

no tiene en cuenta ni el domicilio de la persona que haya constituido el *settlement*, ni el del sucesor en cuyo favor se constituyó.

Si se trata de bienes inmuebles, el derecho de la Corona se ejerce siempre que se verifica la transmisión de un inmueble existente en Inglaterra, á las personas entre las cuales se ha dividido su propiedad. Por el contrario, si se trata de muebles constituidos en *trust*, el derecho de la Corona se ejerce siempre que los *trustee*, á los cuales se les confía la misión de entregar los bienes á las personas indicadas, puedan considerarse sujetos á la legislación británica. El Fisco hace valer sus derechos, porque se trata de un *trust* británico, y como tal considera todo *settlement*, en cuya virtud, el *trustee*, á quien se ha dado el mandato fiduciario de conservar los valores para entregarlos conforme á lo establecido en el *trust*, está sujeto á la jurisdicción de los Tribunales británicos, es decir, siempre que el que tiene derecho á los valores constituidos en *trust*, queriendo ejercitar su acción para obtenerlos, deba proceder judicialmente contra el *trustee* ante los Tribunales de la Gran Bretaña. La Corona hace valer, pues, sus derechos contra el *trustee*, y cobra del mismo el tributo debido por el *settlement*. También en virtud de la aplicación de esta ley tributaria, el beneficiado puede verse en la precisión de pagar dos veces. Desde luego, así sucede si es ciudadano de un país que sujeta al impuesto de la sucesión todo legado, y que obliga al legatario á hacer la declaración.

1.694. No creemos oportuno exponer cómo está regulada la materia de que nos ocupamos, según las leyes de los distintos países. Las breves indicaciones que hemos hecho son suficientes para poner de manifiesto los inconvenientes que se derivan actualmente de las condiciones de las leyes positivas que regulan el impuesto de sucesión, y para dar á conocer la utilidad de que se establezcan principios más racionales, conducentes á limitar las intemperancias del Fisco de cada país.

Un principio respecto al cual todos deberían hallarse de acuerdo es éste: que como el impuesto que grava los inmuebles, en consideración á su naturaleza y á su objeto, tiene el carácter de real, debería admitirse respecto á él la autoridad

exclusiva de la *lex rei sitae*. Por lo que toda soberanía, según los más justos principios, debería abstenerse de someter al impuesto de transmisión los inmuebles existentes en territorio que no pertenezca al Estado que representa, reconociendo que no se pueden negar respecto á ellos, el imperio de las leyes fiscales vigentes en el país en que se encuentran (1). Sin embargo, en realidad, existen Estados en los cuales ni siquiera tan justo principio se respeta.

En Bélgica, por ejemplo, en la Ley de 27 de Diciembre de 1817, § 3.º, se dispone que por el cambio de propiedad que se realiza á consecuencia de abrirse la sucesión, el impuesto de transmisión de bienes, grava incluso los inmuebles hereditarios existentes fuera del territorio belga. Por lo que quizá se haya cobrado el impuesto sobre inmuebles del difunto situados en Francia, y esto ha dado lugar á reclamaciones diplomáticas (2).

También en el Cantón de Vaud, antes de que se promulgase la Ley de 31 de Enero de 1889 que excluye del pago del impuesto por sucesión los inmuebles situados fuera del Cantón, cuando se aplicaba á la sucesión de un extranjero fallecido en el Cantón, la ley relativa al impuesto de transmisión por defunción, se gravaban todos los bienes hereditarios muebles é inmuebles, donde quiera que se hallasen situados.

1.695. En Baviera, por el contrario, según refirió Harburger en el Instituto, los bienes inmuebles existentes en el extranjero no están gravados con impuesto alguno. Los otros

(1) Esta regla se halla sancionada por la ley italiana sobre las tasas de registro, de 13 de Septiembre de 1871, artículo 12; por la ley francesa de 16 de Junio de 1824; ley prusiana sobre las sucesiones, de 19 de Mayo de 1891, § 9.º; ley para la Alsacia y la Lorena de 12 de Junio de 1889; ley de Baviera de 18 de Agosto de 1879 (impuesto sobre la sucesión); ley sajona de 13 de Noviembre de 1876; Vaud, 31 de Enero de 1889.

(2) En la Cámara francesa se ha dicho muchas veces que el sistema establecido por la ley belga, debe considerarse en oposición con los derechos de la soberanía territorial. En este sentido se hicieron observaciones en la Cámara durante las sesiones de 1859, 60 y 61, y el diputado Choque las hizo objeto de una moción.

bienes pertenecientes al *de cuius*, en el caso de que éste fuese ciudadano de Baviera, ó de que allí tuviese su domicilio, están sujetos al impuesto cuando se transfieren á una persona que reside en Baviera, siempre que en el país extranjero no estén subordinados al impuesto por defunción, ó si lo están, que los derechos del Fisco sean inferiores á los establecidos por la ley de Baviera. En este último caso, cuando se pruebe que se han pagado los derechos al Fisco extranjero, se deduce en Baviera lo que se ha pagado en virtud de la ley fiscal extranjera (1).

Igualmente en Prusia, conforme á la ley sobre las sucesiones de 19 de Mayo de 1891, el impuesto recae sobre los muebles extranjeros, de cualquier naturaleza que sean, dejados por un prusiano ó por un extranjero domiciliado en Prusia. No obstante, el § 10 dispone que sólo se pagará cuando los bienes no estén sometidos al impuesto por la ley del lugar donde se hallan situados, ó cuando lo estén en proporción inferior, en cuyo caso el impuesto se recaudará solamente en la parte que falta hasta completar la medida fijada por la ley prusiana. En el mismo principio está basada la ley sobre las sucesiones para la Alsacia-Lorena de 12 de Junio de 1889, artículo 7.º

1.696. No es necesario que nos extendamos mucho para exponer cómo han determinado, más ó menos racionalmente, los derechos del Fisco en el caso de sucesión, las legislaciones de ciertos países, supuesto que la cuestión de las contribuciones es, por sí misma, una de las pertenecientes al Derecho interno, y no puede resolverse con los principios del Derecho internacional privado que determinan la autoridad de las leyes, en el caso de que concurren las de distintos países. Es, pues, preciso reconocer, en principio, que como las leyes financieras de cada Estado forman parte del Derecho público, no puede negarse que las promulgadas por la soberanía territorial para establecer el impuesto en materia de sucesión, deben aplicarse con exclusión de toda otra.

(1) Véase la comunicación de Harburger al rel. Barclay, en la relación del mismo al Instituto de Derecho internacional. (*Annuaire*, 1877, pág. 119).

No existe, pues, duda alguna acerca de la autoridad territorial de las leyes fiscales, ni puede surgir un verdadero y propio conflicto de leyes en lo que á él se refiere, puesto que los Jueces de cada país deben atenerse á las reglas sancionadas por el legislador de sus respectivos Estados, estén ó no conformes con los principios racionales y aun cuando las informe el más exagerado arbitrio. El conflicto en esta materia, existe entre los principios que informan los varios sistemas legislativos, reconociéndolo así todos los jurisconsultos contemporáneos. En efecto, ocurre que, en virtud de la autonomía de las soberanías, éstas establecen como base del sistema fiscal del propio país, los principios que reputa más convenientes, sin preocuparse de las consecuencias más ó menos onerosas que se deriven en las relaciones internacionales, con verdadero perjuicio de los contribuyentes, que se encuentran sometidos á varias contribuciones. Por esto se mantiene tan anormal estado de cosas, es decir, que la transmisión de las riquezas, que es la consecuencia de la sucesión, queda como tal, gravada, al mismo tiempo, por las leyes fiscales de dos ó más Estados.

1.697. Todos se hallan de acuerdo en admitir que es necesario obviar tan graves inconvenientes, pero todos también deben estar conformes en reconocer que para ello es indispensable, pues no puede solucionarse de otra manera el asunto, eliminar el conflicto de los principios que sirven de base á los sistemas fiscales de los distintos países, poniendo en armonía los intereses fiscales territoriales, con los intereses de los contribuyentes, ya sean nacionales ó extranjeros, y estableciendo de acuerdo las reglas fundamentales del Derecho financiero en las relaciones internacionales.

Los jurisconsultos han discutido acerca de dichos principios, y el Instituto de Derecho Internacional nombró una Comisión (1) para estudiar los remedios más oportunos á fin de

(1) La Comisión nombrada para estudiar la cuestión «De los impuestos dobles en las relaciones internacionales, sobre todo en la transmisión de bienes por fallecimiento», estuvo compuesta por los señores Bar, Boiceau, Brussa, De Bustamante, Engelhard, Feraud-Giraud, Harburger, Holland, Lainé, Leher, Lyon-Caen, De Montluc,

evitar los inconvenientes que existen en el actual estado de cosas, ya que á la apertura de la sucesión, los llamados á recogerla están obligados á pagar el impuesto de transmisión en varios Estados por la diversa categoría de los bienes que constituyen el patrimonio del *de cujus*, porque cada Estado somete á los sucesores á sus propias leyes fiscales, sin preocuparse de si los bienes que constituyen la herencia están sujetos al impuesto de sucesión en otro Estado. A pesar de que todos se encontraban de acuerdo en reconocer que los inconvenientes que existían y existen en la actualidad, son verdaderamente gravosos, y que es necesario buscar los medios de evitarlos, no se pusieron de acuerdo al establecer los principios que deben servir de base á la deseada reforma (1).

La cuestión, teniendo en cuenta su objeto y naturaleza, es por sí misma difícil y compleja. Se debe procurar establecer un derecho uniforme, salvando por una parte los principios de justicia sobre los cuales debe basarse todo sistema y toda forma de imposición, y sin que por otra parte se menoscaben las razones de interés público que informan en cada Estado el reparto de los tributos, y la medida de los mismos, en proporción al servicio que presta el soberano del Estado que protege la transmisión de los bienes, cuando, á consecuencia de la muerte del propietario, pasan á los que están llamados á recogerlos.

Las razones que pueden justificar el impuesto sobre la sucesión y su aplicación á los bienes de naturaleza diversa que constituyen el patrimonio hereditario, tienen estrecha relación con el concepto fundamental de este impuesto sobre la sucesión, tal como está entendido en el sistema de tributos establecido en cada país para las necesidades de la Hacienda. Ahora resulta fácil comprender por qué, teniendo en cuenta los principios fun-

D'Olivecrona, Lord Reay, Roguin, Rolin, Ed. Weiss y Westlake, y la relación, en nombre de la Comisión, la presentó Barclay, en la sesión de Copenhague, publicada en el *Annuaire de l'Institut*, 1897, pág. 118 y siguientes.

(1) Véase la relación y el proyecto de conclusiones preliminares presentado por el Secretario general en la sesión de Neuchâtel, y la nota de Bar, en el *Annuaire de l'Institut*, 1890.

damentales en materia de impuestos y las condiciones diversas en que se desenvuelve la vida financiera de cada Estado, es tan difícil establecer un principio superior que armonice todos los intereses que se encuentran en juego. Esto explica la diversidad de las opiniones sostenidas por los jurisconsultos (1).

1.698. No nos es dado exponerlas y discutir las á fondo, porque tal examen nos conduciría fuera del campo de nuestro estudio. Hemos advertido ya que frente á las leyes positivas no existe verdadero y propio conflicto, porque á cada Estado compete el derecho de atribuir autoridad imperativa á su propia ley, y el Juez de tal Estado está obligado á aplicarla, sea buena ó mala, por lo que todo el deber de este funcionario se reduce á interpretar y resolver las dudas que puedan nacer en su aplicación, como sucede con todas las leyes que despliegan su autoridad en el interior de cada Estado. La verdadera cuestión estriba en discutir cómo deberían modificarse las leyes positivas existentes, y claro es que no podemos ocuparnos de ello sin encontrarnos fuera de la esfera de acción de esta obra. Debemos, pues, limitarnos á añadir nuestro modesto voto para que los Estados se pongan de acuerdo al regular el tributo por la sucesión, y eviten que en la transmisión por fallecimiento, el sucesor sufra la pluralidad de impuestos en las relaciones internacionales.

Es esta una materia que debería regularse por medio de tratados, en cuya virtud los Estados pudieran establecer las oportunas medidas para salvar los derechos de cada uno de ellos, sin angustiar al contribuyente con múltiples é injustificables imposiciones (2).

(1) Véase Garelli, *L'imposta successoria*, Turín, 1898, y el *Diritto internazionale tributario*, Parte general, Turín, 1899.

(2) Una de las proposiciones hechas, consiste en que cada Estado, al recaudar el impuesto según su ley territorial, tenga en cuenta el que se ha pagado ya en el extranjero por el mismo título. Este sistema se ha adoptado en Wurtemberg, donde, según la Ley de 31 de Marzo de 1881, para la sucesión abierta en el reino, es obligatorio el pago del impuesto, hasta para los muebles existentes en el extranjero, pero hecha deducción de los derechos pagados en el país donde se encuentran. Para las sucesiones que se abran en el

Una cosa debe considerarse como cierta y fuera de toda duda, esto es, que va contra la equidad, el que un Estado sujete á impuesto los bienes pertenecientes ó adjudicados por sucesión á los extranjeros existentes en el propio territorio, y los pertenecientes ó adjudicados por sucesión también á los ciudadanos y residentes en el extranjero, sin preocuparse de si dichos bienes han sido sometidos á tributo por parte del soberano extranjero.

extranjero, el pago del tributo es obligatorio respecto á los bienes existentes en el reino, sólo cuando dichos bienes se adjudiquen á un wurtembergués residente en el reino, y también puede pedir la deducción de lo que haya pagado en el extranjero.

Stoerk, fundándose en el concepto de que la sucesión tomada en su conjunto es una universalidad jurídica, proponía que fuera único el impuesto sobre la sucesión, y que el derecho de imponerlo debía corresponder al Estado donde se abriese, gravando todos los bienes donde quiera que se hallasen situados.

Bar sostuvo el mismo concepto, pero limitándolo al patrimonio mobiliario del difunto.

Otros, por el contrario, quisieron que se estableciera, en principio, que tanto para los inmuebles, como para los muebles hereditarios, el derecho de imposición correspondiese al soberano del Estado donde se hallasen situados, y se establecieron diversos criterios para determinar dónde debían considerarse localizados los bienes muebles bajo el punto de vista de los derechos del Fisco.

Véase para el desarrollo de estas opiniones la relación ya citada en el *Annuaire de l'Institut*, 1897, pág. 118 y siguientes.

El relator Barclay, proponía para determinar la situación de los muebles, las siguientes distinciones:

1.^a Los bienes corporales, á excepción solamente de las naves, valores al portador, billetes de Banco y numerario, se considerarían situados en el país donde se hallasen en el momento de la muerte del propietario.

2.^a Las acciones y obligaciones de sociedades, en el país donde dichas sociedades estuviesen legalmente constituidas.

3.^a Las rentas y obligaciones del Estado y de Institutos públicos, en el país de que éstos dependan.

4.^a Los créditos, en los países en que hubiera de efectuarse el pago.

5.^a Las naves, en el país en que estuviesen registradas.

CAPÍTULO XVII

De la donación.

- 1.699.** Concepto de la donación.—**1.700.** Son diversas las leyes que regulan los requisitos materiales y formales, el objeto y los efectos.—**1.701.** Cómo debe determinarse la naturaleza del estatuto y su autoridad.—**1.702.** No se pueden aplicar los mismos principios que á los contratos.—**1.703.** Relaciones de la donación con el Derecho de familia y con el de sucesión.—**1.704.** Conflicto entre la ley personal y la territorial respecto á la donación *mortis causa*.—**1.705.** De la capacidad de donar.—**1.706.** ¿Cuál es la autoridad de la *lex rei sitae*?—**1.707.** Capacidad del donatario.—**1.708.** Donación entre los cónyuges; conflictos; solución.—**1.709.** Las convenciones entre los cónyuges no están en el campo de su autonomía.—**1.710.** Cónyuges naturalizados después de haberse hecho una donación.—**1.711.** Cuándo se considera perfeccionada la donación.—**1.712.** Limitaciones especiales de la capacidad.—**1.713.** De la irrevocabilidad. Del pacto de reversión.—**1.714.** De las condiciones.—**1.715.** Del vínculo de inalienabilidad.—**1.716.** De los bienes que pueden ser objeto de la donación. Defecho comparado.—**1.717.** Ley reguladora del objeto de la donación.—**1.718.** Bienes presentes y futuros. Observaciones sobre la teoría de Laurent; autoridad de la *lex rei sitae*.—**1.719.** Donación de cosas muebles.—**1.720.** Forma de la colación. La declaración formal de la voluntad no se somete al estatuto de las formas.—**1.721.** Se combate la teoría de los juriscónsultos contrarios.—**1.722.** Cuándo puede tener autoridad la *lex loci actus*.—**1.723.** Donaciones manuales.—**1.724.** Efectos de la donación.—**1.725.** Principios aplicables para proteger los derechos de los terceros.—**1.726.** Revocación de la donación.—**1.727.** Resolución de la donación en el caso de que sobrevenga un hijo; conflicto entre el Código francés y el italiano.—**1.728.** ¿Qué carácter debe atribuirse á la disposición que regule este asunto?—**1.729.** Autoridad de la ley que protege los derechos de los terceros.—**1.730.** ¿*Quid juris* en el caso de la reversión de la donación?—**1.731.** ¿*Quid* en el caso de la revocación?—