

HERENCIAS EN FAVOR DEL ALMA

COMENTARIO A UNA RESOLUCION DEL T. ECONOMICO-ADVO. CENTRAL

A pesar de no ser muy abundante la bibliografía sobre esta materia¹, es sin duda el tema de las herencias en favor del alma de aquellos que nunca decaen en interés. Por ello nos ha parecido altamente interesante la moderna sentencia o resolución, de este organismo que es el T. Económico-Advo. Central, que a continuación exponemos y hemos juzgado oportuno el hacerle siquiera un breve y rápido comentario.

HECHOS.— Doña Manuela Suárez González, falleció bajo testamento disponiendo, entre otras cosas, la institución de heredero a favor de su alma ordenando que sus albaceas solidarios se incautaran de la herencia, asumiendo la representación y administración de la misma indefinidamente y a todos los efectos, para que fuera respetada su voluntad en todo tiempo y, una vez hecho lo ordenado en el testamento, constituyan en depósito los bienes sobrantes a nombre de "Sucesión de doña Manuela Suárez González", siendo el encargado de cobrar las rentas e invertirlas en limosnas y misas, por partes iguales, con expresa facultad de determinar la distribución de ambas el Sr. cura párroco de Luarca.

La aludida institución hereditaria, cuya cuantía era de cierta consideración, fue liquidada a favor del alma de la testadora por el n.º 39 de la Tarifa, importando aproximadamente 100.000 pesetas.

El albacea, no conforme con la liquidación, la recurrió alegando que aunque la testadora dispuso de sus bienes pensando sin duda en el beneficio de su alma, ello no quiere decir que esta sea la heredera, pues lo que realmente se contiene en la cláusula testamentaria es la fundación de una institución benéfica y por tanto no es de aplicación el art. 747 del Cc., porque la testadora dejó expresamente dispuesto lo que había de hacerse con los bienes. Que además, la calificación

¹ Entre los estudios más conocidos sobre la cuestión pueden verse: MALDONADO Y FERNÁNDEZ DEL TORCO, *Herencias en favor del alma en el Derecho español*, Madrid 1944.

Los trabajos de MANUEL GONZÁLEZ RUIZ, GABRIEL DEL VALLE Y ALONSO Y DESIDERIO L. RUYALES en el volumen publicado con ocasión de la 3.ª Semana de Derecho Canónico, Salamanca 1950.

jurídico-fiscal no debe apoyarse en una frase más o menos afortunada, sino en el contenido de la disposición testamentaria que ordena la creación de una fundación benéfica y a la que por tanto se debe aplicar el tipo beneficioso que para ellas determina el número 9 de la Tarifa en relación con el 29. Y que en su defecto, este tipo beneficioso habrá de aplicarse cuando menos a la mitad destinada a los pobres, pudiendo gravar la otra parte como herencia en favor del alma.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, entendiendo que la institución a favor del alma es evidente y afirmando que, aún admitiendo la tesis del recurso, la fundación benéfica encargada de cumplir las disposiciones en favor del alma no tiene el carácter de heredera, como tampoco la tienen los pobres, ni los sacerdotes que celebran las misas. Por tanto la heredera es el alma y el tipo aplicable el del n.º 39 de la Tarifa.

La representación del albaceazgo, en su apelación ante el Tribunal Económica-Advo. Central, comenzó por esgrimir una Orden del Ministerio de la Gobernación, posterior a la liquidación discutida, reconociendo y clasificando como fundación benéfico-particular, sometida a protectorado, la fundación de limosnas dispuesta por la testadora y asignándole como capital la mitad de las rentas de la herencia.

El Tribunal Central anuló la liquidación anterior y revocó el acuerdo del Tribunal Provincial en el sentido de que se deben girar dos liquidaciones: una para la parte correspondiente a la fundación benéfica y otra para la otra mitad, destinada a misas. A la primera se aplicaría el n.º 29 de la Tarifa y a la segunda, como legado a favor del alma, el n.º 39 de la misma.

He aquí, a continuación, los principales puntos de los considerados en que se funda la Resolución:

CONSIDERANDO: Que para determinar la verdadera naturaleza jurídica del acto liquidable, con arreglo a la cual manda exigir el impuesto de derechos reales el art. 41 del Reglamento vigente para su exención, son de tener en cuenta, en primer lugar, el art. 747 del Código Civil y el n.º 20 del art. 31 del citado Reglamento fiscal; regulando el primero el caso de que el testador dispusiere de sus bienes, o parte de ellos, en beneficio de su alma, haciéndolo indeterminadamente, sin explicar su aplicación; y el segundo que las instituciones o legados en favor del alma hechas de modo genérico tributarán según el n.º 30 de la Tarifa, siempre que al solicitarse la liquidación se justifique por el Ordinario la entrega a éste de los bienes objeto de la institución o legado, siéndole en caso contrario aplicable el n.º 39 de la Tarifa.

CONSIDERANDO: Que la norma el art. 747, como lo establece su misma redacción, es meramente supletoria, resultando sólo de aplicación en aquellos casos en que, a diferencia de lo ordenado por doña Manuela S. G., no se especifique la aplicación que haya de darse a los bienes donados en favor del alma.

CONSIDERANDO: Que si se examina la precitada disposición del n.º 20 del art. 31 del Reglamento del impuesto de Derechos Reales “a contrario sensu” de su texto cabe señalar que cuando el testador haya dispuesto cómo y por quién deben aplicarse los bienes dejados a su alma habrá de aplicarse el n.º 39 de la Tarifa por no concurrir en él los requisitos que se exigen en la norma fiscal que se examina.

CONSIDERANDO: Que en el caso a que se refiere la presente apelación, la testadora al disponer de sus bienes teniendo en consideración su alma, erigió con el remanente de su herencia un patrimonio permanente con el nombre de “Sucesión de doña Manuela S. G.”, regido y administrado por el órgano administrado al efecto, para que inviertan las rentas por mitad en limosnas y misas, es decir, creando una fundación conforme al art. 35 del Código Civil; que en cuanto a su parte piadosa, por no darse los requisitos indispensables fijados al efecto, no puede gozar del tipo de imposición excepcionalmente establecido para cuando se den dichos requisitos y debe tributar por el n.º 39 de la Tarifa, establecido de modo general para las transmisiones hereditarias en favor del alma del causante; sin que por la fecha de la transmisión haya de entrar a conocer del alcance de los beneficios tributarios a que se refiere el párrafo 1.º del art. 20 del Concordato de 1953.

CONSIDERANDO: En cuanto a la parte benéfica de la fundación, que en la fecha actual no puede dejar de ser tomada en consideración el hecho de que el Ministerio de la Gobernación, en funciones de su especial cometido, dictó Orden de clasificación como fundación benéfico-particular de tipo seglar y de carácter puro, a la disposición de doña Manuela S. en cuanto a la mitad de los bienes destinados a limosnas; y que el art. 28 del Reglamento de impuesto de D. Reales, en su párrafo 3.º, dispone que las transmisiones a título lucrativo hechas a favor de los establecimientos de beneficencia de carácter privado o fundación particular, tributarán con arreglo a los tipos señalados en el n.º 29 de la Tarifa, bastando, incluso, que los bienes o derechos se destinen a la fundación de Establecimientos o Instituciones de beneficencia, para que sean de aplicación dichos tipos de la tarifa.

COMENTARIO.—Para evitar posibles dudas hemos de comenzar por decir que dicha resolución o sentencia es del año 1957 y por tanto el estudio y crítica de la misma hemos de hacerlo con arreglo a la legislación entonces vigente. No obstante, aparte de las reformas que haya habido en las tarifas², el problema principal es idéntico en la actualidad.

² La nueva regulación tributaria se halla contenida en el Texto refundido de la Ley y Tarifa de los impuestos de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes de 21 de marzo de 1958. (B. O. del E. de 29 de abril de 1958).

En efecto, el que sea de aplicación el n.º 29 o 39 de la Tarifa no es sino la simple consecuencia de la calificación jurídica que se haga de la cláusula testamentaria que comentamos. El principal problema lo es pues de calificación.

Supuesto esto, hemos de tener siempre presente la referida Orden del Ministerio de la Gobernación, reconociendo y clasificando como fundación benéfica la mitad de la herencia. Mas como ésta se dio ya a mitad del pleito entablado, habremos de considerar el asunto bajo dos puntos de vista: uno colocándonos en el momento de ser presentado por primera vez el testamento a liquidación; otro, después de darse la citada Orden.

Bajo el primer punto de vista, o sea en el primer momento, ¿cómo debió calificar el liquidador la disposición testamentaria de la causante? Cabían dos posibilidades:

- 1) considerarla como una donación o legado en favor del alma.
- 2) considerarla como una fundación benéfica.

Las razones que abogan en pro del primer supuesto son las siguientes:

a) La causante comienza por decir en la cláusula testamentaria que es su intención instituir como heredera a su alma.

b) Que aunque destine la mitad de sus bienes a una fundación caritativa, es el alma en último término la heredera de tales bienes, pues a ella aprovechan las gracias espirituales que puedan derivarse de tal obra.

c) Que aunque el art. 747 del Cc. no sea de aplicación a este caso, dicho artículo ordena que, cuando no se haya estipulado como se han de distribuir los bienes dejados en beneficio del alma, se repartan estos por partes iguales entre sufragios y obras de beneficencia. Lo cual viene a demostrarnos indirectamente que el empleo de una parte de los bienes, de una herencia hecha en favor del alma, en obras de beneficencia no desvirtúa el carácter de su condición "pro ánima".

Se nos puede objetar que en el caso presente el alma solo es la heredera de las rentas en todo caso y no de la nuda propiedad. A primera vista así parece, pero consideramos que la única salida posible para los que así piensan, la de que fuera la heredera la persona jurídica creada por la testadora, no es viable porque lo que en realidad tutela el Derecho no es el de esta sino el interés y la personalidad del sujeto que murió; la persona jurídica que se crea solo tiene la función de administrar los bienes, nunca de hacerlos suyos.

La segunda posición, el considerar la totalidad de la herencia como una fundación o institución benéfica, puede defenderse con los siguientes argumentos:

a) Que es indudable que en el caso que nos ocupa existe una disposición clara y concreta que, a la luz de las normas administrativas vigentes como son el Real Decreto de 14 de marzo de 1899 y la Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1894, constituye una típica fundación benéfica. En efecto, la primera de dichas disposiciones establece que... "la beneficencia particular comprende todas las instituciones benéficas creadas y dotadas con bienes particulares y cuyo patronazgo y administración fueron reglamentados por los respectivos fundadores o en nombre de éstos y confiados en igual forma a corporaciones, autoridades o personas determinadas".

b) Que el hecho de que la mitad de las rentas se destinen a misa no desvirtúa el carácter conjunto del fin benéfico de la institución y menos aún a efectos tributarios³.

Cualquiera de estas dos posturas puede aceptarse, aunque nosotros nos inclinamos decididamente por la primera de ellas en pro de considerarla más lógica y de acuerdo con la doctrina, si bien tiene en contra alguna jurisprudencia⁴.

Bajo el segundo punto de vista, es decir, después de la calificación hecha por el Ministerio de la Gobernación, el Tribunal Económico Advo. Central acoge un sistema mixto, razonándolo de la siguiente manera:

a) De acuerdo con el último inciso del apartado 20 del art. 31 del Reglamento de Impuestos (dado que en el testamento ni se prevee ni se acredita la entrega de los bienes al Ordinario diocesano) habría que aplicar a todos los bienes el n.º 39 de la Tarifa, o sea, que pagarían como herencia en favor del alma. Pero como, al mismo tiempo, resulta que la testadore erigió un patrimonio permanente con el nombre de "Sucesión de D.ª Manuela Suárez González", regido y administrado por el órgano constituido al efecto, es claro que creó una persona jurídica o fundación titular de los bienes de la herencia.

Hay pues una parte claramente determinada en favor del alma, la dedicada a misas. En cambio en cuanto a la parte benéfica, dice la Resolución del Tribunal Central que no puede por menos de ser tomada en cuenta el hecho de que el Ministerio de la Gobernación, con su peculiar competencia, haya clasificado como fundación benéfico-particular de tipo seglar y carácter puro la disposición testamentaria referente a la mitad de los bienes dedicados a limosnas.

³ Actualmente, en conformidad con el número 5 del art. XX del Concordato en relación con el art. 64 del nuevo Texto Refundido... "las donaciones, legados o herencias destinadas a la construcción de edificios de culto católico o casas religiosas o, en general, a finalidades de culto o religiosas, a todos los efectos tributarios serán equiparadas a aquellos destinados a fines benéficos o benéfico-docentes".

⁴ La Sentencia de 6 de marzo de 1936 parece inclinarse hacia la tesis opuesta.

En resumen, considera que la fundación testamentaria es de tipo mixto benéfico-piadoso y por tanto debe tributar la mitad piadosa por el n.º 39, como legado en favor del alma, y la mitad benéfica por el n.º 29 en atención a su fin benéfico.

Realmente no nos parece muy ortodoxa la tesis del Tribunal Central. Estimamos que no existe esa separación que se le asigna a lo estipulado en el testamento de la causante y por tanto no debió de proceder en tal sentido el Ministerio de la Gobernación. Pero, una vez que la autoridad gubernativa clasificó la mitad de la herencia como fundación benéfica, nada hemos de objetar a la postura del T. Económico-Advo. central ya que prácticamente la anterior medida le ha obligado a proceder de la manera que lo ha hecho.

Hubiera sido propicio igualmente al hacer el comentario de esta Resolución estudiar algunos puntos tan interesantes como la naturaleza jurídica de las donaciones en favor del alma y su posibilidad en nuestro derecho, así como también la tan discutida justificación de un trato favorable en materia tributaria. Todo ello hubiese completado este rápido estudio y no desentonado dentro de él, pero la reseña se hubiese alargado excesivamente en perjuicio de la brevedad que por su condición de apostillas a una sentencia le corresponde.

LUIS PORTERO