

www.ridrom.uclm.es
ISSN 1989-1970
ridrom@uclm.es

RIDROM

Derecho Romano,
Tradición Romanística y
Ciencias
Histórico-Jurídicas

REVISTA INTERNACIONAL DE DERECHO ROMANO

**DE LA VICESIMA HEREDITATIUM AL IMPUESTO
SUCESORIO EN EL DERECHO ESPAÑOL**

**FROM VICESIMA HEREDITATIUM TO THE INHERITANCE
TAX UNDER SPANISH LAW**

Carmen López-Rendo Rodríguez
Profesora Titular de Derecho Romano
Universidad de Oviedo

1. DERECHO ROMANO

1.1. **ORIGEN.** Existen diversas opiniones referentes a su origen. LUMBROSO¹ se remonta a un edicto de Octavio y Marco Antonio en el que con motivo de la guerra contra Pompeyo, ante la necesidad de grandes recursos ordenan que todo aquel que reciba bienes por testamento entregue una parte al tesoro público.

CAGNAT² se refiere a la corriente doctrinal que remonta el establecimiento de la *vicesima hereditatium*³ a la ley Voconia del año 169 a.C, sobre la base de las palabras de Plinio en el Panegírico 42: "*Locupletabant et fiscum et aerarium non*

¹ LUMBROSO, G: *Recherches sur l'économie politique de l'Égypte au temps des Lagides*, Torino, 1870, p.307. En el mismo sentido APARICIO PÉREZ, A, *La fiscalidad en la historia de España. Epoca antigua: años 753 a.C a 476 d.C.* Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 2008. p. 172 y 174 y ss.

² CAGNAT, M.H: *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares*, Paris, 1882, p. 179 y ss. MONTESQUIEU, *Esprit des lois*, IV. XXII; BACHOFEN, *Die Lex Voconia*; GIDE, A, *Etude sur la condition privée de la femme*, Paris, 1867, p. 165 ss. RUDORFF: *Das testament des Dasumius*, Zeitsch. Für gesch. Rechtsw., t. XII, pp 336 a 395. Vid. APARICIO PÉREZ, A: *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*. Oviedo, 2006, pp.36 a 38.

³ En las fuentes jurídicas algunas utilizan el término *hereditatium* y en otras se habla de *hereditatum*. CAGNAT, M.H, *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares*, Paris, 1882, p. 175, nota 1 entiende que el término correcto es *hereditatium* ya que de las inscripciones o lápidas en aquellos casos en los que no se han empleado abreviaturas HER O HERED O HEREDIT para referirse a él se ha utilizado siempre esta expresión, por lo que es la terminología que debe emplearse. Vid. APARICIO PÉREZ, A, *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*. Oviedo, 2006. p.36. APARICIO PÉREZ, A, *La fiscalidad en la historia de España. Epoca antigua: años 753 a.C a 476 d.C.* Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 2008., p. 175. Sobre la *vicesima hereditatium*, vid WESENER, G. "*Vicesima hereditatium.*" *Pauly's Realencyclopädie II* 16, 1958, pp., 2471-2477.

fijado la duración del servicio militar en 16 años para los pretorianos y en 20 para los legionarios; al año siguiente para completar esta medida, creo una caja destinada a asegurar una pensión a los soldados que habían cumplido su tiempo de servicio militar. Esta caja que recibió el nombre de *Aerarium militare*, en un principio tuvo como ingreso una fuerte suma de dinero procedente de la propia fortuna personal de Augusto y de la de Tiberio (170 millones de sestercios), prometiendo el propio Augusto hacer otro ingreso similar cada año. Según pone de relieve CAGNAT¹⁵, estas sumas eran insuficientes para soportar las cargas con las que tenía que enfrentarse, de una forma ineludible, el *aerarium militare*; por lo que se hizo preciso acudir a una medida que asegurase recursos definitivos al citado *aerarium*. Augusto, solicita a los senadores que estudien la cuestión cada uno por su cuenta y consignaran en un escrito los proyectos elaborados a fin de tener conocimiento más fácilmente. Así no dio cuenta alguna de los proyectos que le fueron presentados y estableció un impuesto del 5% sobre las sucesiones y legados testamentarios en el año 6 d.C mediante la ley *Iulia de vicesima hereditatium*.

1.2. NATURALEZA DEL TRIBUTO.

La generalidad de la doctrina¹⁶ lo califica como tasa, por estar destinado a sufragar las necesidades del ejército, su cobro se justifica en el servicio que

de vicesima hereditatium, en *Rend.dell R.Academia Nazionale dei lincei*, vol XXXIII, Roma, 1924, p.270; BIONDI, *Leges populi romani en Scritti giuridici II*, Milano, 1965, p.302

¹⁵ CAGNAT: *Étude historique sur les impôts indirects*, ob.cit,pp.182.

¹⁶ LUZZATTO, G. I., *Vicesima hereditatium et manumissionum*, *Novissimo Digesto Italiano*, edit. Utet, Torino, 1975, pp.809,810; BIONDI, *Successione testamentaria e donazione*, Milano,1955, p. 601; FUENTESECA, P: *Derecho Privado Romano*, Madrid, 1979, p. 479. APARICIO PÉREZ,A: *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano(Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*. Oviedo, 2006, pp.36 a 38 habla de Impuesto y no de tasa. Idem en *La fiscalidad en la historia de España. Epoca antigua: años 753 a.C a 476 d.C*. Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 2008., p174. FERNANDEZ DE BUJAN ,A, *Ius fiscale:instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*. *Revista de derecho Uned*,nº5, 2009. p. 195 afirma que su encaje como impuesto indirecto ha sido objeto de polémica doctrinal.

obtienen los ciudadanos romanos, es decir, sería algo parecido al pago por la paz social.

1.3. HECHO IMPONIBLE.

Serían las adquisiciones de bienes mediante sucesión testamentaria: herencias y legados¹⁷. Dion Casio 55,25,5¹⁸ afirmó que Augusto estableció el impuesto no solo sobre las herencias sino también sobre los legados dejados por el difunto.

BALDUINUS¹⁹ en esta materia afirma que además de herencias y legados, también ha de añadirse las *donaciones mortis causa*²⁰. En el mismo sentido se

¹⁷ NAQUET,H: *Des impôts indirects chez les romains sous la Republique et sous l'Empire*,Paris, 1875., ob. Cit.,80-109; CAGNAT, *Étude historique sur les impôts indirects*,ob.cit.,p.176. WILLEMS,P, *Le droit public romain; ou, Les institutions politiques de Rome depuis l'origine de la ville jusqu'à Justinien* 1883, p.485. En contra de incluir los legados, vid. Burmann recoge la opinión de un antiguo comentarista, Beadouin, que en tratado de la *lege julia vicesima*, contesta la opinión de Dion y se inclina a pensar que los legados y las donaciones no fueron sometidas al impuesto. El se apoya en que los autores no hablaron más de la vigésima sobre las sucesiones y no de un derecho sobre los legados y donaciones. Burmann sostiene que Dion ha cometido algún error.

¹⁸ CASSIUS DIO: *Roman History*.Loeb classical library edition, Harvard University, 1917, p.461: 5,25,5" but established the tax of five per cent. on the inheritances and bequests which should be left by people at their death to any except very near relatives or very poor persons, representing that he had found this tax set down in Caesar's memoranda."

¹⁹ BALDUINUS, F, *De lege Julia de vicesima*, en Heineccius, J.G: *Jurisprudentia romana et attica*, in III Tomos divisa..T.I,Lugduni, 1738., p. 227 ss. *Primum cum Dio adjicit, illud, KAI TΩN AΩPEΩN, significant, non solum haereditatum, sed&legatorum, atque adeo donationum causa mortis, vicesimam hac lege fisco dandam fuisse"*.

²⁰RODRIGUEZ DIAZ,E, *Algunos aspectos de la "donatio mortis causa" en el derecho romano*, Oviedo,2000. ORTUÑO, PEREZ, ME, *La "donatio mortis causa" de un donante insolvente en Salvo Juliano*. *Initium* *Initium: Revista catalana d'història del dret*, N^o. 13, 2008 , págs. 661-688.

manifiestan entre otros, NAQUET Y CABANIS²¹ para quienes desde Augusto y sobre todo con Caracalla las donaciones *mortis causa* están sometidas al impuesto.

CABANIS²² estima que aún cuando ningún texto expresamente mencione las donaciones *mortis causa*, la gran analogía con los legados hace que se sometan al impuesto. Admite que su asimilación completa con los legados no fue definitiva hasta Justiniano C. 8. 56 (57). 4, mas ella se producía en leyes especiales sobre ciertos puntos particulares: Ley Furia testamentaria y Voconia; leyes *julia de maritandis ordinibus et Papia Poppaea*.

Grava todos los bienes del difunto: muebles o inmuebles, de los ciudadanos romanos y no sólo los bienes inmuebles situados en Italia, lo que determina que la recaudación que se consiga sea bastante beneficiosa para el *aerarium*.²³

El hecho de que la LIVH contuvieran normas relativas a la apertura del testamento, no puede llevarnos a concluir que quedan excluidas las sucesiones intestadas²⁴, ya que en definitiva lo que grava son las

²¹ NAQUET,H, *Des impôts indirects chez les romains sous la Republique et sous l'Empire*, Paris, 1875, p.88-89. Lo deduce de la frase de Dion *ὅτι ἐπὶ δώρεα πάσης* y concluye que todas las donaciones, incluidas las que se realicen entre vivos, fueron sometidos al impuesto. CABANIS,JE, *De l'impôt des successions en droit Romain du privilège du trésor par recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, p.39 ss y 42.

²² CABANIS,JE, *De l'impôt des successions en droit Romain du privilège du trésor par recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, p.42-43.

²³ CAGNAT, *Étude historique sur les impôts indirects*, ob.cit, pp 184, resalta que en comparación con otros impuestos, este era mucho mas productivo que el *tributum soli*, pues gravaba tanto bienes muebles como inmuebles de todos los ciudadanos romanos, tanto los que residían en la península como en las provincias.

²⁴ Vid. CABANIS,JE, *De l'impôt des successions en droit Romain du privilège du trésor par recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, p.39 ss., donde ampliamente refuta la opinión de un antiguo comentarista Beudoin, a cuya opinión se refiere Burmann, que sostenía que la sucesión *ab intestato* no estaba sometida al impuesto. Se apoyaba sobre el hecho que todos los historiadores, Dion Casio hablaban de testamento

manifestaciones de riqueza por actos *mortis causa*, independientemente de la forma con que la misma se genere²⁵, tal como se reconoce en Collatio 16.9.3.: “*Sed imperator noster in hereditatibus quae ab intestato deferuntur eas solas personas voluit admitti, quibus decimae immunitatem ipse tribuit*”.

1.4. SUJETO PASIVO.

En época de AUGUSTO, estaban obligados al pago del impuesto, los ciudadanos romanos, independientemente de su lugar de residencia,²⁶ que tuvieran la cualidad de herederos tanto legales-*ab intestato*- como testamentarios y también los legatarios y los donatarios *mortis causa*.

Cada sujeto pasivo soporta el impuesto en proporción de lo que perciba en la herencia. Existe un pasaje del testamento de Dasumius en el que el testador, como excepción a la regla general, obliga a los herederos a abonar el impuesto que le correspondía a los legatarios.²⁷

y no hablaban de sucesión intestada. CABANIS piensa que es una opinión aislada que no puede ser admitida, porque aun cuando no pueda ser contradicha por los textos de Dion Casio, si puede ser refutada por ciertas inscripciones.

²⁵ Idéntico criterio inspira nuestra legislación española vigente en el artículo 3 de la LISD.

²⁶ CASSIUS DIO, *Roman History*.ob.,cit.,, p.461: 5,25 y Panegírico de Plinio a Trajano nº37 en donde habla de los nuevos ciudadanos romanos-*novi cives*.. De estos textos se observa que en sus orígenes no se exigía a los habitantes de las provincias, quienes fueron poco a poco sometidos al pago de la misma mediante la extensión del *ius civitatis* consentido por los emperadores. Claudio mandó dictar un senado consulto que concedió *el ius civitatis* a un gran número de habitantes(Anales de Tácito 1,23 a 25)., pero fueron los sucesores de trajano. Adriano, Antonio Pio, Marco Aurelio quienes ampliaron la concesión del *ius civitatis* hasta que Caracalla concedió la ciudadanía romana a todos los habitantes del imperio. D.1.5.17.

²⁷ Vid RUDORFF, ob.cit., p.88

Quedaban exentos de tributación los que tuvieran relación de parentesco cercano con el causante, sin determinación de grado y los pobres²⁸.

CABANIS²⁹ añade que otra excepción que los textos no mencionan expresamente, pero que ciertamente debería existir, se aplicaría a las sucesiones transferidas al Tesoro Público, al Emperador y al *aerarium militare*.

1.4.1. EXENCIÓN DE LOS POBRES. Los pobres, como nos transmite Ulpiano en D.50.4.4.2³⁰ no soportan las cargas del patrimonio por la misma fatalidad de no tenerlo- *inopes onera patrimonii ipsa non habendi necessitate non sustinet*. De tal forma que su propia indigencia impedía que soportasen ninguna carga patrimonial.

Los textos no hacen referencia alguna a que se entiende por pobres, a efectos de la exención de la *vicesima hereditatium*. Dion Casio escuetamente menciona la excepción. Plinio en el panegírico, habla de una modificación introducida por Trajano, quien únicamente indica que el principie fijará la suma a partir de la cual una sucesión sería considerada pobre.

²⁸ CASSIUS DIO, *Roman History*.ob.,cit., p.461: 5,25,5 “but established the tax of five per cent. on the inheritances and bequests which should be left by people at their death to any except very near relatives or very poor persons(..)”

²⁹ CABANIS,JE, *De l'impôt des successions en droit Romain du privilège du trésor por recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887

³⁰ Es una aplicación específica de la *regula iuris*.

La gran mayoría de la doctrina³¹ sostiene que serían las sucesiones cuyo valor sea inferior a 100.000 sestericios, si bien existen autores como BURMANN³² que sostienen que estarían exentos hasta 100 aureos y probablemente 50, tomando como fundamento el texto de C.6.23.23 que distingue los honorarios de los magistrados por la apertura de testamentos, entre las sucesiones inferiores o superiores a 100 aureos.

1.4.2. PARIENTES CERCANOS DEL DIFUNTO- HEREDES DOMESTICI.

Dion Casio escuetamente y sin mas precisión relata que estarían exentos del pago del impuesto los parientes mas cercanos del difunto, sin indicar a quienes se refería expresamente.

Plinio el Joven, en Panegírico 37,2³³ deja constancia que era un tributo tolerable y fácil solo para los herederos extraños; pero para los *heredes domesticis* era grave y pesado- *domesticis grave*- y así se impuso a los *heredes extranei*, y- se perdonó a los *heredes domesticis*. Porque era cierto con cuanto dolor habían de sufrir, o por mejor decir, no soportar los hombres, que se les quitase o mermara parte de aquellos bienes que por consanguinidad, o por ser de un tronco común, o por haber mezclado las familias, se les debía y tenían derecho, y que se adquirirían como cosa propia que uno ya poseía de

³¹ RUDORFF: ob.,cit., p.321; BOUCHARD, L, *Etude Sur L'Administration Des Finances de L'Empire Romain Dans Les Derniers Temps de Son Existence* 1872, p.376. WILLEMS,P, *Le droit public romain; ou, Les institutions politiques de Rome depuis l'origine de la ville jusqu'à Justinien* 1883, p.485 n°8 donde indica que los autores modernos señalan generalmente como mínimo la suma de 100.000 sestericios.

³² BURMANN. Ob.cit., p.163. opinión desechada por CABANIS,JE *De l'impôt des successions en droit Romain du privilège du trésor par recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887,p.45 al estimar que si el texto se refiriese a nuestra materia la opinión que él sostiene sería irrefutable, pero piensa que la Constitución de Justiniano se refería a los honorarios de ciertos funcionarios, sin que pueda afirmarse que fuera relativa al impuesto de sucesiones.

³³ D'ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit.,, p.35: "*His Vicesima reperta est, tributum tolerabile et facile haeredibusdumtaxat extraneis, domesticis grave*".

personas que el pretor menciona como preferidos al manumisor extraño, que son. El padre y la madre; el abuelo y la abuela, tanto paternos como maternos, también el hijo y la hija; el nieto y la nieta, habidos así de un hijo como de una hija; el hermano y la hermana, ya consanguíneos, ya uterinos. Opinión que se fundamenta en IJ 3.9.3.

Los sucesores de Augusto realizan varias modificaciones al régimen establecido por el *princeps*⁴³.

NERVA, las modificaciones que introducen se refieren una a la sucesión de los hijos y de su madre y la segunda a la de hijos y padres.

Según nos transmite Plinio⁴⁴-, estableció en Panegírico 37.6⁴⁵ que por cuanto heredasen los **hijos de los bienes de su madre**-*sanxit ut quod ex matris ad liberos*- o la madre, de sus hijos-*ex liberorum bonis pervenisset ad matrem*-, no tributarán, a pesar de no reconocérseles derechos de consanguinidad, siempre que hubieran alcanzado el de la ciudadanía.

⁴³ RONALD S., *The Imperial Finances under Domitian, Nero and Trajan. Journal of Roman Studies*, 20,1930, pp 55-70.

⁴⁴ D'ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p.,36 *Igitur pater tuus*, nota 269: Nerva.

⁴⁵ D'ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p., 36: "*Igitur pater tuus sanxit ut quod ex matris ad liberos, ex liberorum bonis pervenisset ad matrem, etiamsi cognationum iur non recepissent, cum civitatem apiscerentur, Rius vicesimam ne darent*".

La misma exención, añade Plinio en Panegírico 37.7⁴⁶, se atribuyó **al hijo en los bienes paternos y viceversa**⁴⁷, de este modo, concluye Plinio, quedan excluidos de tributar los **herederos de primer grado de consanguinidad**, con tal que estuviesen en su poder- *redactus in patris potestatem*-.

El fundamento de esta exención se encuentra en que le parecía inconveniente, insolente y hasta impío, meter en esto a un recaudador de contribuciones entre tales parentescos-*ratus improbe et insolenter ac paene impie his nominibus inseri publicanum*-, y que no se podía, sin incurrir en pena de sacrilegio, romper esos santísimos parentescos, mediante la intromisión de la *vicesima*. Y ningún tributo tenía que tener tanto poder que hiciese extraños a los hijos y los padres entre sí. Plinio le felicita al no tolerar que las lágrimas de los padres pagaran contribución y lo justifica indicando que posea el padre enteramente los bienes del hijo y no tenga como socio en la herencia a quien no la tiene en el luto⁴⁸. No se exijan cuentas a uno que esté aturdido por la pérdida reciente del hijo y que no se fuerce al padre a saber lo que deja el hijo. Ensalza la actitud de Nerva con esta medida dirigida a disminuir la pena de la pérdida de los hijos, no permitiendo que nadie, al perder un hijo, venga afligido todavía por otro dolor más, pues bastante desgracia es que un padre resulte heredero único de su hijo. ¿Qué sería si tuviera que admitir un coheredero que no le fue dado a su hijo?.

⁴⁶ D'ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p.,36: Panegírico 37.7: "*eadem immunitatem in paternis bonis filio tribuit, si modo reductos esset in patris potestatem, ratus improbe et insolenter ac paene impie his nominibus inseri publicanum, nec sine piaculo quidam sanctissimas necessitudines velut intercedente vicesima scindi, nullum tanti esse vectigal quod liberos ac parentes faceret extraneos*".

⁴⁷ D'ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit.,p.37.Panegírico 38.6: "Añadese a lo dicho el que, cuando el divo Nerva hubo dispuesto que los hijos, en las herencias paternas, quedaran libres de la necesidad de la vigésima, resultaba congruente que los padres gozaran de la misma exención en las herencias de sus hijos. Pues ¿Por qué iban a tener los descendientes más ventajas que los ascendientes? ¿por qué la misma equidad no iba a aplicarse en sentido inverso?".

⁴⁸ D'ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p.37, Panegírico 38.3, en donde hace referencia al publicano.

TRAJANO, abolió la condición que estuviese el hijo en la patria potestad *-si modo filius redactus esset in patris potestatem-*, de tal forma que podía gozar de este privilegio un hijo que sucediera a su padre aunque no estuviera bajo la potestad de este padre⁴⁹. Es decir la exención se daba al primer grado de consanguinidad. Esta supresión se produjo al estimar, según Plinio, la ley esencial de la naturaleza, la cual imperó entre los hijos estén siempre sometidos a sus padres y no dio, entre los hombres, el poder y el mando a los mas fuertes, como ocurre entre las bestias⁵⁰.

También quitó aquel tributo del segundo grado tanto en línea recta como colateral; y ordenó la aplicación de la exención a los hermanos en las herencias de las hermanas, y éstas en las de aquellos; y el abuelo o la abuela a los nietos y ellos a los abuelos⁵¹.

Lo mismo concedió a los que habiendo vivido en las colonias hubieran accedido a la ciudadanía romana, y los dejó a todos sus parentescos enteramente, conforme a la naturaleza. De tal forma que instaura las situaciones de igualdad entre los individuos evitando la discriminación entre antiguos y nuevo ciudadanos.

Ningún grado, por apartado que sea y de más olvidada afinidad, estará obligado a pagar tributos de cualquier cantidad. Plinio en el Panegírico 40 indica: “La herencia pequeña y escasa quedará libre de la carga de la

⁴⁹ D’ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p. 36, Panegírico 38.2: “*Statim ergo muneri eius, liberalitas tua adstruxit ut, quemadmodum in patris filius, sic in hereditate filli pater esset immunis nec eodem momento, quo pater esse desiste, hoc quoque ammitteret quod fuisset*”.

⁵⁰ D’ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p.37: “*Tu quidem, Caesar, illam exceptionem removisti, si modo filius in potestate patris fuiste, intuitus, opinor, vim legemque naturae, quae Samper in dicione Tarentum esse liberos iussit nec uti inter pecudes sic inter homines potestatem et imperium valentioribus dedit*”.

⁵¹ D’ORS,A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.*, ob., cit., p . 37, Panegírico 39, 1 y 2. “*Nec vero contentus primum cognationis gradum abstulisse vicesimae, secundum quoque exemit cavitque ut in sorosis bonis frater et contra in fratres soror, utque avus et avia in Leptis nepotisque et invicem Illia servarentur immunes*”.

vigésima; y si le pareciese al heredero agradecido, podrá dedicarse toda ella a los gastos del sepulcro, todo para los gastos del funeral; no habrá ningún censor, ningún Juez en eso. Todo el que venga a heredar una módica cantidad, podrá tenerla sin preocupaciones y disfrutarla tranquilo. Tal condición se ha puesto en la vigésima, que si no es enriqueciéndose, nadie puede tener peligro de pagarla. Convirtiéndose la injusticia en agradecimiento, el daño injusto en un formal deseo: prefiere el heredero tener que pagar la vigésima. Aún más se añadió: que los que le debiesen hasta el día del edicto, y no le hubiesen pagado, quedasen libres. Y si los mismos dioses no pueden remediar lo pasado; con todo eso, tú hiciste de manera, que quedase libre todo heredero, que no se había de obligar en el futuro.

Trajano prohibió exigir la deuda que había vencido antes de su era. De tal forma que en este punto la ley sería retroactiva. Plinio elogia su actitud indicando que otro se hubiera indignado con los morosos contumaces y hubiera multado el retraso en el pago con el abono del doble o hasta el cuádruplo; pues él pensaba que no hay diferencia entre la injusticia de crear deudas que no deberían existir y la de exigir las.

ADRIANO se ocupó de la *vicesima hereditatium*, promulgando un célebre edicto que comenta el jurisconsulto Emilio Macer⁵², contemporáneo de Alejandro Severo, y que se nos ha transmitido en algunos textos del Digesto y del Codex de Justiniano: CJ 6.33.3⁵³. Estos textos no nos permiten saber con precisión el

⁵² Vid. CAGNAT, MH, *Étude historique sur les impôts indirects*, ob.cit,p.188, n2 donde relata que Emilio Macer escribió dos libros de comentarios sobre la *vicesima hereditatium*. Los fragmentos de su comentario se encuentran citados en D. 2,15,13; D.11,8,37; D. 28,17; D.35,2,68; D.50,16,154.

⁵³ CJ 6.33.3: *Imperator Justinianus . Edicto divi Hadriani, quod sub occasione vicesimae hereditatum introductum est, cum multis ambagibus et difficultatibus et indiscretis narrationibus penitus quiescente, quia et vicesima hereditatis a nostra recessit re publica, antiquatis nihilo minus et aliis omnibus, quae circa repletionem vel interpretationem eiusdem edicti promulgata sunt, sancimus, ut, si quis ex asse vel ex parte competentis iudici testamentum ostenderit non cancellatum neque abolutum neque ex quacumque suae formae parte vitiatum, sed quod prima figura sine omni vituperatione appareat et depositionibus testium legitimi numeri vallatum sit, mittatur quidem in*

Aún cuando no encontremos texto alguno que expresamente mencione esta exención del pago de la *vicesima hereditatium* por parte del tesoro publico, fisco o emperador, existen disposiciones o que nos permiten afirmar que estaban exentas del pago de la *vicesima hereditatium*.

Así respecto al Tesoro público, D.39.4.9.8 nos indica que el fisco está exento de las prestaciones de todos los tributos- *Fiscus ab omnium vectigalium praestationibus immunis est*.

Respecto las sucesiones transferidas al Emperador, Digesto 49.14.6.1 contiene un texto de Ulpiano, comentarios al Edicto, libro LXIII en el que se determina que cualquier privilegio que compete al fisco suele tenerlo también la cuenta del César, y la de la Augusta- *Quodcumque privilegii fisco competit, hoc idem et Caesaris ratio et Augustae habere solet*.

Respecto al erario militar, no he encontrado ningún texto que lo mencione ni expresamente ni implícitamente su inmunidad, pero si la *vicesima hereditatium* se creó para nutrir el *aerarium militare*, se reuniría en la misma persona la cualidad de acreedor y deudor, extinguiéndose la obligación por confusión.

para la república;(...)pero el senado vedó que el dinero legado a un municipio, para que con sus réditos se de cacería o espectáculos, se invirtiera en estas cosas, y se permite que el dinero legado para esto se destine a lo que se considere mas necesario para los *municipes*, de suerte que en ello se haga constar con inscripción la munificencia de quien hizo el legado. La misma idea de no poder destinar los legados a otros fines de los dispuestos por el donante aparece en D.50.8.1.

En D.50.8.5(6).1 Paulo, Sentencias, libro I indica que a no ser que el dinero haya sido legado especialmente para una obra nueva, han de ser reparadas las antiguas. Vid JOHNSTON,D: "*Munificence and municipia: Bequest to towns in classical roman law*", JRS 75, 1985, pp. 111-112, los *municipia* de Italia tenían derecho a recibir legados antes del reinado de Nerva, pues el 40% de estos son anteriores al 100 d. de C. Según este autor, las disposiciones de Nerva permitieron que las ciudades peregrinas también pudiesen recibir legados y disponer de ellos.

CAGNAT⁶¹ pone de relieve que es bastante difícil señalar el momento en que fue suprimido el impuesto de la *vicesima hereditatium*. Existió largo tiempo después del emperador Caracalla, y también bajo Macrino (217-218), y su sucesor Elógabal(218-222) y Gordiano III(238-244); mas a partir de este emperador, no tenemos mas noticias ni por los autores, ni por las inscripciones.

En la época de Justiniano no existe este impuesto, tal como se reconoce en CJ 6.33.3⁶² en una constitución que el emperador Justiniano dirige a Julián, Prefecto del Pretorio en el que deja claro que también la vigésima de la herencia ha desaparecido de nuestra república- *quia et vicesima hereditatis a nostra recessit re publica*. La doctrina⁶³ discute si fue abolido por Diocleciano⁶⁴, Constantino, Graciano⁶⁵ o por el propio Justiniano⁶⁶.

⁶¹ CAGNAT, MH, *Étude historique sur les impôts indirects*, ob.cit, p. 190.

⁶² Vid. Nota 53.

⁶³ NAQUET, H, *Droit Romain des impôts indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875., p.85 y ss; MOMMSEN, TH: *Abriss des romischen Staatsrechts*. Leipzig,1898, p.333; SCHANZ, *Studien zür Gesch.und Theorie der Erbschaftsteuer*", Finanzarchiv, 17,1,1990, pp. 29 ss.

⁶⁴CAGNAT,MH, *Étude historique sur les impôts indirects*, ob.cit,p.190; HIRSCHFELD, *Verwaltungsbeamte* 105. 105, 109. NAQUET,H,, *Droit Romain des impôts indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875, p. 85 ss. CABANIS,JE, *De l'impôt des successions en droit Romaní du privilège du trésor por recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887., pp.31y ss donde recoge todas las diferentes corrientes sobre la desaparición de la *vicesima*. Graciano, Diocleciano, Constantino., concluyendo que afirma de forma positiva y segura que la *Lex julia vicesima hereditatium* fue abolido por Constantino.

⁶⁵ Vid. ALCIATUS, Lib., III,*Dispunctiones VI,3* y PANCIOLE, *Notitia Dignitatum utriusque imperii orientis commentaria*, Geneve, 1623, C. 74. Destacan un pasaje de Auson, preceptor de éste emperador (*ad gratianum imperatorem n° 406*) en el que felicita a Graciano al haber condonado todos los tributos- *de condonatis residuis tributorum*- como prueba de que el impuesto de la vicesima fue suprimido por Graciano. En contra vid NAQUET,H., *Droit Romain des impôts indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875.

1.5. BASE IMPONIBLE.

Parece que solo estuvieron a tributación los patrimonios hereditarios superiores a 100.000 sesteracios, cantidad que coincide con la exigida para ingresar en la primera categoría de los comicios centuriados.

Para MOMMSEM⁶⁷ la cantidad se referiría a quienes no tuvieran 100.000 sesteracios, mientras que para MARQUARDT⁶⁸, el mínimo de la herencia serían los patrimonios superiores a 100.000 aureos, que era la unidad de medida de la época justiniana.

TRAJANO, reformó la cuantía de las herencias sometidas a tributación (Panegírico 40,19), de modo que solo los grandes patrimonios, sin especificar la cuantía de los mismos debían tributar. Beneficio que se aplicó retroactivamente, porque quienes ya debían, fueron liberados del pago.

¿Permitían deducirse determinados gastos del caudal hereditario para calcular la base imponible de la *vicesima hereditatium*?

El examen de las fuentes nos permite afirmar que del caudal hereditario podían deducirse los siguientes gastos:

CABANIS,JE., *De l'impôt des successions en droit Romain du privilège du trésor par recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, p.31 en donde destaca que la conclusión de Alciato es ciertamente forzada. Ausón no habla de la supresión de la vicesima hereditatium.

⁶⁶ NAQUET,H., *Droit Romain des impost indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875., p.85 indica que la opinión de Cujas, que a propósito de este texto, atribuye a Juztiniano la abolición del impuesto, le parece difícil de sostener. Vid. CUIACIO(*ad legem 17, de verborum significaciones*, Dig.L.16. quien en apoyo de su opinión invoca la Constitución misma en la que el emperador constata la desaparición de la vicesima(C,3 de edicto div.Had. tol.)

⁶⁷ MOMMSEM, T, *Die. Rom.Tribus*, p.120, nota 106 c.

⁶⁸ MARQUARDT, J., *Römische Staatsverwaltung*, Leipzig, 1873-1874, II, p. 259.

a. Gastos funerarios- *funeris sumptus*. Los gastos que comportasen los funerales del difunto se entienden como gastos hechos por el difunto y no por el heredero, siendo esta la razón de que puedan deducirse del caudal hereditario para el cálculo de la *vicesima*.

La Base imponible ha de cuantificarse una vez que se hayan deducido del caudal hereditario los gastos de funerales tal como se establece en D. 11.7.45⁶⁹-*Impensa funeris semper ex hereditate deducitur*- ; D. 11.7.37.pr.⁷⁰, englobándose en este concepto todos los gastos por causa del cadáver, por ejemplo:

- a) los unguentos-*unguentorum*.
- b) el precio del lugar-*pretium loci*- en que fue inhumado o enterrado el difunto, tal como también señala Labeón al que se refiere Ulpiano en D.11.7.14.3, pues estima que por necesidad se preparar el lugar en que se deposita el cadáver.
- c) Los tributos que haya-*vectigalia*.
- d) Todo lo que se gastó por causa del sarcófago-*sarcophagi*.
- e) Gastos de la conducción- *ex vectura*- entendiéndose por tales los que comporta trasladar el cadáver para llevar a enterrar, sin el cual no puede verificarse el entierro.(D. 17.7 37 pr y D. 11.7.14.3⁷¹).

⁶⁹ D.11.7.45 *Maecianus, Libro Viii Fideicommissorum: Impensa funeris semper ex hereditate deducitur, quae etiam omne creditum solet praecedere, cum bona solvendo non sint.*

El Reglamento del ISYD que desarrolla la LIS 29/1987 establece en su artículo 33 que del caudal hereditario serán deducibles los gastos de entierro y funeral justificados *siempre que guarden proporcionalidad con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de lugar.*

⁷⁰ D. 11.7.37.pr *Macer libro I ad legem vicesimam hereditatium: Funeris sumptus accipitur, quidquid corporis causa veluti unguentorum erogatum est, et pretium loci in quo defunctus humatus est, et si qua vectigalia sunt, vel sarcophagi et vectura: et quidquid corporis causa antequam sepeliatur consumptum est, funeris impensam esse existimo.*

⁷¹ Vid. D. 11.7.14.3, *Ulpianus, libro XXV ad edictum: Funeris causa sumptus factus videtur is demum, qui ideo fuit ut funus ducatur, sine quo funus duci non possit, ut puta si quid impensum est in elationem mortui: sed et si quid in locum fuerit erogatum, in quem mortuus inferretur, funeris causa videri impensum Labeo scribit, quia necessario locus paratur, in quo corpus conditur.*

e) Los gastos del cadáver, antes que sea enterrado-*corporis causa antequam sepeliatur*-, dentro de los que se incluyen los gastos de traslado del cadáver, cuando falleció de viaje, aunque todavía no se entierre al cadáver. Gastos realizados para custodiar al cadáver o para depositarlo o gastos de vestido o para poner mármol. (D. 17.7.37.pr y D. 11.7.14.3) .

f) El sepulcro.⁷²

A continuación Macer en D. 11.7.37.1⁷³, pone de relieve la existencia de un rescripto del Divino Adriano que no pueden deducirse los gastos suntuarios hechos con ocasión del entierro- por ejemplo los pórticos que el testador hubiere ordenado alrededor del sepulcro.

Los gastos de funeral o entierro han de ser equitativos, con arreglo a la dignidad del que fue enterrado, a las circunstancias del tiempo y a la buena fe, pues han de tenerse en cuenta las facultades de aquén en quien se gastó y de la cosa misma que desmedidamente se consume sin causa, tal como nos transmite Ulpiano en D. 11.7.14.6⁷⁴.

⁷² Vid. D.11.8.42, Florentinus, libro VII institutionum: Monumentum generaliter res est memoriae causa in posterum prodita: in qua si corpus vel reliquiae inferantur, fiet sepulchrum, si vero nihil eorum inferatur, erit monumentum memoriae causa factum, quod Graeci kenotafion appellant.

⁷³ D.11.7.37.1. Macer, Libro I ad Legem vicesimam hereditatum: Monumentum autem sepulchri id esse divus Hadrianus rescripsit, quod monumenti, id est causa muniendi eius loci factum sit, in quo corpus impositum sit. Itaque si amplum quid aedificari testator iusserit, veluti incircum porticationes, eos sumptus funeris causa non esse. Según nos transmite CAGNAT, ob., cit., p.188

n2 Emilio Macer escribió dos libros de comentarios sobre la *vicesima hereditatum*. Los fragmentos de este comentarista son citados en D.2.15.13; D.11.7.37; D.28.1.7;D.35.2.68; D.50.16.154.

⁷⁴ D. 11.7.14.6: Ulpianus, libro XXV ad Edictum: Haec actio quae funeraria dicitur ex bono et aequo oritur: continet autem funeris causa tantum impensam, non etiam ceterorum sumptuum. Aequum autem accipitur ex dignitate eius qui funeratus est, ex causa, ex tempore et ex bona fide, ut neque plus imputetur sumptus nomine quam factum est neque tantum quantum factum est, si immodice factum est: deberet enim haberi ratio facultatum eius, in quem factum est, et ipsius rei, quae ultra modum sine causa consumitur. Quid ergo si ex voluntate testatoris impensum est?

Los publicanos, encargados de la recaudación del impuesto, intervienen y supervisan la estricta aplicación de la ley para que los gastos funerarios no sean excesivos, tal como se observa en un pasaje de Plinio en el panegírico a Trajano 40.1 *sensu contrario*.

b. Deducciones de las deudas del difunto. Paulo en D.50.39.1⁷⁵ nos indica que se entiende por bienes los que quedan después de deducidas las deudas- "*Bona*" *intelleguntur cuiusque, quae deducto aere alieno supersunt*.

CABANIS⁷⁶ estima que para el cálculo de la base imponible habría que deducir las deudas del difunto. Para ello se fundamenta en las relaciones que existen entre la *Lex Iulia vicesima hereditatum* y la *lex Falcidia*, de tal forma que como para el cálculo de la Ley Falcidia han de deducirse *aes alienum*, los gastos funerarios, el valor de los esclavos manumitidos, estima que también ha de realizarse esta deducción en la *lex julia vicesima hereditatum*, fundamentándose en IJ 2.22,3⁷⁷.

Sciendum est nec voluntatem sequendam, si res egrediatur iustam sumptus rationem, pro modo autem facultatum sumptum fieri.

⁷⁵ D. 50.16.39. *Paulus libro 53 ad edictum* .

⁷⁶ CABANIS,JE: *De l'impôt des successions en droit Romain.,ob.,cit.,,p. 76-77.*

⁷⁷ IJ 2.22.3: *Cum autem ratio legis Falcidiae ponitur, ante deducitur aes alienum, item funeris impensa et pretia seruorum manumissorum(...)*

Como indica el nombre de la Ley se grava con una veinteava parte el patrimonio hereditario⁸⁰, es decir había que ingresar en las arcas publicas el 5%⁸¹. De tal forma, que de un patrimonio de 100.000 aureos debían sustraerse 5.000 aureos para el pago del impuesto.

CARACALLA, según las noticias de Dion Casio 78,9,5⁸² elevó el tipo de gravamen al 10%, por lo que el patrimonio resultaba gravado con una décima parte y no con una veinteava parte.

MACRINO según las noticias suministradas por Dion Casio 78,12⁸³ restableció el tipo de gravamen de Augusto del 5%-Τὰ τε ὡρὶ τοὺς κληοὺς καταδείχθευτα νιό τον καρακάλλο ὠαυσας-, habiendo sido abolida por completo en la época de Justiniano tal como nos transmite C.6.33.3.

Ulpiano en D.50.4.3.11 ya indica que la exacción de tributos- *exactionem tributorum*- es una carga del patrimonio.- *onus patrimonii esse constant*. Por ello, la adquisición del patrimonio hereditario conllevaba la carga del pago de la *vicissima hereditatium*.-

1.7. DEVENGO DEL IMPUESTO.

⁸⁰ FERNANDEZ DE BUJAN A: *Ius Fiscale*. ob.cit., p. 196 indica que la valoración del patrimonio de los *cives* se efectúa sobre la base del censo, institución básica de la sociedad romana, cuya creación se atribuye a Servio Tulio. Una vez obtenida la valoración del patrimonio le compete al Senado la fijación de una tasa, del tantos por mil.

⁸¹ Dion Casio. LV,25, LVI,28

⁸² *Dion Cass. LXXVIII,9*, "(...)and the taxes, but the new ones which he promulgated and the ten per cent. tax that he instituted in place of the five per cent. tax applying to the emancipation of slaves, to bequests, and to all legacies; for he abolished the right of succession and exemption from taxes which had been granted in such cases to those who were closely related to the deceased. This was the reason why he made all the people in his empire Roman citizens; nominally he was honouring them, but his real purpose was to increase his revenues by this means, inasmuch as aliens did not have to pay most of these taxes.

⁸³ *Dion Cass. LXXVIII,12*. ob. Cit.Vol. IX.,p 365: he also rescinded the measures that had been enacted by Caracallus relating to inheritances and emancipations

b. Una oficina central donde constaban todas las actuaciones de los procuradores italianos y provinciales y que era la sede general del impuesto.

A cada una de estas oficinas se adscribió un numeroso grupo de funcionarios, en su mayor parte esclavos y libertos.

2) En las provincias, las once regiones de AUGUSTO sirvieron de base para formar las circunscripciones de la *vicesima hereditatium*.

ADRIANO creó cuatro circunscripciones consulares que hizo coincidir con las circunscripciones de la *vicesima*.

2. DERECHO HISTORICO ESPAÑOL

Durante la edad Media, la fiscalidad era muy variada y de titularidades diversas, puesto que junto a los Reyes, las Iglesias y los señores feudales obtienen ingresos públicos tributarios y cada reino prácticamente va a establecer sus propias exacciones fiscales.

El impuesto sucesorio ha sido uno de los tributos que más reformas y especialidades ha sufrido durante esta época. Excede del propósito de este trabajo analizar pormenorizadamente todas y cada una de las reformas sufridas a lo largo del derecho histórico español, limitándome a destacar las que afectan al mismo como ingreso fiscal del Estado.

APARICIO en su libro *Historia de la Fiscalidad en España*⁸⁸ reseña pormenorizadamente los numerosos y variados gravámenes establecidos en la Edad Media, años 476 a 1.469 tanto en el Reino Nazarí como en los Reinos cristianos, analizando el Reino de castilla en el que se encuentran los

⁸⁸ APARICIO, A, *Historia de la Fiscalidad en España (Edad Media: años 476-1469)* Granada, 2007. Asimismo vid: del mismo autor *Perspectivas del gravamen de las sucesiones en el marco de la financiación autonómica de la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, comunicación al IX Congreso de Economía de Castilla y León celebrado en Palencia, Valladolid 2004.

gravámenes llamados luctuosa⁸⁹, mañería⁹⁰ y marmazgo⁹¹, laudismo, laudemio, el Reino de Aragón, Reino de Valencia, Reino de Navarra, Reino de Galicia, en los que se aplicaban similares gravámenes a los del Reino de Castilla.

En España, como ingreso fiscal del Estado, a finales del siglo XVIII, reinando Carlos IV se estableció mediante Real Cédula de 19 de septiembre de 1792 el Impuesto sobre Sucesiones con carácter general y uniforme en toda la Monarquía Hispánica (exceptuado los territorios forales del País Vasco y Navarra). Este gravamen autónomo fue desarrollado y ampliado por Real Decreto de 19 de septiembre de 1798⁹². Gravaba, únicamente, las adquisiciones *mortis causa* transversales y los tipos impositivos se fijaron entre el 1,5% y el 6%. Dicho gravamen quedó afectado a la amortización de la Deuda pública y su exacción se efectuaba completamente al margen de su toma de razón en los registros públicos correspondientes.

Este gravamen vuelve a modificarse mediante Real Cédula de 24 de noviembre de 1800 en el siguiente sentido:

a) Exención general de las herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, y las que se dejase a favor del alma.

⁸⁹ Vid. APARICIO, A *Perspectivas del gravamen de las sucesiones.*, *ob.cit.p.2* indica que la luctuosa consistía en el derecho que se pagaba a la muerte de una persona. No tenía cuota fija y recibió diversos nombres además del indicado.

⁹⁰ APARICIO, A *Perspectivas del gravamen de las sucesiones.*, *ob.cit.p.2*. La mañería era el derecho a heredar a los vasallos, cuando morían sin herederos, siempre que no fuese contra la disposición testamentaria ni hubiese parientes dentro de un determinado grado. Se aplicaba igualmente en las behetrías(territorios en los que los vasallos podían elegir a su señor.

⁹¹ APARICIO, A *Perspectivas del gravamen de las sucesiones.*, *ob.cit.p.2*. El marmazgo era un tributo de similares características a la mañería. Aparece en el Fuero que Fernando III de Castilla dio a la ciudad gallega de Tuy.

⁹² Vid. Novísima Recopilación, Libro X, Título XXI, p. 1771, notas 4 a 6 y PESET,M. *EL Impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia*,Palau 14, nº 1, 1987, p.20

Derecho de Hipotecas, se acentuó la tributación de las herencias elevando los tipos, y sujetando a tributación a los descendientes naturales. Los descendientes legítimos seguían exentos, y se estableció un recargó a las sucesiones abintestato. Los grados para todos los casos se consideraban siempre civiles y de consanguinidad.

La tarifa fijada era la siguiente:

VÍNCULOS, MAYORAZGOS Y PATRONATOS	CONTRIBUCIÓN
Por cada sucesión en línea recta	½ anualidad del producto anual que se calcule.
Por cada sucesión por los transversales o cuando recaiga en extraños	1 anualidad del producto anual que se calcule.
HERENCIAS POR TESTAMENTO	CONTRIBUCIÓN
A los colaterales en segundo grado	2 por ciento
A los colaterales en tercer grado	4 por ciento
A los colaterales en cuarto grado	6 por ciento
A los de grados más distantes, parientes por afinidad, y a los extraños	10 por ciento
Al marido que herede a la mujer o viceversa	2 por ciento
Igualas reglas y grados se observarán con los herederos sustitutos.	-----
MEJORAS Y LEGADOS	CONTRIBUCIÓN
A favor de descendientes	2 por ciento
A favor de ascendientes y de marido o mujer	4 por ciento
A favor de parientes dentro del cuarto grado	6 por ciento
A favor de parientes de grados más remotos o extraños.	10 por ciento
ABINTESTATOS	CONTRIBUCIÓN
Los colaterales de segundo grado pagarán	4 por ciento
Los colaterales de tercer grado pagarán	8 por ciento
Los colaterales de cuarto grado pagarán	12 por ciento
Y no habiendo parientes entrará a heredar la Real Hacienda.	-----
HERENCIAS EN HIJOS NATURALES LEGALMENTE DECLARADOS	CONTRIBUCIÓN
Si fuese en virtud de testamento	3 por ciento
Si abintestato	4 por ciento
HERENCIAS EN HIJOS NO NATURALES NO DECLARADOS LEGALMENTE.	CONTRIBUCIÓN
Si heredan por testamento	4 por ciento
Si abintestato	8 por ciento
USUFRUCTOS	CONTRIBUCIÓN
Los ascendientes o descendientes legítimos que lo perciban por mejora o legado, y no por legítima.	3 mensualidades del producto anual que se calcule.
Los hijos o descendientes naturales legalmente declarados, que lo perciban bien por legado o mejora o por legítima.	4 mensualidades del producto anual que se calcule.
Si es de marido o mujer o por la inversa	4 mensualidades del producto anual que se calcule.
Si recae en pariente dentro del cuarto grado	½ anualidad del producto anual que se calcule.
Y en todos los demás casos	1 anualidad del producto anual que se calcule.
DONACIONES ENTRE VIVOS O MORTIS CAUSA	CONTRIBUCIÓN
Beneficiarios	Lo mismo que legatarios, según grados de parentesco con el

	donante.
Dotes y donaciones <i>propter nuptias</i>	Libres de impuestos

CANGA ARGÜELLES⁹³, al criticar el derecho de registro de las Cortes Liberales de 1821 decía: “¡Y cuánto no incomodaba tener que manifestar ante los empleados públicos el estado de las fortunas domésticas: las oscilaciones de éstas y hasta los sucesos interiores de la familia?”

TOLEDANO⁹⁴, sostenía que el derecho de hipotecas deberá desaparecer por injusto, desigual y odioso, pues, además, es más bien un medio de sacar dinero que un impuesto

Con fecha 29 de julio de 1830, se publicaron instrucciones para hacer efectivo el impuesto gradual sobre las sucesiones de vínculos, mayorazgos y patronatos de legos, y sobre las herencias, mejoras y legados, así como para la administración y recaudación del Derecho de Hipotecas. Respecto a las sucesiones los tipos impositivos oscilaron entre el 2% entre herencias entre cónyuges y un 12% entre herederos abintestato de cuarto grado.

La Ley de Presupuestos de 26 de mayo de 1835 derogó este gravamen debido al alto grado de impopularidad que arrastraba su exacción.

Alejandro Mon lleva a cabo una de las más grandes reformas fiscales de nuestro país a través de la Ley de 23 de mayo de 1845⁹⁵. Por lo que se refiere al gravamen sucesorio esta Reforma supuso su integración con la

⁹³ CANGA ARGÜELLES, J.: voz “registro (contribución)”, *Diccionario de la Hacienda para el uso de los encargados de la suprema dirección de ella*, tomo V, Imp. Macintosh, Londres, 1927, p. 20.

⁹⁴ TOLEDANO, E.: *Curso de Instituciones de la Hacienda Pública en España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 684.

⁹⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas de su reforma”, *Boletín de Estudios Económicos*, nº 99, diciembre de 1976, p. 704). con esta Ley se implanta un sistema tributario en nuestro país, hasta entonces inexistente, lo que puede considerarse cierto en la medida en que desde la segregación de Hispania del Imperio Romano a principios del siglo V, no puede hablarse de la existencia de un sistema, tanto porque se produce una desmembración de los distintos territorios que constituyeron las Provincias romanas hispanas como de la existencia de regímenes fiscales en los distintos territorios que van surgiendo en el antiguo territorio romano caracterizados por un conjunto de tributos inconexos y superpuestos Vid. APARICIO PÉREZ, A.: *La fiscalidad en la Historia de España. Época antigua: años 753 a.C. a 476 d. C.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, esencialmente, pp. 182, 303-308; *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (Años 284 a 476 d. C.)*, Dykinson, Madrid, 2012, pp. 435-436. ESTAPÉ,F: *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, 1971. COMÍN,F-VALLEJO,R: *La Reforma Tributaria*

Manda Pía Forzosa y su incorporación al llamado, impropia, todavía Derecho de Hipotecas; en puridad legal, el nuevo Derecho de Hipotecas era el resultado de la fusión de cuatro impuestos preexistentes, derecho de hipoteca, alcabala, manda pía forzosa e impuesto sucesorio⁹⁶.

Su regulación en lo que afecta a las transmisiones hereditarias fue la siguiente:

<p>BASE 1ª: quedan sujetos al derecho de hipotecas toda traslación de bienes inmuebles, ya en propiedad, ya en usufructo, cualquiera que sea el título con que se verifique; todo arriendo o subarriendo de los mismos bienes; toda imposición o redención de censos u otras cargas impuestas sobre los mismos.</p> <p>Se declaran exentas las adquisiciones que se hagan a nombre de y por interés general del Estado, o por la comunidad de uno o más pueblos, con aplicación a un objeto determinado de utilidad común.</p>
<p>BASE 2ª: en las traslaciones de bienes inmuebles sean en propiedad o en usufructo, el derecho será pagado por el adquiridor; en los arriendos por el propietario o usufructuario que arrienda; en los subarriendos por el arrendatario que cede o traspasa sus derechos; en las imposiciones de censos u otras cargas, por las personas a cuyo favor se impongan; en las redenciones, por el propietario que las redime.</p>
<p>BASE 6ª: En las herencias de bienes inmuebles se pagará el derecho con arreglo a la escala siguiente:</p> <p>Uno por ciento en las herencias de colaterales de segundo grado, en las que los hijos naturales legalmente declarados y en las de marido a mujer y de mujer a marido.</p> <p>Cuatro por ciento en las colaterales de tercer grado y en las de hijos naturales no declarados legalmente.</p> <p>Seis por ciento en los colaterales de cuarto grado.</p> <p>Ocho por ciento en las de grados más distantes o en las de extraños.</p> <p>Cuatro por ciento en los legados de propiedades a favor de parientes dentro del cuarto grado, de marido a mujer y de mujer a marido.</p> <p>Ocho por ciento en los legados a favor de parientes en grados más distantes o a favor de extraños.</p>
<p>BASE 7ª: en las sustituciones y fideicomisos se pagarán por de pronto el 2 por ciento. Si en término de un año, contando desde la muerte del testador, se declarase el verdadero heredero, se exigirá de este derecho que con arreglo a la escala del artículo anterior le corresponda, según su grado de parentesco, descontándose la cantidad ya satisfecha. Si pasase aquél tiempo sin haberse hecho la declaración de heredero, se exigirá del sustituto el 8 por ciento, con deducción también de la cantidad entregada.</p>
<p>BASE 8ª: en las donaciones por cualquier título se exigirá el derecho señalado a los legados en la base sexta según el grado de parentesco que tenga el donatario con el donante. Exceptuase: 1º Las donaciones <i>intervivos</i> de padres o abuelos a hijos o nietos; 2º.-Las donaciones <i>propter nuptias</i>; unas y otras devengarán solo el derecho del medio por ciento.</p>
<p>BASE 9ª: en los usufructos se exigirá la cuarta parte de los derechos fijados, respectivamente, por los legados de propiedad.</p>
<p>BASE 10ª: los grados de parentesco de que se trata en las bases anteriores son todos de consanguinidad y han de ser regulados por la ley civil.</p>

El Real Decreto de 11 de junio de 1847 modificó los tipos impositivos de las herencias y redujo al 2% el tipo aplicables a las transmisiones onerosas.

de Alejandro Mon de 1945 , Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

⁹⁶ BELTRÁN FLÓREZ, L.: *Lecciones de Derecho fiscal*, Valladolid, 1965, p. 239.

En los años sucesivos este impuesto se mantuvo prácticamente sin cambios hasta la Ley de presupuestos de 29 de junio de 1867 donde recibió el nombre de Impuesto sobre Traslaciones de Dominio contemplándose como un impuesto sobre transmisiones de bienes o modificaciones del dominio. En esa ley se subieron las tarifas y se establecieron toda una serie de cautelas y obligaciones para evitar que alguien eludiera su aplicación. Así, se establecieron las obligaciones de registradores, notarios e incluso de los curas párrocos y alcaldes de facilitar datos sobre las defunciones así como de otros datos a la Administración.

Las tarifas con referencia a los actos de traslación y a quienes lo otorgan, eran las siguientes:

CONCEPTO	TIPOS
Fideicomisos y sustituciones (Si en el término de un año de la muerte del testador se declarase el verdadero heredero, se le exigirá el derecho con arreglo al grado de parentesco en que se halle, y con el descuento del 2 por ciento ya satisfecho, pagándose 1 10 por ciento con el mismo descuento si pasa el año sin haberse hecho la citada declaración).	2 por ciento
Bienes semovientes y muebles 2 por ciento.	Bienes semovientes y muebles 2 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 0,250 por ciento.
Sucesiones y herencias de los cónyuges e hijos naturales legalmente declarados.	Bienes raíces 1,250 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 0,500 por ciento.
En los colaterales de segundo grado	Bienes raíces 2,500 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 1 por ciento
En los colaterales de tercer grado e hijos naturales no declarados legalmente.	Bienes raíces 4,500 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 2 por ciento.
En las de los colaterales de cuarto grado	Bienes raíces 7 por ciento
	Bienes semovientes y muebles 3 por ciento.
En las de los grados más distantes	Bienes raíces 8,500 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 10 por ciento.
En las hechas a favor de extraños	Bienes raíces 10 por ciento.

	Bienes semovientes y muebles 5 por ciento.
Legados, mandas o mejoras en propiedad entre ascendientes y descendientes.	Bienes raíces 2 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 0,500 por ciento.
Legados, mandas o mejoras en propiedad entre colaterales de segundo grado, cónyuges e hijos naturales legalmente declarados.	Bienes raíces 4,500 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 2 por ciento.
Legados, mandas o mejoras en propiedad entre colaterales de tercer grado e hijos naturales no declarados legalmente	Bienes raíces 7 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 3 por ciento.
Legados, mandas o mejoras en propiedad entre parientes de grados más distantes.	Bienes raíces 8,500 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 4 por ciento.
Legados, mandas o mejoras en propiedad a favor de extraños.	Bienes raíces 10 por ciento.
	Bienes semovientes y muebles 5 por ciento.

Se introdujo, además, una nueva regulación que fue desarrollada por el Gobierno mediante Real Decreto de la misma fecha y en la que cabe destacar una nueva novedad para el gravamen sucesorio: con las nuevas tarifas se gravaba por primera vez (si se prescinde de ciertos períodos de la manda pía forzosa) la sucesión en la línea directa legítima.

En la Ley de Presupuestos de 1869⁹⁷ se reestablece la exención de las transmisiones hereditarias en línea recta que únicamente duró hasta la Ley de

⁹⁷ Preámbulo del Proyecto de Ley relativo al Presupuesto de ingresos para el año económico 1869-1870, Diario de Sesiones de las Cortes, 1869, apéndice 1º al nº 53, p.4: “El Impuesto sobre Traslaciones de Dominio se calcula en 4.500.000 escudos, por haberse eliminado los 400.000 que en el último año produjo el pago de derechos por sucesiones directas de padres a hijos, derechos que tan universal clamoreo causaron en el país, y cuya supresión tiene la honra de proponer a las Cortes el Poder ejecutivo. Ulteriores reformas merece este impuesto; pero ante la magnitud de las que hoy se propone, el Ministro que suscribe, obligado a no menguar sensiblemente los impuestos, confía en el porvenir, que otros más afortunados que él, al ocupar su puesto, podrán

Presupuestos de 26 de diciembre de 1872 estableció el Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes en el que se refundieron las disposiciones del antiguo Impuesto sobre Traslaciones de Dominio y volvió a gravar las transmisiones hereditarias en línea directa.

La Real Orden de 14 de enero de 1873 publicó el primer Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes.

Nuevos cambios sufrieron las transmisiones sucesorias a partir de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año económico 1872-1873, Ley de 6 de agosto de 1873⁹⁸:

1. El objeto del Impuesto sobre Derechos Reales y transmisiones de bienes, gravaba las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y las de derechos reales sobre los mismos; la constitución, reconocimiento, modificación o extinción de derechos reales afectos a los bienes inmuebles; las transmisiones de dominio de bienes muebles que se verifiquen por causa de muerte; y, las de igual naturaleza que se efectúen por consecuencias de actos judiciales o administrativos, o en virtud de contratos otorgados ante escribano.

2. En cuanto al tipo de gravamen se estableció que en las herencias se devengarían los derechos que a continuación se expresan:

PARENTESCO	GRAVAMEN
Ascendientes y descendientes	1%
Cónyuges y ascendientes y descendientes naturales legalmente declarados	1,75%
Colaterales de segundo grado y ascendientes y descendientes naturales no declarados legalmente.	3%
Colaterales de tercer grado	4,25%
Colaterales de cuarto grado	5,50%
Colaterales de grados más distantes	6,75%
Extraños	8%

A su vez, para los legados y donaciones se pagarían los derechos siguientes:

PARENTESCO	GRAVAMEN
Ascendientes y descendientes	1,50 %
Cónyuges y ascendientes y descendientes naturales legalmente declarados	2,50 %

proponerlas y llevarlas a cabo". MARTÍN NIÑO.J., *La Hacienda Española y la Revolución de 1868, Estudios de Hacienda Pública*. Ministerio de Hacienda, 1986.

⁹⁸ Diario de Sesiones del Congreso, Congreso de los Diputados, legislatura de 1872 a 1873, Apéndice primero al número 12 (27 de septiembre de 1872).

Colaterales de segundo grado y ascendientes y descendientes naturales no declarados legalmente.	4 %
Colaterales de tercer grado	5,50 %
Colaterales de cuarto grado	7 %
Colaterales de grados más distantes	8,50 %
Extraños	10 %

Las herencias y legados a favor del alma del testador o de otras personas pagarán como herencias o legados ordinarios, según el grado de parentesco o relación del testador con el heredero fiduciario o cumplidor de la última voluntad.

c) Se declararon exentos del pago del impuesto:

c.1. Las aportaciones directas de bienes o derechos reales verificadas por los cónyuges al constituirse la sociedad legal, así como al disolverse legalmente dicha sociedad, las adjudicaciones hechas a los cónyuges de los mismos bienes o derechos reales aportados, o de los que les correspondan en concepto de gananciales.

c.2. Las adquisiciones del ajuar de casa y de las ropas de uso personal cuando se verifiquen en virtud de título hereditario.

La Ley de Presupuestos de 6 de agosto de 1873 suprimió, pues, el 1% que gravaba las herencias entre ascendientes y descendientes, otorgando, a la vez, la exención en beneficio del patrimonio familiar.

Pero esta exención apenas duró un año pues la Ley de 26 de junio de 1874, volvió de nuevo a gravar las herencias directas, con el tipo del 1 por ciento, y esta vez ya con carácter definitivo.

La Ley de 31 de diciembre de 1881 introdujo ligeras reformas en el impuesto. Creado el Cuerpo de Abogados del Estado por Real Decreto de 10 de marzo de 1881, por Decreto de 16 de marzo de 1886 se le adjudicó la liquidación de este gravamen, aprobándose el Reglamento Provisional del Impuesto el 31 de diciembre de 1881 que determina las competencias de los Abogados del estado en relación con este impuesto.

La Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893 inicia la tributación del seguro de vida en el marco del Impuesto de Sucesiones.

1. Comprobación del valor declarado con carácter necesario en las sucesiones.
2. Cierta progresividad en el impuesto,
3. Establecimiento de mínimo exento de 1.000 pesetas para las herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuges.
4. Se dictaron normas de valoración distintas al usufructo según fuese vitalicio o temporal.
5. También esta Ley gravaba los seguros sobre la vida, al señalar que: "En las entregas de cantidades que, en concepto de herencia o como beneficiarios designados en las pólizas, verifiquen las compañías de seguros, se liquidará el impuesto a los adquirentes, pero serán subsidiariamente responsables las compañías, si no se hubiese exigido previamente la justificación del pago".

Por Orden de 10 de abril de 1900 se aprobaba el Reglamento del Impuesto y el día 25 entraban en vigor conjuntamente Ley y Reglamento.

Por Real Orden de 3 de abril de 1900 se mantuvo el recargo del 20%.

La tarifa establecida fue la siguiente:

PARENTESCO	%	%
Ascendientes y descendientes legítimos	1	1,40
Ascendientes y descendientes naturales y adopción	2	2,80
Cónyuges por la cuota legítima	1	1,40
Cónyuges por la porción no legítima	3	4,20
Hermanos	4	5,60
Colaterales de tercer grado	5	7
Colaterales de cuarto grado	6	8,40
Colaterales de quinto grado	7	9,80
Colaterales de sexto grado	8	11,20
Colaterales más distantes y extraños	9	12,60
A favor del alma	1	1,40

En el año 1904 se introdujo de forma moderada la progresividad en el Impuesto para las herencias de colaterales lejanos y extraños.

La Ley de 3 de agosto de 1907 limitó la progresión del gravamen a las herencias de parientes más lejanos o extraños y volvió a una cierta proporcionalidad al establecer los topes de la escala entre sólo un 16% y un

20%, hasta que, en 1910, la escala progresiva se generaliza. Asimismo se encargó a la abogacía del Estado no solo la liquidación del impuesto sino además la investigación e inspección.

La Ley de 29 de diciembre de 1910¹⁰⁰, siendo ministro de Hacienda Eduardo Cobián extendió el ámbito de aplicación del Impuesto al gravar todas las herencias, incluso las sucesiones directas que estaban exentas y le dio una nueva estructura. Las principales novedades que destacamos son:

a) Generalización de la progresividad a todas las herencias deferidas a parientes colaterales en cualquiera de sus grados y a los cónyuges por su porción no legítima, quedando, pues, fuera de la progresividad lo constituido por las herencias entre ascendientes y descendientes y la de los cónyuges por su cuota legal

b) Los Abogados del Estado siguieron encargados de la liquidación de este impuesto en todas las capitales de provincia con la excepción de Sevilla y los Registradores de la Propiedad siguieron al frente de la inspección de las Oficinas Liquidadoras.

La reforma de Bugallal de 29 de abril de 1920 elevó los tipos de gravamen, estableciendo un tipo del 25% para las sucesiones *ab intestato* a partir del tercer grado en línea colateral, aceptando íntegramente el sistema progresivo, excepto en el caso de las herencias causadas en favor del alma y acentuó la progresión. Además, estableció dos liquidaciones, una para la cuota legal y otra por la porción no legítima en los casos que el cónyuge viudo recibiera más bienes y derechos que su cuota legítima. Por último ha de destacarse que en esta reforma se identificaron las donaciones *inter vivos y mortis causa* con las herencias.

La reforma de Bergamín de 26 de julio de 1922 introdujo las siguientes novedades:

a) Establecimiento de recargo especial del 5% del capital transmitido sobre las transmisiones de bienes por herencia entre parientes desde el 5º grado colateral inclusive y extraños.

b) Se otorgó al Estado para adquirir, con destino a algún servicio público, los bienes inmuebles que hubieran sido objeto de transmisión, siempre que

¹⁰⁰ Vid. *Diario de Sesiones de las Cortes*, nº 15, 1910, de 2 de julio, p. 335.

excediese de un 25 por ciento la diferencia entre el valor declarado y el que resultase de la comprobación llevada a cabo por la Administración.

c) Se fijó la presunción que en los depósitos indistintos la propiedad de los mismos pertenece por igual a los cotitulares.

d) Se establecieron, asimismo, presunciones legales para la masa hereditaria y presunciones de propiedad para los supuestos de endosos de valores.

e) Se elevaron las sanciones al 50 por ciento de las cuotas en el caso de existir un previo requerimiento por parte de la Administración y si por la negativa u obstrucción injustificada del contribuyente a presentar los documentos necesarios para practicar la liquidación, ésta hubiera de realizarse con los elementos que se procurase la Administración, la multa será del cien por cien de las cuotas.

f) Se fijó una multa del 10 por ciento del importe de la liquidación provisional en el caso de que trascurriese un año desde la fecha de ésta, sin haber presentado los documentos precisos para la práctica de las liquidaciones definitivas.

Por Decreto-Ley de 27 de abril de 1926, se estableció el Impuesto sobre el Caudal Relicto que gravaba el total de la masa hereditaria y se superponía al impuesto tradicional que gravaba la parte de herencia adquirida por cada heredero. Este Impuesto sobre el caudal relicto era un Impuesto progresivo que recaía sobre todos los bienes y derechos situados en territorio español que dejase a su muerte todo español o extranjero.

La Ley de 11 de marzo de 1932¹⁰¹, de Reforma Tributaria, entre otras medidas, aprobó una subida en el tipo de las herencias de un 20% y exceptuó del Impuesto sobre el caudal relicto los bienes que había de suceder al causante su cónyuge. Estas reformas fueron ratificadas por la Ley de 15 de abril de 1932, siendo aprobado por Decreto de 5 de mayo de 1932 el nuevo texto de la Ley y por Decreto de 16 de julio del mismo año el Reglamento.

La Ley de Reforma Tributaria llevada a cabo por José Larraz el 16 de diciembre de 1940¹⁰² elevó los tipos tributarios de las herencias, declaró

¹⁰¹ CALLE SAINZ, R, *La Hacienda Pública en la II República*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

¹⁰² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C, *Reforma Tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas*, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 9 Civitas, 1976.

3. Se regularon los supuestos de adición a la herencia, a través de presunciones legales, que son las precedentes de las recogidas en la vigente regulación del impuesto por ley 29/1987, de 18 de diciembre¹⁰⁴.
4. Obligatoriedad de la comprobación de valores en toda transmisión.
5. Modificación de la escala del impuesto sobre el caudal relicto y las escalas de las herencias.
6. Se establece la tributación por el tipo de beneficencia privada al 0,50 por ciento las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa* de bienes destinados a la fundación de establecimientos o instituciones de beneficencia o instrucción.
7. Las donaciones, legados o herencias destinadas a la construcción del edificios del culto católico, de casas religiosas o, en general, a finalidades de culto o religiosas, serán equiparadas a aquellas destinadas a fines benéficos o benéfico-docentes, de conformidad con lo establecido con el Concordato de con la Santa Sede¹⁰⁵.
8. Se establece en las transmisiones hereditarias la prórroga automática por un plazo igual al legal, con un recargo del 5%.
9. Se regularon, asimismo, distintos aspectos formales, entre ellos, el facultar a la Abogacía del Estado para otorgar prórrogas extraordinarias por un plazo legal igual al de la automática, con un recargo del 5%, conceder el aplazamiento del pago en las transmisiones “*mortis causa*” de bienes

¹⁰⁴ Así, se estableció que se incorporarán a la masa hereditaria: los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un período máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y se hallen en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante, o de que la transmisión se ha realizado a título de permuta y en el inventario de los bienes relictos figuran los recibidos con valor equivalente a los entregados; los bienes que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante; y, los bienes que hubieran sido transmitidos por el causante durante un plazo de cinco años anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.

¹⁰⁵ Vid. artículo XX, número 5, del Concordato con la Santa Sede.

adjudicados en nuda propiedad, y otorgar la prórroga de un año para elevar a definitivas las liquidaciones provisionales.

10. Deja sin efecto la exención concedida a los seguros de vida, al establecerse que “en las entregas de cantidades en concepto de herencia o como beneficiarios designados en las pólizas que verifiquen las compañías de seguros, se liquidará el impuesto a los adquirentes, pero serán subsidiariamente responsables las compañías, si no hubiesen exigido previamente la justificación del pago”.

Por Decreto de 21 de marzo de 1958 se aprobaron los Textos Refundidos de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes. Por Decreto de 15 de enero de 1959 se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁰⁶.

Por la Ley de 21 de julio de 1960 se crea un recargo que va desde el 8% al 18% para las adquisiciones a título lucrativo que se realicen a partir del 1 de enero de 1961 y en cuanto cada participación individual exceda de diez millones de pesetas.

Se establece la afección de las cantidades recaudadas por el mismo al “Fondo Nacional de Asistencia Social”, así como para favorecer las siguientes atenciones: favorecer el mejoramiento y las condiciones de vida de la población española por medio de dotaciones para residencias de menores y ancianos, guarderías infantiles, comedores de madres lactantes y otros fines similares; y para ayudar al sostenimiento de las instituciones de la Beneficencia general y particular.

El Decreto-ley 20/1960, de 15 de diciembre, introdujo las siguientes modificaciones:

¹⁰⁶ SAINZ VICUÑA Y GARCIA PRIETO, M, *Modificaciones sustantivas en el Impuesto de Derechos Reales*, Discurso leído en el acto de recepción en la Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona, 10 de enero de 1960. MARTINEZ ESTERUELAS, C, *El Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, *Revista de Derecho Financiero*, n° 41, Madrid 1961. CARBAJO VASCO, D, *Síntesis de la Historia de las Reformas Tributarias Españolas (1900-1976)*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía n° 77, 1986.

Santillán de 1845, dotándolo de autonomía y sustantividad propia¹⁰⁷. Estos son los cambios más significativos:

1. Conversión de la progresión de las tarifas en progresión por fracciones, reduciendo las 12 tarifas de gravamen anterior a siete.
2. Equiparó la tributación del cónyuge viudo a la de los hijos y descendientes legítimos¹⁰⁸.
3. Contempló cuatro supuestos diferenciados de sujeción:
 - 3.1. Transmisiones *inter vivos* de toda clase de bienes que radiquen en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse y por las que se efectúen de bienes muebles situados fuera de dicho territorio cuando el adquirente y transmitente sean españoles o residentes en España;
 - 3.2. Inclusión de las donaciones¹⁰⁹ dentro de las transmisiones *inter vivos*.
 - 3.3. Creación del gravamen por el aumento real de valor de las fincas rústicas y urbanas sitas en territorio nacional;
 - 3.4. Sujetan a gravamen de los bienes de las personas jurídicas no susceptibles de transmisión hereditaria.
4. Se eleva del 2% al 3% la valoración del ajuar doméstico
5. Cambio en la terminología empleada por el legislador que pasa de hablar de transmisiones a hablar de adquisiciones, lo que es indicativo de un cambio en el objeto imponible y en la naturaleza del Impuesto General de Sucesiones¹¹⁰ ya que al delimitar el hecho imponible del impuesto sucesorio, al configurarlo como tributo autónomo, se ha tratado de introducir en este

¹⁰⁷ Vid. Exposición de Motivos de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, apartado III. H.

¹⁰⁸ BELTRÁN FLÓREZ, F.: *Lecciones de Derecho Fiscal*, obra citada, 252.

¹⁰⁹ BAS Y RIVAS, F.: *Impuestos de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes* (comentarios), tomo I, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1960, pp. 53-55. Criticó que dentro de la imposición sobre Sucesiones se encuadrasen también la de las donaciones: "estamos en presencia de 'algo' que necesita una modificación de fondo y un reajuste con los demás tributos de su grupo, separando por completo a los impuestos sucesorios", puesto que las transmisiones a título oneroso y las transmisiones a título lucrativo ofrecen la base para configurar dos tributos completamente diferentes. NAVARRO RUBIO, M, *Objetivos de la Reforma Tributaria* . Boletín de Estudios Económicos N° 63, 1964.

¹¹⁰ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Impuesto General sobre las Sucesiones*, en *Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario*, Madrid, año 1965, p. 106.

En cuanto a las tarifas se establecieron según grado de parentesco y cuantía.

ADQUISICIONES MORTIS CAUSA	
CONCEPTO	TIPO
Sucesión en favor de descendientes legítimos, y entre cónyuges	Según escala entre 3% y 21%
Sucesión en favor de ascendientes legítimos	Según escala entre 5% y 26%
Sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad	Según escala entre
Sucesión entre colaterales de segundo grado	Según escala entre 23% y 55%
Sucesión entre colaterales de tercer grado	Según escala entre 28% y 58%
Sucesión entre colaterales de cuarto grado	Según escala entre 40% y 69%
Sucesión entre colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador	Según escala entre 58% y 84%
ADQUISICIONES SUPERIORES A DIEZ MILLONES DE PESETAS	
CONCEPTO	TIPO
A favor de descendientes legítimos y cónyuges	Según escala entre 7% y 10%
A favor de ascendientes legítimos	Según escala entre 10% y 13%
Sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad	Según escala entre 11% y 14%

Decreto-ley de 14 de diciembre de 1956. 3.-Las aportaciones a sociedades que ejerzan una industria declarada de preferente interés y los actos y contratos relativos a empréstitos que emitan las empresas españolas, los préstamos que las mismas concierten con organismos internacionales o con Bancos e instituciones financieras cuando los fondos así obtenidos se destinen a financiar inversiones reales nuevas en actividades de preferente interés para el desarrollo económico o destinadas a la enseñanza, investigación y fines asistenciales, gozarán de una reducción en la base en la forma y cuantía que expresamente acuerde el Ministerio de Hacienda, hasta un máximo del 95 por ciento. Las industrias declaradas de interés nacional al amparo de la Ley de 24 de octubre de 1939 gozarán de las deducciones otorgadas por los respectivos decretos de concesión durante el plazo establecido en éstos. 4.-Gozarán igualmente de una reducción de hasta 95 por 100 los actos y contratos a que se refieren los artículos 4, número 1, 7 y 8, y disposición final de la Ley 196/1963, de 28 de diciembre sobre Asociaciones y Uniones de Empresas, adaptada por Decreto 2.285/1964, de 27 de julio, y los artículos 11 y 19 del Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre. 5.-Gozarán de una reducción de hasta un 50 por 100 la constitución y ampliación de capital de sociedades a que se refiere el artículo 21 de la Ley 197/1963, de 28 de diciembre, sobre Centros y Zonas de interés turístico nacional, así como la adquisición de los terrenos comprendidos en el Plan de Ordenación (Vid. artículo 66 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril).

Entre colaterales de segundo grado	Según escala entre 12% y 15%
Entre colaterales de tercer grado	Según escala entre 13% y 16%
Entre colaterales de cuarto grado	Según escala entre 14% y 17%
Entre colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador	Según escala entre 15% y 18%
BIENES DE PERSONAS JURÍDICAS	
CONCEPTO	TIPO
Por el dominio de sus bienes y derechos no susceptibles de transmisión hereditaria.	0,50%
AUMENTO REAL DEL VALOR DE LAS FINCAS RÚSTICAS Y URBANAS	
CONCEPTO	TIPO
Incremento inferior al cinco por ciento	Según tiempo obtención entre 19% y 17%
Incremento igual o superior al 50 por ciento e inferior al 100 por 100.	Según tiempo obtención entre 22% y 20%
Incremento del 100 por 100 en adelante	Según tiempo obtención entre 25% y 23%.

Los cambios operados hasta la reforma democrática iniciada en el ámbito fiscal por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, se refieren a cuestiones de gestión¹¹³.

De esta forma llegamos a la vigente Ley 29/1987 de 18 de diciembre y al Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que introduce las siguientes innovaciones:

1ª.- Impuesto directo, personal y progresivo.

2ª.-Supresión del recargo sobre las herencias superiores a 10.000.000 de pesetas.

¹¹³ El Decreto de 25 de enero de 1968 establece en la Dirección General de lo Contencioso del Estado la Subdirección de los Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se encargará de la gestión de estos impuestos. Por Decreto 2548/1974 de 9 de agosto se mantiene la misma estructura funcional que el Decreto 25 de enero de 1968 que deroga. Por Orden ministerial se regulan las actas de constancia de hechos en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de Transmisiones Patrimoniales y Acto Jurídicos Documentados. Por Decreto 2959/1976, de 23 de septiembre se modificó la cifra de comprobación de los expedientes de comprobación de valores que debería serlo por el Abogado del Estado-Jefe de la Delegación de Hacienda cuando excediese de 500.000 pesetas

3ª.-Supresión del recargo en herencias abintestato a favor de colaterales de tercer y cuarto grado.

4ª.-Supresión del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas.

5ª.-Influencia de la edad del contribuyente para la fijación del tipo impositivo con el objeto de favorecer a los menores de 21 años.

6ª.-Consideración del patrimonio preexistente del contribuyente a efectos de cuantificar el impuesto.

7ª.-Se establecen mínimos exentos, excepto para los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

8ª.-Sujeción al impuesto de los seguros sobre la vida.

9ª.-Sustitución de las diversas tarifas existentes en la normativa anterior por una tarifa única a la que se aplican índices correctores.

10ª.-La determinación de la cuota queda vinculada a estos cuatro factores: grado de parentesco, importe de los bienes, edad del sujeto pasivo y patrimonio preexistente de éste.

11ª.- Se le confiere el carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y a partir del 1 de enero de 1997 se cede también una cierta capacidad normativa que las permite dentro de ciertos límites actuar sobre mínimo exento y tarifas. La cesión de este gravamen se amplía a través de las Leyes Orgánicas 7/2001 y 21/2001, de 27 de diciembre¹¹⁴y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de

¹¹⁴ Al haberse aprobado por Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre un nuevo sistema de financiación autonómica ha de enmarcarse este gravamen en la nueva estructura. De acuerdo con la normativa vigente se les cede el rendimiento del impuesto y además la gestión, liquidación, recaudación y la inspección del impuesto. Las competencias normativas cedidas implican, además, que las Comunidades Autónomas pueden regular los siguientes conceptos: 1) Las reducciones en la base imponible, pudiendo mejorar las estatales o establecer reducciones propias (en este caso se aplicarán después de las Estatales).2) Tramos y tarifa del Impuesto. 3) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.4) Deducciones y bonificaciones en la cuota (compatibles con las estatales y se aplicarán con posterioridad a estas).5) La gestión y liquidación del impuesto. Las Comunidades Autónomas que aplican la regulación del régimen común en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones han ejercitado su capacidad normativa dentro de sus competencias introduciendo modificaciones respecto de la normativa Estatal.

No es propósito de este trabajo analizar pormenorizadamente la regulación que de este impuesto se efectúa en cada una de las comunidades autónomas, por lo que me limitare a examinar la normativa estatal.

3.1. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible¹¹⁷ que determina la aplicación de este Impuesto viene constituido por: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. B) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*. C) la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2,a) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas¹¹⁸ y otras Normas Tributarias.

3.2. BASE IMPONIBLE

En las transmisiones *mortis causa*, constituye la base imponible del impuesto, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles tal como dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 29/1987, de 18 de Diciembre y el artículo 22 del Reglamento que la desarrolla aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre.

.

Para el cálculo de la base imponible, es preciso seguir las siguientes etapas:

reformas autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones. Cuadernos de Información económica, 2007.Nov-Dic(201)

¹¹⁷ Art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. PEÑA ALONSO, JL: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Madrid,1992

¹¹⁸ En los supuestos regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del IRPF, supuestos de previsión social, se tributará en el IRPF en concepto de rendimiento del trabajo.

de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones.

2.4. Valores y efectos depositados así como valores nominativos cuyos resguardos se hubieren endosado.

3. Ajuar doméstico¹²¹. El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje, tal como dispone el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 34 del Reglamento que la desarrolla aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre.

Para el cálculo del ajuar doméstico tal como dispone el artículo 34 del Reglamento, no se incluirá el valor de los bienes adicionados en virtud de las presunciones legales contenidas en los artículos 4 y 11 de la Ley del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones y 25 a 28 del Reglamento que la desarrolla aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en los bienes que, por disposición del artículo 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho Civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

B) PASIVO

¹²¹ MUÑOZ DEL CASTILLO, JL: *El ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones. Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega / coord. por Isidoro Martín Dégano, Antonio Vaquera García, Gerardo Menéndez García, Vol. 2, 2005, pp. 1737 y ss.*

A los efectos de determinar el valor neto patrimonial que constituye la base imponible del impuesto, es preciso examinar cuales son los conceptos que pueden y deben incluirse dentro del pasivo, lo que nos conduce a examinar los artículos 12 a 14 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los artículos 31 a 33 del Reglamento que la desarrolla aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre.

Analizados los mismos, dentro del pasivo podrán incluirse:

1. Cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones.
2. Deudas contraídas por el causante de la sucesión frente a terceros¹²² siempre que su existencia se acredite por sentencia judicial firme o documento público o documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del código civil. Especialmente, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del estado, comunidades autónomas, o de corporaciones locales o por deudas de la seguridad social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.
3. Gastos de testamentaría o *abintestato* que hayan adquirido carácter litigioso debidamente justificado con testimonio de los autos, excepto los de administración del caudal relicto.
4. Amen de dichos gastos, son deducibles para determinar la base imponible, los gastos de última enfermedad, entierro y funeral debidamente justificados.

Una vez determinada la masa hereditaria neta, se calculará la porción hereditaria individual que le corresponda a cada sujeto pasivo realizada con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Si la partición hubiera sido establecida por el testador en el testamento, debería liquidarse según el mismo. En otro caso, se aplicará el principio de

¹²² Carecen de la consideración de deuda deducible a fin de determinar el valor neto patrimonial que constituye la base imponible del impuesto, las deudas que fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia. (Art.13 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

proporcionalidad en las particiones, sin que sea necesaria la partición o adjudicación de los bienes realizada por los interesados a los fines de liquidar el impuesto.

Tras haber calculado la porción hereditaria individual de cada causahabiente, si existieren seguros de vida, habrá que examinar si el beneficiario del seguro ostenta la cualidad de heredero o legatario o carece de derechos en la sucesión. En el primero de los supuestos, las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida se liquidarán acumulando su importe al resto de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario, cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo. En el supuesto que el beneficiario no fuese heredero o legatario, la base imponible del mismo estará integrada exclusivamente por la cantidad percibida por el mismo.

3.3. BASE LIQUIDABLE

La base liquidable, tal como dispone el artículo 53 de la Ley General Tributaria, es el resultado de practicar en las base imponible las reducciones establecidas por la Ley para cada tributo.

En las adquisiciones gravadas por el Impuesto sobre sucesiones y donaciones, el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: a) en primer lugar las del Estado y, b) a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

a. REDUCCIÓN POR GRADO DE PARENTESCO DEL HEREDERO O LEGATARIO.

PARENTESCO	NORMATIVA ESTATAL
Grupo I. Descendientes y adoptados menores de 21 años	General: 15.956,87 euros Por cada año menos de 21 años que tenga el causahabiente: 3.990,72.

	Por ambos conceptos la deducción total no puede exceder de 47.858,59 euros
Grupo II. Descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, pareja de hecho inscritas en el registro de parejas de hecho tal como dispone la Ley 1/2005, de 16 de mayo.	General: 15.956,87 euros
Grupo III. Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad	General: 7.995,46 euros
Grupo IV. Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños	Sin reducción

b. REDUCCIÓN POR CONDICIÓN FÍSICA O PSÍQUICA DEL ADQUIRENTE ACUMULABLE A LA QUE PUDIERA CORRESPONDER EN FUNCIÓN DEL GRADO DE PARENTESCO

GRADO DE INCAPACIDAD	NORMATIVA ESTATAL
Igual o superior al 33% e inferior al 65%	Reducción: 47.858,59
Igual o superior al 65%	Reducción: 150.253,03

c. REDUCCIÓN POR SEGUROS DE VIDA:

c.1. Contratados después del 9 de enero de 1987, siendo la reducción única por sujeto pasivo, cualquier que fuera el número de contratos de los que sea beneficiario.

PARENTESCO	NORMATIVA ESTATAL
Cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, pareja de hecho Ley 1/2005 de 16 de mayo.	Reducción: 9.159,49 euros

c.2. Contratados antes del 9 de enero de 1987 (DT 4ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre sobre el Impuesto de sucesiones y donaciones).

c.2.1. Exención hasta 500.000 pesetas por beneficiario, cuando este sea cónyuge, ascendiente o descendiente.

c.2.2. Exceso de 500.000 pesetas tiene una reducción del 90% si beneficiario es cónyuge, ascendiente, descendiente. Del 50% si el beneficiario es colateral de 2º grado; del 25% si el beneficiario es colateral de 3º grado

c.3. Seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público. La reducción será del 100%, sin límite cuantitativo alguno, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

d. POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL, PROFESIONAL INCLUIDOS LOS RELACIONADOS CON LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN EN EL SECTOR AGRARIO O PESQUERO¹²³ Y DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES A LAS QUE SEA DE APLICACIÓN LA EXENCIÓN REGULADA EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: ARTÍCULO 4º APARTADO 8º DE LA LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO O DE DERECHOS DE USUFRUCTO SOBRE LOS MISMOS.

REQUISITOS	NORMATIVA ESTATAL
Parentesco: cónyuge, descendientes o adoptados, o, cuando estos últimos no existan, ascendientes, adoptantes y colaterales del fallecido hasta el 3º grado.	Reducción: 95% del valor transmitido
Mantenimiento de la adquisición por el adquirente.	Durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

¹²³ FALCÓN Y TELLA,R, *Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos*, Quincena Fiscal, nº 8/1999; CARO ROBLES,V: *La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 2001. Oct(223) pp.81 y ss. BANACLOCHE PALAO, C: *Transmisión de la empresa familiar en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Pamplona, 2002.

e. VIVIENDA HABITUAL¹²⁴.

REQUISITOS	NORMATIVA ESTATAL
Parentesco: cónyuge, ascendiente, descendiente o, pariente colateral del fallecido mayor de 65 años que haya convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.	Reducción: 95% del valor transmitido Límite: 122.606,47 por cada sujeto pasivo
Mantenimiento de la adquisición por el adquirente.	Durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.

e. BIENES INTEGRANTES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL O DEL PATRIMONIO HISTÓRICO O CULTURAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS COMPRENDIDOS EN LOS APARTADOS UNO, DOS O TRES DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

REQUISITOS	NORMATIVA ESTATAL
Parentesco: cónyuge, descendiente o adoptado de la persona fallecida.	Reducción: 95% del valor transmitido Límite: 122.606,47 por cada sujeto pasivo

¹²⁴FALCÓN Y TELLA,R, *Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos*, *Quincena Fiscal*, nº 8/1999; CARO ROBLES,V: *La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 2001. Oct (223) pp.81 y ss.,NIETO MONTERO,J, *Beneficios Fiscales en la Transmisión hereditaria de la Vivienda Habitual. Impuestos*, *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Nº 7. Año XVIII- Abril 2001. Sobre el concepto de vivienda habitual vid. consulta de la D.G.T.de 2 de junio de 1997 y 24 de marzo de 1998, así como consulta de DGT de 7 de marzo de 2006. nº I.S.D./E-2857. Carta Tributaria nº 21/2006, págs. 59 a 63.

Mantenimiento de la adquisición por el adquirente.	Durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.
--	---

El incumplimiento del requisito de permanencia exigido en los supuestos anteriores, tiene como consecuencia la obligación de pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar por aplicarse la reducción más los intereses de demora.

f. REDUCCIÓN POR CUOTA PAGADA EN TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA* ANTERIORES A FAVOR DE DESCENDIENTES. LA NORMATIVA AUTONÓMICA, EN EL ARTÍCULO 1.5 DE LA LEY 11/2002 REPRODUCE LITERALMENTE EL ART. 20 DE LA LEY 29/1987 DE 18 DE DICIEMBRE EXIGIÉNDOSE PARA LA APLICACIÓN LOS SIGUIENTES REQUISITOS:

1. Que los mismos bienes u otros que los sustituyan sean objeto de varias transmisiones *mortis causa* en un periodo máximo de 10 años.
2. Que el/los adquirente/s sea/n descendiente/s.

3.4. CUOTA INTEGRAL

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

La escala fijada en el artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, convertida a euros por Resolución 1/2001 de 27 de abril:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30

79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

3.5. CUOTA TRIBUTARIA

La cuota tributaria de las adquisiciones *mortis causa* se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el siguiente coeficiente multiplicador, en función de la cuantía del patrimonio preexistente y del grupo de parentesco.

Patrimonio preexistente - Euros	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 403.000,01 a 2.007.000	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.000	1,2000	1,9059	2,4000

Los tramos de patrimonio preexistente para el cálculo de la cuota tributaria del Impuesto, que figuran en el artículo 22.2. de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene la siguiente formulación en euros:

Patrimonio preexistente - Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

El grado de parentesco correspondiente a cada grupo es el que se indica a continuación:

GRUPO	PARENTESCO
I	Descendientes, cualquiera que sea su filiación (legítima, natural o ilegítima no natural), o adoptados, menores de 21 años.
II	-Descendientes y adoptados no incluidos en el Grupo I (los de 21 o más años) -Cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad.
III	-Colateral de 2º y 3º grado

	-Ascendientes y descendientes por afinidad.
IV	-Las demás personas no incluidas en alguno de los grupos anteriores (colaterales de 4º grado o mas parientes afines fuera de la línea directa; extraños).

En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas:

- a) La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Cuando se trate de adquisiciones *mortis causa*, se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.
- c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

3.6. OFICINA LIQUIDADORA COMPETENTE

Al tratarse de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, es importante determinar a cuál de ellas corresponde el rendimiento del tributo para presentar la oportuna declaración.

En las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se considera producido el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, en el territorio de la Comunidad Autónoma donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo¹²⁵.

La noción de residencia habitual de las personas físicas viene determinada en el artículo 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre ateniéndose a las siguientes reglas:

¹²⁵ Art. 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con el artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medias fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

- a. Permanencia en el territorio de la Comunidad Autónoma un mayor número de días del año inmediatamente anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, computándose las ausencias temporales, rigiendo una presunción *iuris tantum* de permanencia a favor del territorio en el que radique su vivienda habitual, la cual se define conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b. En el supuesto de imposibilidad de determinación de la permanencia en la forma establecida en el punto anterior, regirá el criterio del territorio en el que tenga su principal centro de intereses, esto es, donde obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta: A. Rendimiento del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe. B. Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos. c. Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- d. En defecto de los anteriores, el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.7. PLAZOS DE PRESENTACIÓN

Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida así como las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto *inter vivos*, los documentos o declaraciones deberán presentarse en el plazo de **seis meses**, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquél en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento¹²⁶.

Estos seis meses pueden ser prorrogados discrecionalmente por la oficina competente por otros seis meses mas, siempre que por parte de los herederos,

¹²⁶ Art. 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. CONCLUSIONES

1. En el derecho español, lo mismo que en el derecho romano, el impuesto sucesorio nació para proporcionar ingresos al Estado. Una clara intención recaudatoria se vislumbra en la época de Caracalla.

Examinada la configuración y la evolución que experimentó este Impuesto en Roma, puede concluirse, que como ocurre en la actualidad, siempre se trató de un tributo muy cuestionado y polémico desde sus orígenes y en la actualidad tanto en España como en el resto de países del mundo¹³¹. Muchas son las voces que propugnan su supresión por lo injusto que supone para las familias que han visto perder a uno de sus miembros y se enfrentan con nuevas cargas fiscales. Esta polémica se encuentra de eminente actualidad en nuestro país y a nivel mundial y al igual que en el derecho romano la exención subjetiva del pago del impuesto a los parientes más cercanos del difunto variaba según el emperador que rigiera los destinos del imperio.

2. La *lex Iulia Vicesima hereditatium*, al igual que nuestro Impuesto sobre sucesiones somete a tributación todas las adquisiciones de bienes y derechos que una persona perciba por herencia testada o intestada, legado o cualquier otro título sucesorio. La adquisición por herencia comprende desde sus orígenes hasta la actualidad tanto los bienes y derechos recibidos de una sucesión testada como intestada, gravando todo tipo de bienes y no solo los bienes inmuebles. En nuestro derecho español, se amplía el hecho imponible que gravaba la *lex iulia de vicesima hereditatium* y se incluyen también como hecho imponible las percepciones de cantidades por los beneficiarios de seguros de vida.

Además de lo anterior, en el Derecho español vigente la ley que regula el Impuesto sobre sucesiones se ocupa también del impuesto sobre las donaciones no solo mortis causa, sino también *inter vivos*, esto es, la Ley 29/1987 optó por regular el tratamiento de las sucesiones y donaciones en un mismo texto normativo, como un gravamen personal y directo. Constituye una forma de imposición sobre la riqueza adquirida a título gratuito.

¹³¹ BARBERÁN LAHUERTA, MA-LOPEZ LABORDA, J-MELGUIZO GARDE, M: *La imposición lineal de las sucesiones y donaciones. Análisis recaudatorio y redistributivo. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía* . 2/2010, pp.7 yss

