

# HERENCIA EN FAVOR DEL ALMA

(RESOLUCION DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 4 DE MARZO DE 1947)

## ANTECEDENTES

Un testador, después de hacer varios legados, "instituye y nombra por su universal heredera a su alma" y designa dos albaceas testamentarios con carácter de contadores-partidores, a los cuales da facultad de incautarse de los bienes, cobrar créditos, pagar deudas y enajenar cuantos bienes constituyen la herencia, si lo estimasen conveniente para el cumplimiento de su misión.

Al practicarse la liquidación del Impuesto de Derechos Reales en esa herencia, el liquidador lo hizo por el concepto 38 c) de la tarifa, considerándola como herencia entre extraños, al estimar que los bienes eran adjudicados a los albaceas sin que en el testamento apareciese fundación de persona ni garantía que asegurase la inversión de tales bienes para el fin indicado en la disposición testamentaria y apareciendo, por el contrario, una adjudicación pura y simple.

Uno de los albaceas rec'amó ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial correspondiente, alegando que estos albaceas no son herederos fiduciarios, que no pueden adquirir la propiedad de los bienes y que de hacerlo incurrirían en fraude, y solicitando por ello la anulación de la liquidación practicada.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial desestimó la reclamación, fundándose en que el testador había autorizado a los albaceas para incautarse de los bienes, en la imposibilidad práctica de la sanción civil para cualquier acto que se desvíe del destino de la herencia, así como en la dudosa efectividad de la sanción penal, y en la posibilidad de que tal institución del alma y el sistema de ejecución adoptado puedan envolver una institución de herederos a favor de los mismos albaceas o un fideicomiso de confianza, prohibido por el Código Civil.

El reclamante se alzó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reproduciendo sus alegaciones anteriores y añadiendo que, aun en el caso hipotético de que los albaceas dieran a los bienes aplicación distinta a la ordenada por el testador, no se podría privar a la herencia instituída por éste del tipo de liquidación más favorable por el concepto de "en favor del alma", perjudicando así el bien mismo de ese alma, que tanto el Ministerio fiscal como el Abogado del Estado, representando éste a las instituciones de Beneficencia, podrían intervenir en la entrega de bienes y rendición de cuentas y que la aplicación indebida de los bienes hereditarios no constituiría un problema de derecho tributario, sino de derecho privado.

#### RESOLUCIÓN

"Considerando: que en este recurso se plantea como cuestión que ha de resolverse la de si instituída por D. ... en su testamento como heredera universal a su alma, debe exigirse el Impuesto de Derechos Reales con arreglo al tipo del 30 por 100, señalado en el número 39 de la Tarifa de 1941, aplicable al caso, para las transmisiones hereditarias en favor del alma, o si debe pagarse por el tipo de herencia entre extraños, como adquiridos por los albaceas los bienes relictos por dicho causante."

"Considerando: que la institución en favor del alma era contraria a los principios jurídicos sobre sucesión hereditaria que exigían el carácter de sujeto activo de derechos y obligaciones en la persona del heredero, hasta que al amparo de la Ley única, título XIX del Ordenamiento de Alcalá (Ley 1.ª, título XVIII, libro X, de la Novísima Recopilación), que suprimió la necesidad de instituir heredero en el testamento—principio reconocido actualmente por el artículo 764 del Código Civil—, vino admitiéndose la fórmula de designar en dicho concepto al alma, aunque pudiera entenderse que detrás de esa declaración se escondía un fideicomiso que obligaba al cumplimiento de instrucciones reservadas dadas al albacea; y la institución del alma como heredera, cuyo verdadero contenido se desconocía, mereció un lugar en las leyes fiscales que regulan el Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes, y se mencionó ya en la base 2.ª, apéndice letra C, de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872, y en el artículo 2.º de la Ley de 31 de diciembre de 1881, y se reconoce y establece su forma de tributación en las tarifas sucesivas del Impuesto, hasta la adjunta a la Ley de 29 de marzo de 1941 aplicable al caso, y que ha sido modificada por la Ley de 31 de diciembre de 1946."

“Considerando: que, como se expresa claramente en la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1927, la institución de heredero a favor del alma del testador no estuvo nunca prohibida en nuestras antiguas leyes, ni lo está en el Código Civil, que la autoriza en su artículo 747, habiéndose reconocido siempre por la jurisprudencia la validez de tal institución; y tratándose en el presente caso de una institución de heredero, clara y expresamente establecida por D. ... en favor de su alma, y existiendo en el número 39 de la Tarifa del Impuesto de Derechos Reales de 1941 un epígrafe especial que grava las transmisiones de esa clase con el tipo del 30 por 100 desde 1.000,01 pesetas en adelante, ése es el tipo que procedía exigir a la transmisión referida, prescindiendo del destino o aplicación diferente que haya podido o pueda darse por los albaceas a los bienes, en defecto, o bien en contra, de lo expresado por el causante; y sin que a los albaceas pueda atribuirse más que tal carácter, excluyente, por tanto, de otro alguno, en la herencia en cuestión.”

“Considerando: que con vista del contenido de las cláusulas cuarta y quinta del testamento del finado, no puede estimarse otorgada a los albaceas o testamentarios la facultad de aplicar los bienes de la herencia a fines distintos de los ordenados por el testador, esto es, en favor de su alma, ya que las atribuciones conferidas en primer lugar son las propias del cargo de albacea; y en cuanto a las de incautarse de los bienes y enajenarlos, aparecen como constituyendo actos de ejecución de la voluntad del testador, encaminados exclusivamente, mediante las operaciones testamentarias correspondientes, al cumplimiento del fin espiritual determinado por aquél en la cláusula cuarta de su disposición de última voluntad, y a ello hay que atenerse para la liquidación del Impuesto, a los cuales efectos únicamente se hacen declaraciones en esta resolución, por la transmisión hereditaria mencionada en la forma en que se produjo al tiempo del fallecimiento del causante, a tenor del artículo 52 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales vigente de 29 de marzo de 1941.”

“Considerando: como aclaración o complemento de los fundamentos precedentes, que con vista de la doctrina sustentada en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1927 y de las demás razones antes expuestas en cuanto a las herencias o legados en favor del alma, no debe estimarse necesario, a los efectos de la liquidación del Impuesto de Derechos Reales, que la disposición testamentaria de esa clase tenga que encuadrar forzosamente en la aplicación literal de lo preceptuado en el artículo 747 del Código Civil, o sea, que se destinen los bienes a sufragios y obras pías; y conforme con este criterio, la Real orden de 9 de junio de 1894 dispuso que

si en el testamento se dejan los bienes para Misas y sufragios, omitiendo en absoluto las palabras "obras pías", el testamentario debe limitarse a hacer entrega al Obispo, a los fines determinados por el testador, del remanente de los bienes; y que asimismo es de notar que en el artículo 15, apartado I de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 17 de marzo de 1945, en su adición al número 39 de la Tarifa, se admiten también las instituciones o legados en favor del alma de modo genérico; y sin que, para el supuesto que prevé, exija y regule la concurrencia de la doble finalidad que constituye la materia del precitado artículo 747 del Código Civil; de todo lo cual se infiere que la institución de heredero de modo general en favor del alma debe producir la consecuencia de girar una sola liquidación por el número 39 de la Tarifa, sin otra calificación jurídico-fiscal."

"Considerando: que, por lo expuesto, debe ser anulada la liquidación girada para ser sustituida por otra por el concepto de herencia en favor del alma",

"El Tribunal Económico-Administrativo Central acuerda:

1.º Revocar el fallo del Tribunal Provincial de Salamanca, de fecha 31 de octubre de 1945, dictado en el expediente referido.

2.º Anular la liquidación del Impuesto de Derechos Reales número ..., girada a cargo de D. ... por el concepto de Herencias, número 38 c) de la Tarifa al 48 por 100, y que se sustituya por otra liquidación, que deberá practicarse por el número 39 c) de la Tarifa al 30 por 100, como herencia en favor del alma del causante.

3.º Declarar de interés general esta resolución a los efectos de su publicación en el "Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda".

#### C O M E N T A R I O

La importancia de esta resolución no necesita ser ponderada. Vuelve a traer a discusión un caso en que aparece una institución de heredero a nombre del alma misma del testador, y hace con ello revivir el recuerdo de todos los problemas que tales instituciones han planteado otras veces en nuestra jurisprudencia. No es, pues, de extrañar que haya despertado verdadero interés, ni que haya sido objeto de la atención de varias revistas. JOSÉ LÓPEZ NIEVES dió cuenta de ella en "Impuestos de la Hacienda Pública" (núm. 48, mayo de 1947, págs. 365-367) y F. BAS Y RIVAS la ha comentado en la "Revista de Derecho Privado" (núm. 367, octubre de 1947, págs. 769-771).

Merece también ser recogida en la nuestra por el manifiesto interés que para el canonista presentan tales instituciones.

Pero no basta con dar noticia del criterio mantenido en este caso por el T. E.-A. C., sino que conviene hacerle objeto de algún comentario, que puntualice lo que puede encontrarse en él de aceptable sin reservas y lo que, por el contrario, merece ser objeto de alguna revisión. Por mi parte, ello no ha de ser sino la aplicación a este caso concreto de los principios que sobre la materia intenté exponer con mayor amplitud en otro trabajo dedicado a ese tema, al cual he de remitir al lector para una más detenida información sobre tales problemas (*Herencias en favor del alma en el Derecho español*, Madrid, 1944). La doctrina general que allí procuré dejar marcada sobre las instituciones hereditarias en favor del alma es la misma que ha de servirme para enjuiciar este caso. Y me cabe la satisfacción de que en el comentario de BAS haya sido recogida también para ello y de que su punto de vista haya estado inspirado en criterios apuntados en mi libro, que cita en unos términos que he de agradecerle.

Todo el conjunto de cuestiones que aparecen en la resolución comentada viene a centrarse fundamentalmente en el problema capital de la validez de las instituciones de heredero a nombre del alma, dentro del Derecho civil español, juntamente con la efectividad práctica que su admisión supone, y en la determinación de cuál sea el fundamento que nuestro Derecho fiscal ha tenido presente para hacer objeto de un trato de favor a las herencias recogidas en el número 39 de la Tarifa aplicable para la exacción del Impuesto de Derechos Reales, que será en definitiva lo que sirva para orientar la aplicación que deba darse a dicho número de la Tarifa.

La resolución del T. E.-A. C., aunque se orienta, como es lógico, al aspecto fiscal del problema, a los efectos de liquidación del Impuesto, a los cuales dice de modo expreso que es a los que únicamente se hacen las declaraciones contenidas en ella, parece que acepta la posibilidad de designación del alma como heredera.

Con ello no hace sino seguir la línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la Dirección General de los Registros han venido manteniendo. Línea que arranca desde el período anterior al Código Civil, en que el Tribunal Supremo declaró, en 15 de marzo de 1864, que, "siendo el alma la instituída, no puede faltar el heredero ni quedar, por consiguiente, sin efecto la institución", y en 24 de diciembre de 1866, "que es lícita y legal la institución hecha en favor del alma del testador", y que ha continuado a través del período de vigencia del Código Civil en las Sentencias de 21 de marzo de 1902, 25 de febrero de 1911 y 6 de abril de 1927 (esta última,

invocada expresamente por el T. E.-A. C., a pesar de que en ella se trataba de un caso en que no había de aplicarse el Código Civil, por referirse a hechos anteriores a su promulgación). La Dirección General de los Registros también ha admitido la validez de las instituciones en que se designaba al alma como heredera, desde su Resolución de 30 de abril de 1878 hasta la de 20 de abril de 1906 ó la de 26 de enero de 1910.

Sin embargo, la validez de las instituciones de heredero a nombre del alma es difícil de encajar en el articulado del Código Civil. La jurisprudencia posterior a él se ha dejado llevar del impulso adquirido con anterioridad y ha continuado en la postura apuntada (que tampoco es la que corresponde a nuestro Derecho histórico); pero no aparece clara su adecuación con los preceptos concretos del Código Civil.

El alma no puede ser considerada como esa "persona con capacidad para adquirir bienes", que es la que únicamente puede ser instituida heredera, según el artículo 763 del Código Civil; pero el que no pueda estimarse que es el alma misma la heredera no quiere decir que decaiga la validez de esas disposiciones testamentarias, puesto que, como afirma el artículo 764, el testamento es válido aunque no contenga institución de heredero o aunque el nombrado sea incapaz de heredar. El alma no aparece en el Código como posible heredera; pero esto no quiere decir que no sean válidas en el sistema del mismo las disposiciones "pro anima".

Lo que ha habido es una confusión entre ambos conceptos; se han entendido a veces como equivalentes las expresiones "institución del alma como heredera" e "institución en favor del alma" o "en beneficio del alma", que significan cosas distintas. No cabe en el Cód. Civ. que el alma sea heredera, pero sí que la disposición testamentaria esté orientada en favor o en beneficio suyo; aquí el bien del alma es el motivo de la disposición "mortis causa", la finalidad que se pretende conseguir con el destino que se marca a los bienes hereditarios. Y ésta es precisamente la orientación que siguió nuestro Derecho medieval; tanto en él como en el Cód. Civ., el heredero es la persona que realmente recibe los bienes, y no el alma. El bien de ésta es sólo la motivación, el fin que se quiere alcanzar.

Dentro de la sistemática del Cód. Civ., no puede instituirse al alma como heredera, pero puede disponerse que los bienes relictos se apliquen en beneficio o en favor del alma. Y esto puede hacerlo el testador, o bien dejando expresamente marcadas las aplicaciones concretas en que habrán de invertirse esos bienes con tal finalidad, o bien consignando solamente ese beneficio del alma que se quiere obtener con su aplicación, pero sin especificar en qué actos concretos de culto o de caridad han de emplearse. Para este segundo

caso, el artículo 747 del Cód. Civ. marca el camino que debe seguirse: si el testador dispone de todos o parte de sus bienes en beneficio de su alma indeterminadamente y sin especificar su aplicación, los albaceas venderán los bienes y distribuirán por mitad su importe entre el Ordinario de la Diócesis, para que los aplique en sufragios y en las atenciones y necesidades de la Iglesia, y el Gobernador civil correspondiente, para que los entregüe a los establecimientos benéficos del domicilio o provincia del difunto.

La misma jurisprudencia va dando acogida en sus resoluciones más modernas a esta idea del beneficio del alma y no del alma heredera, y así puede verse en la Sentencia del T. S. de 13 de octubre de 1934 que se refirió a “la facultad de disponer un testador de todos o parte de sus bienes en beneficio de su alma”, y en la Resolución de la Dirección General de los Registros de 3 de febrero de 1928 que no habla ya del alma como heredera, sino de sufragios por el bien de la misma.

En este sentido, la resolución que es objeto de este comentario ha venido a significar un retroceso en la terminología empleada, pues aun habla de “la institución del alma como heredera” y de la validez de la “institución de heredero a favor del alma”, entendiéndose por tal aquella en que es ésta la que se pone como heredera.

La interpretación apuntada es la que encaja mejor, además, en la técnica canónica, en la que tampoco cabría la figura del alma como sujeto inmediato de derechos sobre bienes temporales. Los cánones del “Codex”, que no mencionan para nada al alma heredera, establecen, en cambio, de modo expreso, la necesidad de que sean cumplidas las voluntades “mortis causa” en las que se dejan bienes para causas pías y encomiendan su ejecución al Ordinario (cans. 1.514 y 1.515) y prevé la posibilidad de que un clérigo o religioso haya recibido confidencialmente por testamento bienes para tales causas (can. 1.516). Estos preceptos son los que han de aplicarse respecto de las disposiciones en favor del alma contenidas en instrumentos de Derecho civil, a los que se refiere concretamente el § 2 del canon 1.513.

En el Código Civil no cabe, pues, la idea del alma como heredera; pero esto no quiere decir que haya de quedar privado de eficacia el testamento que contiene una institución de esta clase. Porque ya se ha dicho que es perfectamente posible dentro del mismo la disposición de los bienes en favor del alma. Por consiguiente, cuando un testador, como aquel cuya herencia ha motivado la resolución comentada, “instituye y nombra por su universal heredera a su alma”, se ha de entender que lo que hace es dejar sus bienes para que sean aplicados en favor de ella; será un caso en que no hay una verdadera institución de heredero, pero ya se ha dicho que

ello no obsta a la validez del testamento, según el artículo 764. Debe tomarse, pues, como una disposición "en beneficio" del alma y darle el tratamiento y ejecución que corresponde a tales disposiciones.

En estos casos no hay un heredero determinado. Ya hemos visto que no lo es el alma misma; tampoco pueden aparecer como tales los albaceas, cuya única misión debe ser la de ejecutar la voluntad del causante, ni puede pensarse en un fideicomiso, que ha sido rechazado expresamente en estos casos por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1911, y que si suponía instrucciones reservadas vendría a caer en la prohibición del artículo 785.

Pero, sin embargo, no operará la anulación del artículo 750, establecida para las disposiciones en favor de persona incierta, porque un precepto especial, el ya mencionado artículo 747, ha marcado concretamente la solución para las disposiciones en beneficio del alma en que no se haya especificado la aplicación de los bienes, es decir, la persona del verdadero heredero.

Y también el camino que señala este artículo resulta acorde con la regla canónica, en cuanto se asegura por él la intervención del Diocesano en la distribución de los bienes que se asignan para sufragios y necesidades de la Iglesia, y así viene a quedar apoyada en el lado civil la norma que se marca por el canon 1.515.

Pero, en buena técnica canónica, al Ordinario debería encomendársele no sólo la aplicación de la mitad de los bienes que se asigna a la Iglesia, sino también la de esa otra mitad que se atribuye a establecimientos de Beneficencia, si se quiere dar exacto cumplimiento a este canon 1.515.

En definitiva, puede concluirse de lo dicho hasta aquí que en el ámbito civil español, cuando el testador se haya limitado a instituir heredera a su alma, sin señalar a los albaceas la aplicación concreta de los bienes relictos, estos albaceas tendrán que acudir al artículo 747 y distribuirlos según la norma que en él se contiene. De otro modo caerían en la figura del fideicomiso de confianza, prohibido por el Código Civil.

En el caso concreto de la herencia sobre cuya tributación se ha pronunciado el T. E.-A. C. en la resolución transcrita, los albaceas no podrán salirse del marco del artículo 747 del Código Civil, conforme al cual deberán distribuir la herencia, rindiendo luego cuenta de ello al Juez, con arreglo a la exigencia del artículo 907 del mismo texto.

Y ésta es la realidad única que ha de tenerse presente en el aspecto fiscal del problema. Se trata de una herencia en favor del alma sin here-

dero determinado, en la que los albaceas han de ajustarse a lo dispuesto por la ley para distribuir los bienes, y según este concepto ha de liquidarse la cuota que le corresponde en la exacción del Impuesto de Derechos Reales. No es que, como parece entender el T. E.-A. C., aunque aquí no se trate de un caso del 747, deba aplicarse el tipo establecido para las herencias "pro anima"; es que nos encontramos precisamente ante un supuesto de aplicación de dicho artículo 747.

Pero, aparte de ello, lo que debe en todo caso tenerse en cuenta es el motivo determinante del trato de favor que el número 39 de la Tarifa supone para las "herencias en favor del alma". La especialidad de las herencias "pro anima" no está en el heredero, sino en la finalidad. En estas sucesiones la nota distintiva consiste en que la aplicación de los bienes relictos se hace para cumplir un fin que siempre ha de tenerse presente para todos los problemas que en ellas puedan surgir: el del beneficio del alma. Y es precisamente esta finalidad, que da tono y color a todas las cuestiones de esas herencias, la que el legislador fiscal ha tenido presente para acordar ese trato especial. No es, seguramente, la personalidad concreta del heredero la que lo ha determinado, sino el fin espiritual que con tales instituciones se sirve. Por consiguiente, siempre que en una transmisión hereditaria aparezca la finalidad "pro anima", deberá aplicarse esa tarifa favorable.

En este caso, tal finalidad aparece bien clara. Se trata de una institución en favor del alma, y, como ha pronunciado el T. E.-A. C., debe producir la consecuencia de girar su liquidación por el número 39 de la Tarifa, sin otra calificación jurídico-fiscal.

Lo que sucede es que el liquidador se ha visto alarmado ante la posibilidad de que por los albaceas se pudiese contravenir a la voluntad del testador. Pero el papel del Estado ante un posible apoderamiento ilícito de unos bienes, no puede consistir en hacer objeto de tributación a ese apoderamiento, sino en evitarlo, y si ya se ha producido, castigarlo.

La disposición testamentaria que nos ocupa, o es una herencia "pro anima" sin determinación de herederos concretos, y debe tributar en consecuencia, o es un fideicomiso de confianza, que no puede tener validez ni, por lo tanto, ser objeto de tributación. La indeterminación de los herederos concretos se salva, como más arriba se ha dicho, por la aplicación del 747, sin la cual no sería admisible, y el recto cumplimiento de sus obligaciones por parte de los albaceas se asegura por la obligación de rendir cuentas. Pero, de todos modos, el Fisco no puede anticiparse al posible incumplimiento de las mismas, asegurándose una tributación por ello.

Al lado de los intereses espirituales y de imperio del Derecho, que serían dañados por ese incumplimiento, el perjuicio fiscal que también supondría habrá de tener muy poca importancia para el Estado, el cual no debe atender en primer término a asegurarse contra éste, sino a prevenir la defensa de aquéllos.

Con posterioridad al momento en que surgió el problema objeto de la resolución comentada se ha aprobado una adición al número 39 de la Tarifa para la exacción del Impuesto de Derechos Reales (fué aprobada por el artículo 15 de la ley de 17 de marzo de 1945 y aparece incluida en la Tarifa vigente de la Ley de 31 de diciembre de 1946), en la que se puntualiza que las instituciones o legados en favor del alma de modo genérico, sin adscribir su cumplimiento a determinado sacerdote o comunidad religiosa, tributarán por el número 30 de la Tarifa, siempre que al solicitarse la liquidación se justifique, mediante certificación expedida por el Ordinario de la Diócesis, la entrega a éste, por los albaceas o herederos, de los bienes o cantidades objeto de la institución o legado. Nada hay que objetar a esta adición por lo que respecta a la inclusión expresa en un trato fiscal favorable de esa especie, completamente clara, de herencias "pro anima", ni en cuanto a los efectos que atribuye a la certificación del Ordinario, que es el ejecutor canónico de las pías voluntades "mortis causa"; pero en la dicha adición no se han tenido, en cambio, muy en cuenta las prescripciones del artículo 747 del Código Civil, pues en esas instituciones en favor del alma hechas de modo genérico, a las cuales se refiere, parece que han de entenderse aludidas las disposiciones en beneficio del alma hechas indeterminadamente, sin especificar la aplicación de los bienes, que son objeto de dicho artículo y que han de cumplirse, según el mismo, entregando la mitad de los bienes al Ordinario y la otra mitad al Gobernador civil. Parece que hubiera sido lógico dar al certificado de esta autoridad civil, por lo que a la mitad que se le atribuye se refiere, el mismo efecto que al de la autoridad eclesiástica.

Sin embargo, parece que la nueva disposición añadida a la Tarifa dejará menos posibilidad de dudas, en cuanto a la inclusión como herencias en favor del alma a los efectos fiscales de todas aquellas sucesiones "mortis causa" en que, independientemente de que esté o no determinada la figura del heredero, aparece una finalidad "pro anima" propuesta por el testador.

José MALDONADO Y FERNANDEZ DEL TORCO

Catedrático y Letrado del Consejo de Estado