

una garantía real establecida por el soberano del Estado en interés de los terceros, y que no se puede desconocer la autoridad exclusiva de la ley territorial, que debe desarrollar su fuerza imperativa en toda relación jurídica en que se hallen comprometidos los derechos de los terceros.

Advertimos, por último, que siempre que se abriese la sucesión en Italia, y los acreedores hubiesen solicitado la separación de los bienes del difunto, lo que dispone el legislador italiano respecto á los efectos de la demanda de separación, no serviría para determinar los derechos de los que como acreedores hubiesen formulado la demanda respecto á los bienes situados en el extranjero.

Es necesario siempre tener presente que nos encontramos en el campo de las disposiciones legislativas referentes á la adquisición de los derechos reales, y que no se puede admitir su autoridad más que limitadamente á los bienes existentes en el territorio del Estado.

CAPÍTULO XVI

De los impuestos sobre las sucesiones.

1.687. Las leyes sobre los impuestos, tienen siempre autoridad territorial.—**1.688.** Conflictos que nacen en las relaciones internacionales.—**1.689.** Carácter de las leyes fiscales.—**1.690.** Ley francesa acerca del impuesto sobre la sucesión.—**1.691.** Rigurosas aplicaciones según la jurisprudencia.—**1.692.** Ley italiana.—**1.693.** Impuestos sobre la sucesión según el derecho inglés.—**1.694.** Inconvenientes prácticos que se derivan de la aplicación del derecho positivo.—**1.695.** Temperamentos aportados por la ley de Baviera y de Prusia.—**1.696.** La cuestión es de derecho interno.—**1.697.** Los jurisconsultos están de acuerdo en reconocer la necesidad de obviar los inconvenientes de la doble contribución.—**1.698.** Manera de resolverse la cuestión.

1.687. El derecho que compete al soberano de cada Estado de recurrir á los impuestos, cobrando á los particulares lo que puede reputarse necesario para atender á las necesidades del Estado, se ejerce libremente en conformidad con el derecho público de cada país, y en las relaciones internacionales no debe tenerse por limitado más que en virtud de los pactos estipulados en los Tratados. Una de las formas de contribución obligatoria, es la que se paga por la transmisión de los bienes, como consecuencia de la apertura de la sucesión, y las leyes de cada país determinan la medida del tributo, bajo la forma de impuesto ó de tasa, que se ha de pagar al Fisco.

No cabe duda alguna de que las leyes territoriales que rigen esta materia, deben aplicarse hasta en el caso de que se trate de la sucesión de un extranjero abierta en el territorio del Estado; porque como el tributo representa el equivalente de la función soberana, que protege la transmisión de la propiedad

por parte de uno y la adquisición por parte de otro, es justo que se aplique la ley del lugar donde se realiza el acto jurídico, y sin diferencia alguna en el caso de que se trate de un nacional ó de un extranjero. Se debe solamente sostener, en principio, que como la medida de toda forma de tributo ha de ser proporcionada á las utilidades sociales que se derivan de la función del Estado, y á las exigencias económicas del mismo, no es justo que la medida del impuesto, en materia de sucesión, sea para el extranjero más onerosa que para el ciudadano. Esto equivaldría á establecer una diversa condición jurídica entre uno y otro, y un soberano que abusase de la fuerza de que dispone, para obligar á uno, sólo por ser extranjero, á dar al Fisco una parte mayor de sus haberes, reproduciría con forma más templada el injusto concepto de la aubana.

1.688. La dificultad en esta materia nace, ante todo, cuando se trata de determinar la medida del tributo. Pero la duda más grave es ésta: si establecida la medida del tributo con arreglo á la ley del país donde se abra la sucesión, tal ley debe aplicarse para gravar todos los bienes que constituyen el patrimonio del *de cuius*, cualquiera que sea su naturaleza y el lugar en que se encuentren. Y dado que los bienes hereditarios se encuentren en países distintos, y que todos tomados en conjunto y considerados como *universitas* hayan sido gravados por la ley fiscal vigente en el lugar donde se abrió la sucesión, ¿se puede dudar de si la *lex rei sitae*, que sujeta al tributo toda transmisión de la propiedad, se aplicará á la parte de los bienes hereditarios, respecto de los cuales, como bienes singulares, la transmisión se verifica en el territorio donde impera esta ley, admitiendo así un doble tributo, esto es, el impuesto por la ley de la sucesión, que le grava por formar parte del patrimonio *uti universitas*, y aquel que, según la *lex rei sitae*, debe pagar por tratarse de bienes singulares, en virtud del derecho de la soberanía territorial, que los somete como tal al impuesto debido al Fisco?

Suponiendo que se deba admitir el derecho de cada soberanía, de someter, en virtud de su autonomía é independencia, á las propias leyes fiscales los actos de transmisión, ¿se puede

justificar que cada una de ellas ejerza su propio derecho en interés del Fisco sin preocuparse de la condición onerosa para el contribuyente? Dada la concurrencia de los derechos, por parte de las diversas soberanías, ¿deberán al menos establecerse ciertos límites para regular, según la razón y la justicia, el ejercicio del derecho por parte de cada una de ellas?

1.689. En el campo del derecho positivo encontramos que el sistema de los tributos está organizado no solamente con completa independencia, sino también con el propósito de favorecer cuanto más sea posible el enriquecimiento del Fisco. Con tal tendencia están hechas generalmente las leyes, y lo más extraño es que la misma magistratura, al aplicarlas é interpretarlas, se inclina ordinariamente á hacer que prevalezcan siempre los principios más adaptados para acrecer los llamados derechos del Fisco, de manera que con razón puede afirmarse que los Tribunales de justicia asumen el carácter de Tribunales fiscales, siempre que se les llama para que decidan controversias en que el Fisco está interesado. Esta tendencia prevalece, tanto en las cuestiones entre el Fisco y los ciudadanos, como en las que tienen lugar entre el Fisco y los extranjeros. No es, pues, de extrañar que en el campo del derecho positivo, no dominen, en tal materia, los principios más racionales, y que la jurisprudencia interprete siempre la ley en el sentido menos favorable al contribuyente.

1.690. En Francia, según la ley orgánica del registro, que es la del 22 de Frimario, año VII, el Fisco cobra un derecho proporcional por cada transmisión de propiedad, de usufructo, de disfrute de bienes muebles ó inmuebles, ya por actos *inter vivos*, ya por actos *mortis causa*. Tal derecho está basado en el valor.

En el caso de transmisión por sucesión, los derechos del Fisco se regulan conforme á las Leyes de 18 de Mayo de 1850, 13 de Mayo de 1863 y 22 de Agosto de 1871. Estas leyes han procurado ampliar siempre la materia imponible, con la intención de acrecer los derechos del Fisco. Conforme á la ley de 1850, artículo 7.º, y de 1863, artículo 11, siempre que se trate de sucesión sometida á la ley francesa, y de determinar

los derechos del Fisco, aparte de los bienes inmuebles, que están naturalmente subordinados á la ley territorial, también han de sujetarse á las leyes fiscales para el cambio de propiedad, los títulos de la deuda del Estado pertenecientes á la sucesión, ya sean representativos de valores franceses, ya extranjeros. Cuando por el contrario se trata de sucesión no sometida á la ley francesa, los derechos del Fisco se limitan sólo á los valores franceses dejados por el *de cuius* (1).

Es preciso además advertir que, según los principios establecidos por la jurisprudencia, para decidir cuándo la sucesión debe ó no considerarse regulada por la ley francesa, al principio había de tenerse en cuenta el domicilio legal del *de cuius*, y por consiguiente, se hallaba sometida á dicha ley, para la aplicación del impuesto, la sucesión del extranjero autorizado por el Gobierno para fijar su domicilio en Francia. Los valores, pues, pertenecientes á sucesión extranjera, estaban afectos á las leyes fiscales relativas al impuesto de transmisión, sólo cuando se trataba de un extranjero difunto que tenía su domicilio legal en Francia. Pero después, queriendo ensanchar más el campo de la materia imponible, se promulgó la ley de 23 de Agosto de 1871, la cual, para prevenir que los extranjeros establecidos realmente en Francia sin haber obtenido la autorización legal, se librasen de la aplicación de las leyes fiscales relativas al cambio de propiedad de los valores públicos en el caso de que se abriese la sucesión, estableció que bajo el punto de vista de la aplicación de las leyes fiscales á la sucesión de los extranjeros, debía bastar que el *de cuius* hubiese tenido en Francia su domicilio de hecho. La mencionada ley, en efecto, dispone así: «Están sujetos al pago de los derechos sobre mutación de la propiedad por fallecimiento, los fondos públicos, acciones, obligaciones, participaciones, créditos, y generalmente todos los valores extranjeros, cualquiera que sea su naturaleza, que dependan de la sucesión de un extranjero domiciliado en Francia con ó sin autorización. Así como también las transmi-

(1) Confr. Trib. civ. del Sena, 25 de Junio de 1880. Enregistrement c. L. Baudy (*Journal de Droit int. privé*, 1881, pág. 164).

siones *inter vivos* á título gratuito de estos mismos valores, que se realicen en Francia».

En virtud de tal disposición el concepto del domicilio, para el Fisco, tiene un significado muy distinto del que se le da en Derecho civil. En lo que se refiere al primero, la sucesión de un extranjero no puede sustraerse al pago del impuesto de transmisión por fallecimiento, salvo en el caso de que el difunto no hubiese tenido en Francia más que una residencia momentánea. Cuando se le puede atribuir un domicilio de hecho, el Fisco percibe el impuesto por sucesión hasta sobre los valores mobiliarios extranjeros (1). De este modo, siempre que según la ley nacional del *de cuius* la sucesión se considere abierta en el domicilio de origen del difunto, y por tal motivo se halle sujeta á su ley nacional, y esta grava hasta los valores extranjeros (acciones de caminos de hierro, acciones comerciales, créditos, etcétera), los herederos se encontrarán así obligados á someterse á un doble tributo, esto es, al debido al Fisco francés, conforme á la ley fiscal, y al fijado, con arreglo á su ley nacional, por el Fisco de su país, por el solo motivo de abrirse la sucesión, según su ley patria, en su domicilio de origen, y de deberse aplicar la ley fiscal nacional, que no exime del pago del impuesto de sucesión, los valores extranjeros.

Cuando la sucesión del extranjero fallecido se abra fuera de Francia, el Fisco francés aplica la ley fiscal á los inmuebles hereditarios existentes en Francia, sin que tal derecho pueda en verdad negarse, y no sólo lo aplica también á los muebles corporales que se encuentran en Francia el día de la defunción, sino á los incorporales, cuando pueden ser localizados, y considera localizados en Francia los créditos hereditarios, siempre que el deudor obligado tenga su domicilio en este país. El Consejo de Estado francés, en efecto, con su informe de 11 de Febrero de 1829, estableció que los créditos y los demás bienes incorporales, no tienen verdaderamente una situación

(1) Véase también la aplicación rigurosa de la ley á la sucesión extranjera. Versailles, 26 de Febrero de 1878 (*Journal, Enregistrement*, número 20, pág. 757 y Trib. de Niza, 15 de Febrero de 1879).

real, pero cuando llegue el caso de deberlos localizar, es necesario considerarlos localizados en el domicilio del deudor francés, mientras que subsista la obligación personal por parte de éste. Por lo que el Consejo considera que al impuesto por transmisión, á consecuencia del fallecimiento del acreedor, está sujeta, según la ley francesa, toda especie de obligaciones suscritas por ciudadanos franceses, en provecho de los extranjeros fallecidos fuera de Francia (1).

1.691. La jurisprudencia ha hecho también las más rigurosas aplicaciones de estos principios en interés del Fisco. Así, el Tribunal de casación, con su sentencia de 29 de Noviembre de 1858, decidió que debía considerarse como valor localizado en Francia, y sujeto como tal á la ley francesa de transmisión por defunción, una letra de cambio girada desde el extranjero sobre Francia, aun cuando no hubiese sido aceptada por el librado francés, y sin que obstase que el librador estuviese domiciliado fuera de Francia.

Ahora se comprenderá con cuánta razón hemos advertido que las leyes fiscales son siempre interpretadas bajo el punto de vista de extender el campo del impuesto en provecho del Fisco, y sin preocuparse de la situación verdaderamente onerosa que se crea al contribuyente. En efecto, ¿cómo puede considerarse obligación francesa, la derivada de una letra de cambio librada por un extranjero contra un francés, y no aceptada por éste? Teniendo en cuenta que, hasta la aceptación, no existe más que la sola obligación del librador, dado que éste sea extranjero, ¿cómo considera que es una obligación francesa? Se trata de justificar esta tendencia de hacer odioso el sistema de los impuestos, aduciendo que puesto que deben considerarse como la recompensa de la garantía y de la seguridad que la soberanía presta al individuo á quien pertenecen los valores, y éstos se retienen por el que viene á ser propietario, mediante la sucesión, éste debe pagar el impuesto de transmisión por fallecimiento, al Estado donde los valores son exigibles. Sin embargo, el in-

(1) Véase Champcommunal, *De la succession*, cap. IV, *De l'enregistrement*.

conveniente se echa de ver si se piensa en que, cada soberanía, en gracia á su autonomía, y con el propósito de que el Fisco obtenga mayores ventajas, entiende de igual modo la garantía que presta, y así todo soberano llega á justificar el abuso de recaudar el impuesto, sin preocuparse del daño efectivo del contribuyente, que se encuentra en circunstancias de pagar el tributo á varios soberanos, y que sufre así desmembraciones en la parte del patrimonio adquirido por sucesión.

1.692. En Italia se encuentra también ampliado el derecho del Fisco respecto á los impuestos que recauda por transmisión á consecuencia de la sucesión. Se entiende, en general, que como el impuesto sucesorio se debe con motivo de la transmisión de los bienes del *de cuius* á los llamados á heredarle, y esta transmisión se efectúa en el momento en que se abre la sucesión, ó sea en el de la muerte del *de cuius*, y se realiza en el lugar de su último domicilio, debe aplicársele para la imposición del tributo debido al Fisco, la ley vigente en el país donde se abre la sucesión. Las leyes que determinan la medida del impuesto por causa de muerte, han sido sucesivamente modificadas y reunidas en un texto único, en conformidad con la Ley de 8 de Junio de 1874 (núm. 1947, S. 2.ª) Tal texto único, fué promulgado por Real decreto de 13 de Septiembre de 1874 (núm. 2.076, S. 2.ª). La ley grava, en general, el cambio de la relación jurídica que en caso de muerte se realiza con la transmisión de los bienes del *de cuius*. El impuesto se basa en la mutación y es proporcionado al valor de los bienes transferidos. Cualquiera transmisión de propiedad, de usufructo, de uso y disfrute de bienes muebles ó de cualquier otro derecho real, ya se haga por acto *inter vivos*, ya se verifique por causa de muerte, está sujeta á la tasa proporcional (art. 4.º) Es, pues, natural, que la ley grave la transmisión, ya se trate de la sucesión de un italiano, ya de la de un extranjero abierta en Italia.

Los bienes sometidos al impuesto por transmisión, se hallan determinados en el artículo 12, que dice: No están sujetos á la tasa proporcional, los bienes inmuebles existentes fuera del Reino, cualquiera que sea el título por que se adquieran. Los

bienes muebles, cuando no están en el Reino, ó se transfieren por causa de muerte».

Para determinar después cuáles son los muebles que deben considerarse en el Reino y por lo tanto sujetos al impuesto, y cuáles los que por entender que se encuentran fuera del Reino están exentos del mismo, el legislador patrio así se expresa: «En las transmisiones por causa de muerte, los créditos, ya pertenezcan á los nacionales, ya á los extranjeros, se considera que existen en el Estado, cuando son exigibles en el mismo, ó están asegurados con bienes que en él se hallan, ó son el equivalente de contratos sobre inmuebles en él situados ó dependen de contratos estipulados entre nacionales en Italia» (artículo 12) (1).

Los Tribunales italianos también han interpretado la ley en el sentido más favorable al Fisco. Así el de casación de Roma, en su sentencia de 22 de Enero de 1877, decide que el impuesto sobre la sucesión, debe pagarse hasta cuando se trate de una letra de cambio girada por el *de cuius* y exigible en Italia, aun cuando no se hubiera pagado, y hubiesen nacido cuestiones respecto á la obligación de su pago (2).

1.693. Según el derecho inglés, el Fisco no percibe, en caso de sucesión, impuesto por los inmuebles hereditarios situados fuera del territorio de la Gran Bretaña, pero percibe derechos que se comprenden todos bajo la denominación de *Death duties* (impuesto sobre la muerte) y que se especifican con el nombre de *Probate and administration duty* (impuesto sobre la comprobación y administración), *legacy and residuary duty* (impuesto sobre legados y residuos), *account duty* (impuesto sobre las cuentas), *succession duty* (impuesto sobre la sucesión). Si á la muerte del *de cuius* existe un testamento que ha de ser sometido á los Tribunales ingleses, para obtener el *probate*, esto es, la comprobación y la homologación, el albacea (3) debe pagar

(1) Véase la ley citada, texto único.

(2) Corte de casación de Roma, 22 de Junio de 1877 (*Annali di giurisprudenza*, 1877, pág. 259).

(3) Véase lo que establece el Derecho inglés acerca del albacea, § 1.292.

la tasa *Probate-duty* (de comprobación), que es proporcionada al valor de los muebles. Esta es, pues, una tasa *ad valorem*, equivalente á todo el patrimonio dejado por el difunto, antes de que se liquide, divida y atribuya á los que están llamados á recogerlo. Hasta que el ejecutor testamentario satisface la tasa, no puede obtener el *probate* ni hacer legalmente acto alguno de administración relativo al patrimonio hereditario.

Además de esta tasa general, existe la denominada *Legacy and residuary duty*, que grava el activo neto de la sucesión mobiliaria. Siempre que al fallecimiento de una persona que tenga su domicilio en la Gran Bretaña, exista un administrador que ejerza sus poderes en virtud de un mandato de administración inglesa, escocesa ó irlandesa, se debe pagar la indicada tasa, que grava el activo de la administración, que es lo que representa el líquido que ha de dividirse entre los legatarios y los herederos *abintestato*. Poco importa, bajo tal punto de vista, comprobar la ciudadanía ó el domicilio de los herederos y de los legatarios; poco importa además averiguar si los bienes muebles recobrados por el administrador, se encuentran en Inglaterra ó en el extranjero, el administrador debe pagar la tasa al Fisco inglés sobre el activo líquido por él realizado, sin preocuparse de si los herederos son ciudadanos británicos ó extranjeros. Está obligado á pagar la tasa en virtud de su mandato británico de administración.

Al aplicar tal forma de tasa, sucede, pues, que si un crédito perteneciente al *de cuius* es exigible en un país extranjero, donde están sujetos al impuesto de sucesión los muebles localizados, y donde los créditos se consideran localizados con motivo de ser allí exigibles, tales créditos se gravan dos veces: según la ley inglesa, que los considera como un activo de la administración, y conforme á la ley del país extranjero, que los somete al impuesto de la sucesión considerándolos como localizados.

El gravamen denominado *succession duty*, se aplica á la transmisión de los bienes adjudicados en propiedad á uno y en usufructo á otro, y constituidos en *trust*. Esta contribución recae sobre el *settlement* (finiquito) por sí mismo considerado, y