, sino por la tendencia general del Fisco en materia de sucesiones, el problema encuentra en este artículo su más importante expresión. Se dice en él que son sujetos del impuesto y deben en consecuencia, pagarlo, los herederos o legatarios. Y se agrega que el caudal hereditario queda afecto preferentemente a su pago. Hasta ahí parece indiscutible que la relación fiscal tiene como sujetos a las personas. Pero esta apariencia no corresponde a la realidad. Debe tenerse en cuenta el principio general en materia de sucesiones de que la herencia se recibe siempre, y aún cuando no se exprese, a beneficio de inventario¹⁸ y que inclusive, el patrimonio del

18 Artículo 1678 del Código Civil para el Distrito: “La aceptación en ningún caso produce confusión de los bienes del autor de la herencia y de los herederos, porque toda herencia se entiende aceptada a beneficio de inventario, aunque no se exprese.”

de cuius y el del heredero o legatario, no se confunden y aún después de la partición, deben reputarse separados. La consecuencia aparente de ello es que el sujeto del crédito fiscal —según la ley el heredero o el legatario— responde del pago de los adeudos sólo con una parte de sus bienes. Esto, sin duda, choca con el principio no expresado, pero inmanente, de que en materia fiscal el deudor responderá de sus obligaciones con todos sus bienes salvo, y ello es principio general en todo el Derecho, con aquellos que por su naturaleza estrictamente personal sean inembargables y aún, inalienables —patrimonio de familia— o enajenables en condiciones muy especiales. Por ello pensamos que sería una expresión más feliz y más acorde con la realidad económica, el decir que es el patrimonio del autor de la sucesión el que responde de las cargas fiscales.

Esta es, en rasgos demasiado generales tal vez, nuestra opinión. Creemos que el tema debe ser objeto de estudios más profundos y, con seguridad mejor orientados. En todo caso quedaremos satisfechos si con lo expuesto se despierta el interés por este apasionante problema.

Néstor DE BUEN,
Del Instituto de Derecho Comparado
de México.