DIREITO ROMANO
PODER E DIREITO

FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

EDIÇÃO ESPECIAL

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA

Coimbra Editora
2013

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

CARMEN LOPEZ-RENDO RODRIGUEZ (*)

RESUMEN: Este trabajo analiza el impuesto sucesorio en Roma — *vicesima hereditatium* — a través de las noticias que nos transmiten Dion Casio y Plinio del Joven en Panegírico de Trajano y las fuentes jurídicas. Se destaca el origen, naturaleza, hecho imponible, sujetos pasivos así como los sujetos exentos de tributación: a) Pobres. b) *Heredes domestici*. c). Fisco,erario y erario militar; base imponible; tipo de gravamen, órganos recaudatorios: publicanos, *procuratores*, en el imperio romano, desde Augusto hasta su abolición. A continuación se estudia la regulación de este impuesto en el derecho histórico español con especial referencia a las reformas acaecidas desde el año 1792 hasta la actualidad, poniendo de manifiesto la regulación actual en el territorio común español.

ABSTRACT: This work analyzes the inheritance tax in Rome-*vicesima hereditatium* — across the news that we transmit Dio Cassius and Pliny the Younger in Panegyric of Trajan and legal sources. It stresses the origin, nature, a fact taxable income, taxable persons as well as those subjects exempt from taxation: a) Poor. b) *heredes domestici*. c). *Fiscus,Aerarium, Aerarium militar*, tax base, tax rate, officers to collect the tax: Publicanus,Procuratores vicessima hereditatium. Then I study the regulation of this tax in the historical Spanish law with special reference to the reforms that have taken place since the year 1792 to the present, highlighting the current regulations in the common Spanish territory.

PALABRAS CLAVE: V*icesima hereditatium*; Dion Casio, Panegírico de Trajano, impuesto sucesorio, Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones aprobado por RD 1629/1991 de 8 de Noviembre.

KEYWORDS: Vicesima hereditatium;Dion Casio, Panegírico de Trajano, inheritance Tax;Law Inheritance and Gift Tax 29/1987, 18 December and RD 1629/1991, 8 november.

1. DERECHO ROMANO

1.1. Origen

Existen diversas opiniones referentes a su origen. LUMBROSO [1] se remonta a un edicto de Octavio y Marco Antonio en el que con motivo de la guerra

---

(*) Profesora Titular de Derecho Romano Universidad de Oviedo.

(1) LUMBROSO,G: *Recherches sur l'economie politique de l'Egipte au tempes des Lagides*,Torino, 1870, p. 307. En el mismo sentido APARICIO PÉREZ, A, *La fiscalidad en la his-*

contra Pompeyo, ante la necesidad de grandes recurso ordenan que todo aquel que reciba bienes por testamento entregue una parte al tesoro público.

CAGNAT [2] 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 tam Voconiae* [4] *et Iuliae* [5] *leges quam majestatis singulare et unicum crimen eorum qui crimine vacarent"*, descartando la misma y poniendo de manifiesto que este edicto fue contestado por el pueblo y como consecuencia las sucesiones quedaron aún durante un cierto tiempo libres de gravamen.

La doctrina mayoritaria estima que este impuesto se organizó definitivamente bajo Augusto, existiendo al principio fuerte resistencia, principalmente por parte del senado, a su implantación, si bien al final de su gobierno esta resistencia se habría superado. Este tributo fue introducido por medio de una *lex Iulia de vicesima hereditatium cuya fecha se sitúa en el siglo 6 d.C* [6], si bien la particular norma no se conserva [7].

---

toria de España. Epoca antigua: años 753 a.C a 476 d.C. Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 2008. pp. 172 y 174 y ss.

(2) CAGNAT, M. H: *Étude historique sur les impots 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. Rechsw., 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 termino *hereditatium* y en otras se habla de *hereditatum.* CAGNAT, M. H, *Étude historique sur les impots 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.

(4) D'ORS, A, *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano.* Edición bilingüe, Madrid, 1955., p. 40 nota 303 indica el plebiscito Voconio, del 169 a.C., limitaba el derecho a heredar de las mujeres. El plural da matiz generalizador y despectivo.

(5) *Vid.* D'ORS, A. *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano, ob. cit.*, p. 24, n.º 183, a la que remite la nota 304 de la p. 40, en la que se deja constancia de "Las leyes Julias y Papia Popea, de Augusto, imponían restricciones hereditarias a los solteros y a los casados sin hijos".

(6) Esta es la opinión mayoritaria dominante en la doctrina: vid WILLIAM SMITH, D.C.L., LL.D: *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities* John Murray, London, 1875.V. AERARIUM; CAGNAT, *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 179 ss, CICCOTTI: *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico. Estratto da Biblioteca de storia economica directa*

Las noticias que tenemos provienen de Dion Casio 56,28 [8] y del *Panegiricus* de Plinio el Joven 37-40 [9].

Dion Casio narra que cuando lo ciudadanos romanos estaban agobiados con el impuesto sucesorio del 5% y parecía probable un levantamiento por parte de los mismos, Augusto envió una comunicación al Senado haciendo una oferta a sus miembros a buscar algunas fuentes de otros ingresos. Lo hizo, no con la intención de abolir el impuesto, sino para que cuando ningún otro método pareciese mejor, el Senado debiera ratificar la medida, sin censura alguna. Prohibió incluso a Germánico y Druso tomas la palabra ante el Senado, para que nadie pudiera acusarlo de haber ejercido la más mínima influencia sobre el Senado. Hubo mucha discusión y algunas propuestas se presentaron a Augusto por escrito y cuando se enteró que los senadores no estaban dispuestos a someter las herencias a ninguna forma de imposición, cambio y propuso reestablecer un impuesto sobre los bienes y las casas y sin especificar la tasa del impuesto, ni el modo de cobro, envió a los hombres en todas partes para hacer una lista de los bienes, tanto de los particulares y como de las ciudades. Al temer que este impuesto — *tributum soli* — fuera mayor que el 5%, el senado [10] aceptó el impuesto

---

da Vilfredo Pereti, 1977, p. 112; STELLA MARANCA: *Intorno alla lex iulia de vicensima hereditatium*, en *Rend.dell R.Academia Nazionale dei lincei*, vol XXXIII, Roma, 1924, p. 270; BIONDI, B, *Leges populi romani en Scritti giuridici* II, Milano, 1965, p. 302. Por el contrario, ROTONDI, *Leges publicae populi romani, estratto dalla Enciclopedia Giuridica Italiana*, Hildesheim, 1966, p. 457, sitúa la fecha de la Lex *Iulia Vicessima hereditatium* en el siglo 5 d.C. ECK; Werner: *L'Italia nell Impero romano. Stato e amministrazione in epoca imperiale*, Bari,1999, pp. 130 ss.

(7) ROTONDI: *Leges publicae*, p. 475.5.

(8) CASSIUS DIO: *Roman History Loeb classical library edition, Harvard University*, 1917, Vol. VII., p. 65: "*When, now, nearly all felt burdened by the five per cent tax and an uprising seemed likely, he sent a communication to the senate bidding its members to seek some others sources of revenue. He did this, not with the intention of abolishing the tax, but in order that when no other method should seem to them better, they should ratify the measure, reluctantly though it might be, without bringing any censure upon him. 5 He also ordered both Germanicus and Drusus not to make any statement about it, for fear that if they expressed an opinion it should be suspected that this had been done at his command, and the senate would therefore choose that plan without further investigation. There was much discussion and some proposals were submitted to Augustus in writing. 6 When he learned from these that the senators were ready to submit to any form of tax rather than to the one in force, he changed it to a levy upon fields and houses; and immediately, without stating how great it would be or in what way imposed, he sent men out everywhere to make a list of the property both of private individuals and of cities. His object was that they should fear even greater losses and so be content to pay the five per cent tax; and this is what actually happened. Thus Augustus handled these matters.*" Traducción española, por J.M. CORTÉS COPETE: *Dion Casio,Historia de Roma, Libros L-LX, ed. Gredos.* Sobre Dion Casio, *vid Millar, F: A Study of Cassius Dio.* Oxford, 1964.

(9) D'ORS, A: *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano., ob. cit.*, pp. 35 y ss.

(10) FERNANDEZ DE BUJAN,A, *Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano. Revista de derecho Uned*, n.º 5, 2009. p. 205 destaca

sucesorio al 5% y de esta forma fue votada la *Lex Iulia vicesima hereditatium*, bajo el consulado de *M.Aemilius Lepidus y L.Arruntis Nepos*, en el año 6 d.C.

El Panegírico de Plinio el Joven 37-40 [11] relata que las cargas del imperio obligaron a que se establecieran nuevos tributos-*vectigalia*- [12], tan útiles para la comunidad como gravosos para los particulares, indicando que Augusto para los gastos de guerra cargó éste impuesto, que se debiese de veinte partes una de las herencias. Para esto inventó la *vicesima*.

La doctrina mayoritaria representada por CAGNAT [13], y seguida POR CICCOTTI, BIONDI, STELLA MARANCA [14] sostienen que en el año 5 d.C Augusto había 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 CAGNAT [15], 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

que en el Principado, la competencia para la creación de tributos se atribuyó al senado, si bien de facto, el príncipe gobernante asume al respecto un protagonismo cada vez mayor y, ya, en el Imperio, se establece, en las constituciones imperiales, la competencia exclusiva del emperador en la materia, lo que se refleja ya en la propia rúbrica del C. J. libro IV,Título LXII.

(11) *EL Panegirico de Plinio en castellano, pronunciado en el Senado en alabanza del mejor príncipe Trajano Augusto, su filosofía política moral y económica. Traducido del latín por el licenciado Don Francisco de Barreda: ilustrado con varias notas y diez discursos que sirven como ensayo al mismo* panegírico. Madrid, 1787., pp. 51 y ss. Vid edición bilingüe de D'ORS, A: *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano., ob. cit.*, p. 35. El texto latino indica: "*Onera imperii pleraque vectigalia institui, ut pro utilitate communi, ita singulorum<cum> injuriis, coegerunt". His Vicesima reperta est, tributum tolerabile et facile haeredibus dumtaxat extraneis, domesticis grave*".

(12) D'ORS, A: *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano., ob. cit.*, p. 35, nota 260, matiza que *vectigalia* son los impuestos indirectos.

(13) CAGNAT: *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, pp. 181-182.

(14) CICCOTTI: *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico. Estratto da Biblioteca de storia economica directa da Vilfredo Pereti*, 1977, p. 112; STELLA MARANCA: *Intorno alla lex iulia 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 impots indirects, ob. cit.*, p. 182.

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 doctrina [16] lo califica como tasa, por estar destinado a sufragar las necesidades del ejército, su cobro se justifica en el servicio que obtienen los ciudadanos romanos, es decir, seria algo parecido al pago por la paz social.

1.3. Hecho imponible

Serían las adquisiciones de bienes mediante sucesión testamentaria: herencias y legados [17]. Dion Casio 55,25,5 [18] afirmó que Augusto estableció el impuesto no solo sobre las herencias sino también sobre los legados dejados por el difunto.

BALDUINUS [19] en esta materia afirma que además de herencias y legados,

(16) LUZZATTO, G. I., *Vicessima hereditatium et manumissionum, Novissimo Digesto Italiano*, edit. Utet, Torino, 1975, pp. 809-810; BIONDI, B *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., p. 174. FERNANDEZ DE BUJAN,A, *Ius fiscale:instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano. Revista de derecho Uned*, n.º 5, 2009, p. 195 afirma que su encaje como impuesto indirecto ha sido objeto de polémica doctrinal.

(17) NAQUET,H: *Des impôts indirects chez les romains sous la Republique et sous l'Empire,Paris, 1875., ob. cit.*, pp. 80-109; CAGNAT, *Étude historique sur les impots 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*

también ha de añadirse las *donaciones mortis causa* [20]. En el mismo sentido se manifiestan entre otros, NAQUET Y CABANIS [21] para quienes desde Augusto y sobre todo con Caracalla las donaciones *mortis causa* están sometidas al impuesto.

CABANIS [22]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 intestadas [24], ya que en definitiva lo que grava son las manifestaciones de riqueza por actos *mortis causa,* independientemente de la forma con que la

ΤΩΝ ΑΩΡΕΩΝ, significant, non solum haereditatum, sed&legatorum, atque adeo donationum causa mortis, vicesimam hac lege fisco dandam fuisse".

[20] RODRIGUEZ DIAZ, E, Algunos aspectos de la "donatio mortis causa" en el derecho romano, *Oviedo,2000.* ORTUÑO, PEREZ, M. E., La "donatio mortis causa" de un donante insolvente en Salvio Juliano. Initium Initium: Revista catalana d'historia del dret, N.° 13, 2008, págs. 661-688.

[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 *ὑπέρ δώρεας* πάςήςy y concluye que todas las donaciones, incluidas las que se realicen entre vivos, fueron sometidos al impuesto. CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain du privilège du trésor por recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, pp. 39 ss y 42.

[22] CABANIS,JE, *De l'impot des sucessions en droit Romain du privilège du trésor por recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, pp. 42-43.

[23] CAGNAT, *Étude historique sur les impots 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, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain du privilège du trésor por recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, pp. 39 ss., donde ampliamente refuta la opinión de un antiguo comentarista Beaudoin, 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 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.

misma se genere [25], 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 inmunitatem 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].

Quedaban exentos de tributación los que tuvieran relación de parentesco cercano con el causante, sin determinación de grado y los pobres [28].

CABANIS [29] añade que otra excepción que los textos no mencionan expresamente, pero que ciertamente debería existir, se aplicaría a las sucesiones trasferidas al Tesoro Público, al Emperador y al *aerarium militare.*

1.4.1. Exención de los pobres

Los pobres, como nos transmite Ulpiano en D.50.4.4.2 [30] no soportan las cargas del patrimonio por la misma fatalidad de no tenerlo — *inopes onera*

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

[26] CASSIUS DIO, *Roman History, ob. cit.*, pp. 461: 5,25, y Panegírico de Plinio a Trajano n.° 37 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.

[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'impot des sucessions 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.*

patrimonii ipsa non habendi necesitate 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.

La gran mayoría de la doctrina [31] sostiene que serían las sucesiones cuyo valor sea inferior a 100.000 sestercios, si bien existen autores como BURMANN [32] 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 37,2 [33] deja constancia que era un tributo tolerable y fácil solo para los herederos extraños; pero para los *heredes domestici* era grave y pesado — *domesticis grave* — y así se impuso a los *heredes extranei*, y — se perdonó a los *heredes domestici*. 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 adquirían como cosa propia que uno ya poseía de siempre; no como ajenos y esperados y con esperanza de transferirlos a sus mas cercanos parientes.

[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.º 8 donde indica que los autores modernos señalan generalmente como mínimo la suma de 100.000 sestercios.

[32] BURMANN, *ob. cit.*, p. 163, opinión desechada por CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain du privilège du trésor por 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. Panegirico de Trajano., ob. cit.*, p. 35: "*His Vicesima reperta est, tributum tolerabile et facile haeredibusdumtaxat extraneis, domesticis grave*".

Esta exención del impuesto únicamente se aplicaba a los ciudadanos romanos — *cives* —, antiguos, — *haec mansuetudo legis veteribus civibus servabatur* — aquellos que únicamente tenían un parentesco civil [34]— parentesco agnaticio. De tal forma que la exención no se aplicaba al parentesco nacido del concubinato, del contubernio o de matrimonio del *ius gentium*, es decir de matrimonio entre personas libres, en el que uno de los dos al menos fuera latino o peregrino.

En cambio, los nuevos ciudadanos, esto es, a quienes se les hubiera concedido la ciudadanía romana, bien por medio del *ius latii* o que la hubieran recibido por concesión graciosa del *Princeps*, a no ser que se les hubiera reconocido jurídicamente el *ius cognationis* [35], no quedaban exentos del pago, pues se les consideraba ex*tranei.* (Plinio, Panegírico 37.3) [36].

De este modo, un beneficio tan grande redundaba en muy grave perjuicio, de tal forma que decir ciudadanía romana, era decir odio, discordia y privación de parentesco, puesto que venia a separar personas prendadas de un amor siempre vivo.

En la época de Augusto, la indeterminación de los sujetos exentos que podrían incluirse dentro del término parientes más cercanos — que utiliza Dion Casio — o *heredes domestici* — a que se refiere Plinio, ha dado lugar a variadas opiniones doctrinales [37] que podemos agrupar en las siguientes:

a) Partidarios de estimar que la exención alcanza a los *sui heredes* y a todos los agnados (Troplong) [38]. De tal forma que estarían exentos: *a) sui heredes* [39] *b)* agnados *c)* los llamados a la *bonorum possessio unde liberi* por el pretor, es decir, los descendientes naturales emancipados por el difunto, los entregados en adopción emancipados por la

[34] D'ORS, A., *Plinio el Joven. Panegírico de Trajano., ob. cit.*, p. 35.

[35] CAGNAT, M. H., *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 185, precisa que esta concesión del *ius cognationis* era también una fuente de ingresos para el fisco, mientras, que al mismo tiempo, para el emperador era un medio para recompensar servicios o castigar culpas. *Vid.* NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la Republique et sous l'Empire, ob. cit.*, pp 92 ss.

[36] *Vid.* NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la Republique et sous l'Empire*, pp. 92 ss.

[37] *Vid.* NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la Republique et sous l'Empire*, pp. 92 ss. CAGNAT, *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 184.

[38] Esto ha llevado a Burmann a indicar que si todas estas personas se contemplan dentro de los *heredes domestici*, todas las sucesiones intestadas estarían exentas del impuesto. En contra se pronuncia CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain du privilège du trésor por recouvrement des droits de successions en droit français*, Paris, 1887, *ob. cit.*, p. 56.

[39] *Vid.* LOPEZ-RENDO RODRIGUEZ, C., *La sucesión intestada en la Ley de las XII Tablas*. Estudios de Derecho Romano en memoria de Benito M. Reimundo Yanes. Tomo I/II, Burgos, 2000 Tomo I., pp. 533-568.

familia adoptiva *d)* la madre y los hijos llamados a sucederse recíprocamente por los senadoconsultos Tertuliano y Orficiano.

b) Opinión que estima exentos a los *heredes sui* [40] sobre la base del texto de Dion Casio que se refiere a los parientes más próximos.

c) Autores [41]que estiman que estarían exentos hasta los cognados de los seis primeros grados y del séptimo los sobrino *sobrinave nati.*

d) Otra corriente doctrinal mayoritaria a la que se adhiere CABANIS [42] que sostiene que los parientes dispensados del pago del impuesto serian las diez 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 Plinio [44]-, estableció en Panegírico 37.6 [45] 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.

La misma exención, añade Plinio en Panegírico 37.7 [46], se atribuyó **al hijo**

[40] LOPEZ-RENDO RODRIGUEZ, C., *La sucesión intestada en la Ley de las XII Tablas, ob. cit.*, pp. 556 y ss., donde se analiza el suus heres.

[41] KLENZE zss VI, pp. 60 y ss.

[42] *Vid.* RUDORFF, *Testamentum des Dasumius., ob. cit.*, p. 388; CAGNAT: *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 184, n 4. CABANIS, JE, *De l'impot des sucessions en droit Romain., ob. cit.*, p. 58.

[43] RONALD S., *The Imperial Finances under Domitian, Nerva 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*".

[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*".

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 luto [48]. 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 seria si tuviera que admitir un coheredero que no le fue dado a su hijo?.

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 padre [49]. 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 bestias [50].

[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.

[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 legem-*

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 abuelos [51].

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 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 exigirlas.

ADRIANO se ocupó de la *vicesima hereditatium*, promulgando un célebre edicto que comenta el jurisconsulto Emilio Macer [52], contemporáneo de Alejandro Severo, y que se nos ha transmitido en algunos textos del Digesto y del

que 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".

[52] *Vid.* CAGNAT, MH, *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 188, n. 2, donde relata que Emilio Macer escribió dos libros de comentarios sobre la *vicesima hereditatium*. Los

Codex de Justiniano: CJ 6.33.3 [53]. Estos textos no nos permiten saber con precisión el contenido del edicto de Adriano. Como señala CAGNAT [54], este emperador se ocupó de la vicesima no solo en lo que concernía a las reglas de derecho, sino también en el aspecto administrativo, siendo él quien optó por la percepción directa del impuesto.

En época de CARACALLA, sujetos pasivos eran todos, los que obtuvieran bienes a título de herencia o legado sin excluir a los parientes cercanos (Dion Casio 77,9) [55]. Por tanto suprime la exención de los próximos parientes y se reserva el derecho de concederla especialmente en algunos casos [56].

Además, en virtud de la *Constitutio* Antoniniana del año 212, estaban gravados por el impuesto todos los habitantes libres del Imperio, y no solo los ciudadanos romanos, según recuerda Dion Casio. Esta fue una de las razones por las que Caracalla concedió la ciudadanía a todos los habitantes del Imperio, a fin de aumentar los ingresos del imperio obligando a todos los ciudadanos al pago de los mismos.

Asímismo Dion Casio 43.12 recuerda como Macrino, sucesor de Caracalla, restableció la antigua exención de los parientes cercanos y la tasa del 5%, esto es de la vigésima.

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 competenti iudici testamentum ostenderit non cancellatum neque abolitum 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 possessionem earum rerum, quae testatoris mortis tempore fuerunt, non autem legitimo modo ab alio detinentur, et eam cum testificatione publicarum personarum accipiat.*

[54] CAGNAT, *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 188.

[55] DION CASSIO, 77,9. En la edición de Chicago http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/Cassius_Dio/home.html: Epitome Libro 78,9. Vol. IX, p. 297: "(...) 4 *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.*

[56] *Collatio leg.mosaicorum romanorum* 16.9.3. *Sed imperator noster in hereditatibus quae ab intestato deferuntur eas solas personas voluit admitti, quibus decimae inmunitatem ipse tribuit.*

1.4.3. Sucesiones transferidas al Fisco, erario y al erario militar

El Tesoro público, el tesoro del emperador y el *aerarium militare*, podían ser llamados a la sucesión mediante varios títulos. Mediante la institución de heredero [57], o en calidad de legatario o mediante la aplicación de leyes caducarias, correspondiendo al *populus* los bienes de los que carecen de hijos, Gai 2.286a y posteriormente el Tesoro imperial-*fiscus* [58].

Una prueba de ello la tenemos en el testamento de *Dasumius* [59] que contiene un legado a favor de Trajano y en varios textos del digesto: D.24.28; D.50.8.1; D.50.8.4(5); D.50.8.5(6).1 [60].

Aún cuando no encontremos texto alguno que expresamente mencione esta exención del pago de la *vicesima hereditatium* por parte del tesoro publico, fisco

[57] Sobre la capacidad sucesoria de los municipios vid. AREVALO.W. *Consideraciones en torno a la sucesión ab intestato del municipio en los bona libertorum. O direito das Sucessoes: Do directo romano ao directo actual, Stvdia Iuridica* 88, Coimbra 2006, p. 121 ss.

[58] *Vid. Tituli ex corpore ulpiani 17.2. Hodie ex constitutione imperatoris Antonini omnia caduca fisco vindicantur; sed servato iure antiquo liberis et parentibus. 17.3. Caduca cum suo onere fiunt : ideoque libertates et legata* <et> *fideicommissa ab eo data, ex cuius persona hereditas caduca facta est, salva sunt; scilicet et legata et fideicommissa cum suo onere fiunt caduca.*

[59] CIL VI 10229. RUDORFF, *Das testament des Dasumius*, Zeitsch. Für gesch. Rechsw., t. XII, pp. 336 a 395. CASTILLO, C: *El famoso testamento del cordobes Dasumio.Actas del I congreso andaluz de estudios clásicos*, Jaen 1982, pp. 159-163. R. SYME, "*The testamentum Dasumii: Some novelties*", *Chiron* 15, 1985, pp. 41-63; DI VITA, G., "*Le testament dit «de Dasumius»: Testateur et beneficiaires*", *Epigrafia jurídica Rornana*, Pamplona. 1989. pp. 159-175. TATE, C., *New Thoughts on the "Will of Dasumius"*.ZRG,122, 2005, pp. 166 y ss.

[60] Entre los legados destacan los realiza dos en favor de las colonias y municipios hispanos. El emperador Nerva autoriza que las ciudades pudiesen ser beneficiarias de legados. Decisión que fue confirmada por Adriano: "*Civitatibus omnibus, quae sub imperio populi Romani sunt, legari potest.*" D.24.28. D.50.8.4(5) *Valente, Fideicomisos, libro II* donde dispone que no es lícito sin la autoridad del Príncipe, aplicar a otra cosa, que a la que quiso el difunto, el dinero legado a un municipio; y por eso si se hubiese dispuesto que se haga una obra, que no se puede hacer por la intervención de la Ley falcidia, se permite aplicar la suma, que por este título se debe, a lo que se considere mas principalmente necesario 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 munificiencia 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.

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 implicitamente 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.

CAGNAT [61] 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 6.33.3 [62] 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 doctrina [63] discute si fue abolido por Diocleciano [64], Constantino, Graciano [65] o por el propio Justiniano [66].

[61] CAGNAT, M. H., *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 190.

[62] *Vid.* nota 53.

[63] NAQUET, H., *Droit Romain des impost indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875., p. 85 y ss: MOMMSEN, T. H., *Abriss des romischen Staatsrechts*. Leipzig,1898, p. 333; 'CHANZ, *Studien zür Gesch.und Theorie der Erbschaftseuer*", Finanzarchiv, 17.1.1990, pp. 29 ss.

[64] CAGNAT, M. H., *Étude historique sur les impots indirects*, ob. cit, p. 190; HIRSCHFELD, *Verwaltungsbeamte* 105, 105, 109. NAQUET, H., *Droit Romain des impost indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875, p. 85 ss. CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romani 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 PANCIROLE, *Notitia Dignitatum utriusque imperii orientis commentaria*, Geneve, 1623, C. 74. Destacan un pasaje de Auson, preceptor de éste emperador (*ad gr'tianum 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

1.5. Base imponible

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

Para MOMMSEM [67] la cantidad se referiría a quienes no tuvieran 100.000 sestercios, mientras que para MARQUARDT [68], el mínimo de la herencia serían los patrimonios superiores a 100.000 aureos, que era la unidad de medida de la época justinianea.

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:

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.11.7.45 [69]

de la vicesima fue suprimido por Graciano. En contra vid NAQUET, H., *Droit Romain des impost indirects chez les romains sous la république et sous l'Empire*.Paris, 1875. CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain du privilège du trésor por 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 vicessima 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.

[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.*

— *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 ungüentos-*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. 11.7.14.3 [71]).
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. 11.7.37.1 [73], pone de relieve la existencia de un rescripto del Divino Adriano que no pueden deducirse los gastos suntuarios

[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.*

[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, n. 2, Emilio Macer escribió dos libros de comentarios sobre la *vicesima hereditatium.* 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.

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. 11.7.14.6 [74].

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.50.39.1 [75] nos indica que se entiende por bienes los que quedan después de deducidas las deudas — "*Bona" intelleguntur cuiusque, quae deducto aere alieno supersunt.*

CABANIS [76] 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 hereditatium* y la *lex Falcidia,* de tal forma que como para el calculo 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 hereditatium*, fundamentandose en IJ 2.22,3 [77].

c) En Roma también han de tenerse en cuenta para el cálculo del valor de determinados legados, lo determinado en D.35.2.68 [78]. Para la estimación del

[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 facultatium eius, in quem factum est, et ipsius rei, quae ultra modum sine causa consumitur. Quid ergo si ex voluntate testatoris impensum est? Sciendum est nec voluntatem sequendam, si res egrediatur iustam sumptus rationem, pro modo autem facultatium sumptum fieri.*

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

[76] CABANIS, JE: *De l'impot des sucessions en droit Romain.,ob. cit.*, pp. 76-77.

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

[78] D.35.2.8 *Macer libro secundo ad legem vicensimam hereditatium: pr. Computationi in alimentis faciendae hanc formam esse Ulpianus scribit, ut a prima aetate usque ad annum vicesimum quantitas alimentorum triginta annorum computetur eiusque quantitatis Falcidia praestetur, ab annis vero viginti usque ad annum vicesimum quintum annorum viginti octo, ab*

valor de determinados legados como son el legado de alimentos, de usufructo y de renta vitalicia, deberán tenerse en cuenta las reglas establecidas en el texto citado, de tal forma que el valor de los legados será mayor o menor según la edad del beneficiario y el derecho de sucesión se determinará teniendo en cuenta este valor [79].

1.6. Tipo de gravamen

Como indica el nombre de la Ley se grava con una veinteava parte el patrimonio hereditario [80], 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 78,9,5 [82] elevó el tipo de gravamen al 10%, por lo que el patrimonio resultaba gravado con una décima parte y no con una veinteava parte.

annis viginti quinque usque ad annos triginta annorum viginti quinque, ab annis triginta usque ad annos triginta quinque annorum viginti duo, ab annis triginta quinque usque ad annos quadraginta annorum viginti. Ab annis quadraginta usque ad annos quinquaginta tot annorum computatio fit, quot aetati eius ad annum sexagesimum deerit remisso uno anno: ab anno vero quinquagesimo usque ad annum quinquagesimum quintum annorum novem, ab annis quinquaginta quinque usque ad annum sexagesimum annorum septem, ab annis sexaginta, cuiuscumque aetatis sit, annorum quinque. Eoque nos iure uti Ulpianus ait et circa computationem usus fructus faciendam. Solitum est tamen a prima aetate usque ad annum trigesimum computationem annorum triginta fieri, ab annis vero triginta tot annorum computationem inire, quot ad annum sexagesimum deesse videntur. Numquam ergo amplius quam triginta annorum computatio initur. Sic denique et si rei publicae usus fructus legetur, sive simpliciter sive ad ludos, triginta annorum computatio fit. Vid. Index Interpollationum., ob. cit., p... NAQUET H., *Droit Romain des impost indirects., ob. cit.*, p. 105, manifiesta que este texto está interpolado por Triboniano que lo aplica a la cuarta Falcidia.

[79] *Vid.* NAQUET H., *Droit Romain des impost indirects., ob. cit.*, p. 105,106, en donde se refleja un resumen de la tabla para el calculo del valor de los legados de alimentos. CAGNAT. M. H., *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 222 ss.

[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.*

MACRINO según las noticias suministradas por Dion Casio 78,12 [83] restableció el tipo de gravamen de Augusto del 5% — Τά τε ωερί τους κληους καταδέιχθευτα νπό τον καρακάλλο ωαυσας —, 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 *vicessima hereditatium.*

1.7. Devengo del impuesto

El devengo se produce en el momento de la delación de la herencia para el caso de los herederos necesarios y en su caso, el de la aceptación para los herederos voluntarios.

Un título de las Sentencias de Paulo 4,6 de vicesima contiene las reglas que se establecían para el devengo del impuesto:

> *"Testamentum lex statim post mortem testatoris aperiri voluit. Et ideo, quamvis sit rescriptis variatum, tamen a praesentibus intra triduum vel quinque dies aperiendae sunt tabulae: ab absentibus quoque intra eos dies, cum supervenerint: nec enim oportet tam heredibus et legatariis aut libertatibus quam necessario vectigali moram fieri."*

El testamento debe ser abierto a la muerte del testador. — *quamvis sit rescriptis variatum.* La delación, momento en que se conocerá y leerá el testamento que contiene las disposiciones de ultima voluntad, ha variado según las épocas — *quamvis sit rescriptis variatum.* El jurisconsulto no dice que se producirá entre el tercer o quinto día.

Como afirma CABANIS [84], este es una prueba de que el texto tiene importancia para el pago del impuesto de la *vicesima,* ya que Paulo remarca que esta rapidez no es tanto por el interés de los herederos, donatarios o legatario o de los esclavos manumitidos por el testamento, sino por el interés del fisco. Si el heredero se encuentra ausente, la delación para la apertura del testamento se computa el plazo desde su retorno.

---

[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.*

[84] *Vid.* CABANIS, JE: *De l'impot des sucessions en droit Romain.,ob., cit.*, p. 101 ss.

1.8. Organos recaudatorios [85]

Desde Augusto a Trajano, la recaudación corría a cargo de los publicanos [86] tal como nos indica Plinio en el Panegírico de Trajano n.º 37 y 40 y el testamento de Dasumius, quienes debían rendir cuentas a los *praefecti aerarii militaris en Roma,* pues el lugar donde había que ingresar los ingresos obtenidos era el erario militar.

En las provincias, los procuradores provinciales eran los encargados de vigilar la recaudación del impuesto por parte de los publicanos.

Después de TRAJANO no existen textos que hagan mención a los publicanos. DE LAET, señala que la percepción de este impuesto se confiaba al *promagister* (proteniente del *ordo equester*).

Fue Claudio quien creó unos funcionarios financieros especiales: los procuradores de la *vicesima hereditatium* [87], que ejercían el control directo sobre los concesionarios de impuestos.

ADRIANO optó por la recaudación directa del mismo suprimiendo la gestión por los publicanos y para ello dividió el imperio en una serie de circunscripciones dirigidas por un procurador. Este sistema tenía como centro a Roma bajo la dirección de un *procurator* de *vicesima hereditatium,* que era un ciudadano del *orden ecuester.*

Por debajo de él, estaba el *pro magistro*, que estaba al frente de la oficina central.

Las oficinas encargadas de la administración de este gravamen se crearon en Roma y en las provincias.

1) En Roma existían 2 organismos, a cuyo frente se colocó un procurador:

a) Una oficina encargada de la recaudación del Impuesto en Roma, dirigida por un procurador.

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

---

[85] CAGNAT, *Étude historique sur les impots indirects, ob. cit.*, p. 191 y ss. NAQUET, H., *Droit Romain des impost indirects., ob. cit.*, p. 106 y ss. — CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain., ob. cit.*, p. 84 ss. PENDON MELENDEZ, E., *Régimen Jurídico de la prestación de servicios públicos en Derecho Romano.* Madrid, 2002, pp. 31 y ss.

[86] *Vid.* CABANIS, J. E., *De l'impot des sucessions en droit Romain., ob. cit.*, p. 84 ss.; PENDON MELENDEZ, E., *Régimen Jurídico de la prestación de servicios públicos en Derecho Romano.* Madrid, 2002, pp. 31 y ss.

[87] *Vid.* CIL VI 8443.Posteriormente a esta época, pero anterior a Adriano existen otras inscripciones que mencionan a los *procuratores vicesima hereditatium,* CIL III.726.

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 gravámenes llamados luctuosa [89], mañería [90] y marmazgo [91], 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.

---

[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.

[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.

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 1798 [92]. 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.
b Las sucesiones no exentas pagarían un dos por ciento del valor líquido a cargo del heredero reintegrándose en el caso de los legatarios al hacer el pago de los legados.
c) Cuando la herencia o legado ascendiese a más de once mil reales, siempre que la persona no fuese pariente del testador, el tipo impositivo era del 4%.
d) En las sucesiones transversales de mayorazgos, vinculaciones, patronatos de legos, fideicomisos o cualquier otra de su clase, se pagaría la mitad de la renta líquida de un año.
e) Si la herencia o legado era entre cónyuges pagarían el uno por ciento o la cuarta parte de la renta de un año si fuesen vinculados.

Con la finalidad de contribuir al socorro de las víctimas de la guerra de la Independencia las Cortes de Cádiz crearon un nuevo Impuesto de Sucesiones con el nombre de Manda Pía Forzosa por medio del Decreto de 3 de mayo de 1811. Consistía en el pago de 12 reales de vellón en España y 60 en los dominios de América y Asia por cada herencia que se defiriese por testamento o *ab intestato*.

El rey Fernando VII mediante Decreto de 13 de octubre de 1815, procede a reordenar la deuda y entre los tributos que tenían que sostenerla se hallaba la media annata, o mitad de las rentas de un año, sobre las herencias transversales de vínculos o mayorazgos.

---

[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, n.º 1, 1987, p. 20.

Por Decreto de 5 de octubre de 1818 se exigía ese gravamen sobre bienes nobiliarios en su mayoría.

Durante el trienio liberal por Decreto de Cortes de 29 de junio de 1821 se fijó un Impuesto sobre Transmisiones y Herencias, englobado en un derecho de registro público para actos civiles, judiciales y extrajudiciales, que fue abolido en mayo del año siguiente 1822.

La restauración absolutista recuperó el viejo gravamen de la media annata sobre vinculaciones. El Decreto de 4 de febrero de 1824 mencionaba gravámenes por la sucesión directa de grandezas y títulos, estableciendo los tipos entre 150 y 600 reales o el 10 por ciento sobre los vales que pertenecientes a una vinculación o mayorazgo se transmitan.

En el reinado de Fernando VII, por Real Decreto de 31 de diciembre de 1829, desarrollado por la Instrucción de 29 de julio de 1830, bajo el título de 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 trasversales 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
Iguales 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 *propter nupcias*	Libres de impuestos

CANGA ARGÜELLES [93], 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?"

TOLEDANO [94], 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 1845 [95]. Por lo que se refiere al gravamen sucesorio esta Reforma supuso su integración con la Manda Pía Forzosa y su incorporación al llamado, impropiamente, 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 sucesorio [96].

---

[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*, n.º 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 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.

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

BASE 1.ª: 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. Se declaran exentan 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.
BASE 2.ª: 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.
BASE 6.ª: En las herencias de bienes inmuebles se pagará el derecho con arreglo a la escala siguiente: 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. Cuatro por ciento en las colaterales de tercer grado y en las de hijos naturales no declarados legalmente. Seis por ciento en los colaterales de cuarto grado. Ocho por ciento en las de grados más distantes o en las de extraños. 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. Ocho por ciento en los legados a favor de parientes en grados más distantes o a favor de extraños.
BASE 7.ª: 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.

BASE 8.ª: 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: 1.º Las donaciones *intervivos* de padres o abuelos a hijos o nietos; 2.º Las donaciones *propter nupcias*; unas y otras devengarán solo el derecho del medio por ciento.
BASE 9.ª: en los usufructos se exigirá la cuarta parte de los derechos fijados, respectivamente, por los legados de propiedad.
BASE 10.ª: 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.

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.

La Real Orden de 29 de octubre de 1847 sobre bienes mayorazgos declaraba sujetas las adquisiciones de la mitad reservable a los inmediatos sucesores de los suprimidos mayorazgos y vinculaciones civiles.

La Circular de 20 de febrero de 1850 eximió del pago del impuesto a los legados de ascendientes a favor de los descendientes en línea recta.

Por Real Orden de 30 de abril de 1852 se sujetaron las donaciones *inter vivos* de ascendientes a favor de descendientes en línea recta al 0,5%. Las donaciones *propter nuptias* y el heredamiento universal catalán siguieron exentos, pero estableciéndose que cuando los descendientes recibieran el dominio útil o pleno de los bienes donados, quedarían sujetos al indicado tipo del 0,50 por ciento. Las dotes necesarias siguieron estando exentas pues seguían considerándose un anticipo de la herencia.

Por Real Decreto de 26 de noviembre de 1852 se modificaron los tipos de gravamen siguiendo el criterio fijado en la reforma de 23 de mayo de 1845 al dar distinto tratamiento a las herencias que a los legados, estimando los usufructos en el 25% del valor de los bienes. Asimismo, sujetó al tipo del 3 por ciento a las pensiones alimenticias, temporales o vitalicias a título lucrativo.

La Ley de 2 de noviembre de 1861 adscribe la liquidación del Impuesto a las Administraciones de Hacienda Provinciales y de los Registros de los partidos.

La Ley de presupuestos de 25 de junio de 1864 sujetó, también, por primera vez, si bien con trato de favor las herencias de bienes muebles.

Por Real Orden de 14 de noviembre de 1865 se declara que la tenuta catalana no estaba sujeta al impuesto.

La Real Orden de 14 de junio de 1866 estableció la no sujeción de las cantidades en metálico dejadas en el testamento a favor de los pobres.

Por Real Orden de 15 de enero de 1867 a efectos tributarios los hijos naturales no reconocidos se identifican legalmente con los extraños

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 l 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.

CONCEPTO	TIPOS
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 1869 [97]se reestablece la exención de las transmisiones hereditarias en línea recta que unicamente duró hasta la Ley de 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 1873 [98]:

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%

[97] Preámbulo del Proyecto de Ley relativo al Presupuesto de ingresos para el año económico1869-1870, Diario de Sesiones de las Cortes, 1869, apéndice 1.º al n.º 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 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).

PARENTESCO	GRAVAMEN
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%
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 bines 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.

Con fecha 25 de agosto de 1893 se aprueba una nueva tarifa del impuesto, en la que se introdujeron los siguientes cambios: *a)* las herencias de bienes muebles sitos en el extranjero se sujetaron a tipos superiores a los normales, *b)* se asimilan los establecimientos de instrucción pública a los de beneficencia, *c)* se sujetaron a la escala de las herencias las indemnizaciones por seguros de vida, *d)* los usufructos siguieron estimándose en el 25 por ciento del valor de los bienes, pudiéndose aplazar el valor de la nuda propiedad hasta el momento de su consolidación, si careciese el nudo propietario de bienes.

La Ley de presupuestos de 30 de agosto de 1896 modificó el impuesto para estimar los derechos de usufructo y nuda propiedad en el 50% y suprimió la duplicidad del gravamen en cuanto a los bienes situados en el extranjero, estableciendo la exención de las transmisiones de los que se encontraban en ultramar, y fija además los derechos sobre las herencias a favor del alma atendiendo al grado de parentesco entre el causante y los adquirentes.

Por Real Decreto de 1 de septiembre de 1896 se aprobó el Reglamento y Tarifas del Impuesto.

Por Ley de 10 de junio de 1897, el Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes se vio incrementado con un recargo primero del 10% y luego del 20% al año siguiente.

La Reforma Tributaria de Raimundo Fernández Villaverde en lo referente al Impuesto de Derechos Reales se concretó en la Ley de 2 de abril de 1900 [99] que entre otras, introdujo las siguientes novedades:

1. Comprobación del valor declarado con carácter necesario en las sucesiones.

---

[99] FERNANDEZ VILLAVERDE, R., *Una Campaña Parlamentaria: Discursos pronunciados por Raimundo Fernández Villaverde*, Madrid, 1900, NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M. P., *El Impuesto de Sucesiones: ¿Un impuesto injusto?*, *ob. cit.*, p. 259. *Vid.* SOLÉ VILLALONGA, G, *La Reforma Fiscal de Villaverde 1899-1900*, Madrid, 1967, BENÍTEZ DE LUGO, F., *Evolución histórica de los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, *Hacienda Pública Española*, n.º 2, año 1970, p. 82. FUENTES QUINTANA, E., *Las Reformas Tributarias en España. Teoría, Historia y Propuestas*, Barcelona, 1990.

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 1910 [100], 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 5.° 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 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.

---

(100) *Vid. Diario de Sesiones de las Cortes*, n.° 15, 1910, de 2 de julio, p. 335.

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 1932 [101], 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 1940 [102] elevó los tipos tributarios de las herencias, declaró exentas las porciones inferiores a 1.000 pesetas en las sucesiones de descendientes y cónyuges por la cuota legítima, fija de oficio el ajuar doméstico(2%), y crea el Jurado Central de Derechos Reales, para conocer las variaciones de patrimonio a partir de los datos del Registro de Rentas. La

[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.º 9Civitas. 1976.

aprobación del Reglamento y la Tarifa se realizó por Decreto de 29 de marzo de 1941.

La Ley de 31 de diciembre de 1946, aprobada siendo ministro de Hacienda Joaquín Benjumea Burín, cuyos cambios esenciales en lo que afecta al Impuesto de Sucesiones fueron: se estableció el período de diez años para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el gravamen, se estableció la exención del Impuesto sobre el caudal relicto de las herencias inferiores a 2.000 pesetas y se elevó el tipo de gravamen del 0,25 por ciento al 0,30 del Impuesto sobre bienes de las personas jurídicas.

Por Decreto de 7 de noviembre de 1947 se aprobó el Texto Refundido de la Ley, Reglamento y Tarifas del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes.

La Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre ordenación del seguro privado *estableció la exención del Impuesto de Derechos Reales de la percepción de capitales que hubieren de satisfacer las entidades aseguradoras por razón de los contratos de seguros sobre la vida humana.*

La Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 [103], aprobada siendo ministro de Hacienda Mariano Navarro Rubio, reguló los siguientes cambios:

1. Se fijan como sujetos pasivos del Impuesto de Derechos Reales, Caudal relicto y Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas, en las transmisiones hereditarias de depósitos, garantías, o cuentas corrientes los herederos o legatarios a quienes se adjudiquen.
2. Se establece la responsabilidad subsidiaria de los Bancos, Sociedades o particulares, si devolviesen el metálico y valores depositados o garantías constituidas sin exigir previamente la justificación del pago de aquél.
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 diciembre [104].

[103] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Consideraciones generales sobre la reforma. Ley de 26 de diciembre de 1957,Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N.º 29, 1958.

[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

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 Sede [105].

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 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 Donaciones [106].

---

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.

[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.º 41, Madrid 1961. CARBAJO VASCO, D., *Síntesis de la Historia de las Reformas Tributarias Españolas (1900-1976), Instituto de Estudios Fiscales, Monografía,* n.º 77, 1986.

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:

1. Se otorga exención del Impuesto a las cantidades hasta un total de 500.000 pesetas percibidas de las Compañías o Entidades aseguradoras por los beneficiarlos de las pólizas de seguros sobre la vida si el parentesco entre el que figura en la propia póliza como contratante y el beneficiario fuere el de cónyuge, ascendiente o descendiente legítimo, natural o adoptivo siempre que en este último caso concurra en la adopción la circunstancia a que se refiere el párrafo primero del número 32 de la Tarifa de la ley reguladora del Impuesto, exigiéndose, además, que para gozar de esta exención en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que éste se hubiera concertado en forma colectiva.

2. Bonificación en la base liquidable del 90 por ciento para las cantidades que excedan de 500.000 pesetas, que se perciban de las Compañías o Entidades aseguradoras por los beneficiarlos de las pólizas de seguros sobre la vida si el parentesco entre el que figure en la propia póliza como contratante y el beneficiario fuere el de cónyuge, ascendiente o descendiente legítimo, natural o adoptivo siempre que en este último caso concurra en la adopción la circunstancia a que se refiere el párrafo primero del número 32 de la Tarifa de la ley reguladora del Impuesto.

3. Bonificación en la base liquidable del 50 por ciento para las cantidades que se perciban de las Compañías o Entidades aseguradoras por los beneficiarlos de las pólizas de seguros sobre la vida si el parentesco entre el que figure en la propia póliza como contratante y el beneficiario fuere de colateral de segundo grado.

4. Bonificación del 10 por ciento sobre las cantidades que se perciban de las Compañías o Entidades aseguradoras por los beneficiarlos de las

pólizas de seguros sobre la vida si el parentesco entre el que figure en la propia póliza como contratante y el beneficiario fuere el de colaterales de tercero o cuarto grado.

Para tener derecho a las bonificaciones indicadas en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber estado concertado con tres años de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca.

Desde 1960, prácticamente no se da ninguna norma importante sobre este gravamen hasta la Ley de Reforma Tributaria, Ley 41/1964, de 11 de junio, que es la más importante después de la de Alejandro Mon y Ramón de Santillán de 1845, dotándolo de autonomía y sustantividad propia [107]. 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 legítimos [108].
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 donaciones [109] 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;

[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.os 63, 1964.

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 Sucesiones [110] ya que al delimitar el hecho imponible del impuesto sucesorio, al configurarlo como tributo autónomo, se ha tratado de introducir en este gravamen la personalización que no era posible introducir todavía en la Imposición sobre la Renta, trasladando el acento hacia la persona del adquirente, heredero o legatario, cuya capacidad económica es la que se desea gravar, y, por eso, también, una de las novedades de la Reforma es la configuración del Impuesto de Sucesiones según la modalidad de impuesto sobre las hijuelas, frente a la modalidad anterior, mixta, quedando suprimido el Impuesto sobre el caudal relicto [111].

Por Decreto de 6 de abril de 1967 se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableciendo una numerosa relación de exenciones, tanto en los casos de las transmisiones mortis causa, como en las transmisiones *inter vivos* que desvirtuó, en gran medida, el Impuesto [112].

[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.

[111] SOLCHAGA LOITEGUI, J., "*Elementos personales del impuesto sobre sucesiones*", en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, tomo I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1977, p. 1153.

[112] En el caso de las adquisiciones por causa de muerte se establecieron las siguientes exenciones: Las adquisiciones hereditarias de los ascendientes, descendientes legítimos y cónyuges cuando la total participación de cada uno en la herencia no exceda de 10.000 pesetas. Cuando dicha participación no exceda de 100.000 pesetas la porción hereditaria correspondiente a las primeras 10.000 pesetas estará asimismo exenta. Los sueldos y demás emolumentos que dejen devengados y no percibidos a su fallecimiento los funcionarios activos y pasivos, los empleados y los obreros. Las cantidades hasta un total de 500.000 pesetas percibidas de las Compañías o Entidades aseguradoras por los beneficiarlos de las pólizas de seguros sobre la vida si el parentesco entre el que figure en la propia póliza como contratante y el beneficiario fuere el de cónyuge, ascendiente o descendiente legítimo, natural o adoptivo. Para gozar de esta exención en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que éste se hubiese concertado en forma colectiva. En los seguros colectivos se atenderá al grado de parentesco entre el asegurado y el beneficiario. Las instituciones o legados en favor del alma siempre que al solicitarse la liquidación se justi-

fique mediante certificación, expedida por el Ordinario correspondiente, la entrega por los herederos o albaceas para finalidades de culto o religiosas de los bienes objeto de la Institución o legado. Las herencias y legados a que se refiere el número 5 del artículo XX del Concordato con la Santa Sede de 27 de agosto de 1953. Las adquisiciones por herencia o legado de las obligaciones y bonos de caja emitidos por los Bancos industriales o de negocios en las condiciones señaladas en el apartado *c)* del artículo 5 de la ley de 26 de diciembre de 1958. Para gozar de esta exención será necesario que los referidos títulos pertenecieren al causante con dos años, al menos, de anterioridad al día de su fallecimiento. Las herencias o legados a favor de Centros docentes de cualquier grado reconocidos o autorizados por el Ministerio de Educación y Ciencia. Las adquisiciones a que se refieren los números 1, 2, 9, 22, 26, 27, 28, 30 y 39 del apartado 1) del artículo 65, cuando tengan lugar por herencia o legado. Gozarán igualmente de exención los patrimonios familiares, mobiliario y agrícola a que se refiere el artículo 15 del Decreto-ley 8/1966, de 3 de octubre (*vid.* artículo 19 del Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su redacción dada por el Decreto 1.051/1968, de 27 de mayo). Asimismo, entre las reducciones de la base imponible se establecieron, las siguientes: De un 90 por ciento las cantidades que excedan de 500.000 pesetas percibidas de las Compañías o entidades aseguradoras por los beneficiarios de las pólizas de seguros sobre la vida, si el parentesco entre el que figure en la propia póliza como contratante y el beneficiario es el de cónyuge, ascendiente o descendiente legítimo, natural o adoptivo. De un 75 por ciento, las transmisiones de bienes de capellanías y cargas eclesiásticas, patronales, Memorias y obras pías que se realicen con arreglo al acuerdo que se celebre con la Santa Sede, en cumplimiento de lo convenido en el artículo XII del vigente Concordato. De un 50 por ciento, las cantidades, cualquiera que sea su importe, percibidas por las Compañías o entidades aseguradoras por los beneficiarios de las pólizas de seguros a que se refiere el número 1.º anterior, cundo el parentesco sea de colateral de segundo grado. De un 25 por ciento, cuando el referido parentesco sea de colateral de tercer o cuarto grado. De un 10 por ciento, cuando dicho parentesco sea el de colateral de grado más distante o no exista parentesco. Para gozar de las reducciones establecidas en los apartados 1.º 3.º, 4.º y 5.º anteriores en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que se hubiese contratado en forma colectiva. En los seguros colectivos se atenderá al grado de parentesco entre el asegurado y el beneficiario (artículo 19 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, en su redacción dada por el Decreto 1.051/1968, de 27 de mayo). Si numerosas fueron, como hemos visto, las exenciones otorgadas en el caso de las transmisiones mortis causa, más numerosas fueron las concedidas en el ámbito de las transmisiones *inter vivos*, que exponemos a continuación: 1. Las transmisiones patrimoniales *inter vivos* en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre: *a)* El Estado, sin que el beneficio alcance a entidades u organismos que, cualquiera que sea su relación de dependencia con el Estado, disfruten de personalidad jurídica propia e independiente de la de aquél y no tengan reconocida por esta Ley exención especial. *b)* Los organismos autónomos de la Administración del Estarlo que tengan personalidad jurídica independiente del mismo, a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958, y el Instituto Nacional de previsión. *c)* Los establecimientos de beneficencia o de educación sostenidos con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones locales; los de beneficencia particular, cuando los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y la Cruz Roja Española. *d)* El Patrimonio de Auxilio Social. *e)* El Instituto de

Crédito de las Cajas de Ahorro. *f)* Las Mutualidades y Montepíos que figuren inscritos en el registro previsto el Registro en el artículo segundo de la ley de 6 de diciembre de 1941. *g)* Las Mutualidades patronales constituidas con arreglo al texto refundido de la Ley 22 de junio de 1956, que figuren inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Trabajo. *h)* Falange Española Tradicionalista y de las J, O. N. S. *i)* La Obra Pía de los Santos Lugares. *j)* El Cuerpo de Mutilados de Guerra por La Patria. *k)* La Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles. *l)* La Fundación Generalísimo Franco-Industrias Agrupadas, de conformidad con la Ley de 5 de mayo de 1941. *m)* La Compañía Telefónica Nacional de España. *n)* La Caja Postal de Ahorros. *o)* La Organización Sindical, excepto en lo que respecta: *a)* adquisiciones de bienes raíces, en cuyo caso la exención se entenderá limitada a la que efectúe para instalar sus propios servicios u oficinas. *p)* Los Pósitos, cuando la transmisión y demás contratos tengan por objeto directo el cumplimiento de los fines encomendados en sus respectivos Reglamentos; y *q)* Los Ayuntamientos, las Diputaciones, Cabildos insulares, Entidades locales menores, Agrupaciones y Mancomunidades. Si para la realización del servicio de competencia local la Entidad los hubiera dotado de personalidad jurídica propia, la exención se reconocerá por el Ministerio de Hacienda, previo informe del de la Gobernación. 2. Las transmisiones de bienes inmuebles que se realicen a favor de los Estados extranjeros con destino a su representación diplomática o consular o a sus organismos oficiales, en los casos en que se otorgue igual exención por el Estado de que se trate a las adquisiciones que realice el Estado español en el país respectivo. 3. Las transmisiones hechas en favor del Monopolio de Petróleos de bienes que hayan de integrar su patrimonio, según el artículo curarlo del Decreto de 20 de mayo de 1949. 4. Las transmisiones verificadas a favor de las Hermandades Sindicales de Labradores y Ganaderos y demás actos y contratos otorgados por ellas a que se refieren los artículos primero y sexto de la Ley de 28 de enero de 1906. 5. Los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas Protegidas a que se refiere el apartado dos y concordantes del Decreto de 9 de abril de 1954 lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus flanes sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el impuesto, y la constitución, unión, modificación o disolución de las mismas Cooperativas. 6. Las entregas de cantidades en dinero de curso legal que constituyan precio de bienes de toda clase, las que se verifiquen en pago de servicios personales de créditos o de indemnizaciones y las que se efectúen en pago de deudas o de su asunción o para pago de ellas. 7. La transmisión de créditos, cuando el cedente o sesionarlo sea comerciante y tuviera su origen en una operación mercantil habitual de aquél, así como la expedición o el endoso de abonos en cuenta, recibos de cantidades, pagarés, cartas de pago, resguardos de depósitos, cheques, talones de cuenta corriente, conocimientos de embarque, cartas de porte u otros documentos que cumplan análoga finalidad del tráfico mercantil. 8. Las subvenciones, primas, anticipos sin interés y auxilios concedidos por el Estado, Organismos autónomos y Corporaciones locales. 9. Las transmisiones y demás derechos y contratos en que la exención resulte concedida por tratados o convenios internacionales ratificados por el Estado español. 10. Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquel hubiere satisfecho ya el impuesto. SI dicho adquirente gozare de reducción se liquidará al retrayente sin perjuicio de la devolución que a favor del primer comprador proceda. 11. Las transmisiones y demás actos y contratos, cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros anteriores por los que ya se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieren afectados de vicio que implique su inexistencia o nulidad. 12. Las transmisiones que dentro del plazo de dos años realice el adjudicatario de los mismos bienes y derechos que le hubieren sido adjudicados expresamente por vía de comisión o encargo para pago de deudas al acreedor en solvencia de su crédito y las que se

verifiquen dentro del término de dos años con este objeto a persona distinta del acreedor, salvo que, las adjudicaciones hubieren sido declaradas exentas, no se hubiere satisfecho el impuesto, o el adjudicatario cedente no tuviere derecho a la devolución conforme al artículo 55.1 de esta Ley. Ambos plazos se contarán desde la fecha de adjudicación, y si durante su transcurso falleciese el adjudicatario, se entenderán prorrogados por seis meses. 13. Los excesos y diferencias que unos herederos deban abonar a otros por las adjudicaciones de bienes que se produzcan en virtud de lo dispuesto en los artículos 821, 829, en el párrafo segundo del artículo 1.056 y en el primero del 1.062 del Código Civil. 14. Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad y las actas complementarias de documentos públicos, las cancelaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria y los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, cuando se acredite haber satisfecho el Impuesto por la transmisión cuyo título se supla con ellos, y que se alegue como tal en el expediente, acta o declaración y por los mismos bienes que sean objeto de uno y otras. 15. Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, y las adjudicaciones que a su favor en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se impongan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales. 16. Las enajenaciones o adjudicaciones que con carácter definitivo otorgue el Instituto Nacional de Colonización de los lotes integrantes de fincas parceladas a favor de los cultivadores concesionarios de las mismas. 17. Las adquisiciones a titulo oneroso por cultivadores directos de parcelas o fincas rústicas, en las que los propietarios hayan realizado mejoras importantes de cultivo para facilitar su parcelación, de forma que permita el cultivo familiar, siendo necesario para ello que por el vendedor se haya obtenido del Instituto Nacional de Colonización la declaración de que en las fincas o parcelas de que se trate concurrirán las expresadas condiciones. 18. La constitución y extinción de los que otorgue el Instituto Nacional de Colonización, así como los mismos actos en relación con las garantías que se constituyan en seguridad de aquéllos, siempre que se ajusten a las Leyes de 27 de abril de 1946 y de 30 de marzo de 1954 y se destinen a los fines expresados en el artículo uno de la Ley primeramente citada. 19. Las transmisiones de tierras en exceso que, adquiridas por el Instituto Nacional de Colonización, se destinen por éste a los fines específicos de la Ley de 27 de abril de 1946 y a las necesidades de colonización de la zona regable. 20. Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria en la forma prevenida en el artículo 79 de la Ley de Concentración Parcelaria, texto refundido de 8 de noviembre de 1962. 21. Las permutas forzosas realizadas de conformidad con la Ley de 11 de mayo de 1959 y las efectuadas para agregar cualesquiera de las fincas a otra colindante siempre que la suma del valor comprobado de los bienes permutados no exceda de 40.000 pesetas, y conste su permuta en documento que reúna los requisitos precisos, a tenor de la Ley Hipotecaria, para su inscripción en el Registro de la Propiedad como una sola finca. 22. Las transmisiones y demás actos y contratos referentes a cédulas para inversiones, en la forma prevista en la Ley de 20 de diciembre de 1958. 23. Las transmisiones a que se refieren los artículos 15 y 16 de la Ley de Construcciones Hidráulicas de 7 de julio de 1911, siempre que aquéllas se verifiquen en un plazo no superior a doce años a partir de la fecha de terminación de las obras. 24. Las transmisiones de inmuebles hechas a favor de empresas Concesionarias de aprovechamientos hidroeléctricos, con el exclusivo objeto de cederlos a los propietarios de inmuebles afectados por la realización de obras de embalses, y a las que, en su caso, les serla de aplicación las disposiciones sobre expropiación forzosa, así como las adquisiciones por dichos propietarios de los inmuebles entregarlos en sustitución de aquéllos, cuando dichos fines específicos se hagan constar de forma inequívoca los documentos por los que se formalicen las transmisiones. 25. Las transmisiones que por expropiación forzosa, y para obras de desecación y saneamiento de marismas, lagunas y terrenos

pantanosos y encharcadizos se causen a favor del concesionario, conforme a la Ley de 13 de mayo de 1933, y las realizadas en favor de bibliotecas públicas. 26. Las donaciones a favor de los museos públicos, según la Ley de 13 de mayo de 1933, y las realizadas a favor de las bibliotecas públicas. 27. Las transmisiones de solares para la construcción de escuelas, a que se refiere el artículo 19 de la Ley de 22 de diciembre de 1953, efectuadas con los requisitos señalados en dicho artículo. 28. Los contratos de promesa de venta, adquisición a título oneroso, arrendamiento y cesión gratuita de los terrenos, así como los de derecho de superficie y de elevación de edificios que se otorguen con la finalidad de construir "viviendas de protección oficial". La existencia de construcciones que hayan de derribarse para edificar no será obstáculo para gozar de la exención. Para el reconocimiento de esta exención bastaría que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad expresada y quedarán sin efecto si transcurridos tres años, a partir de dicho reconocimiento, sin que obtenga la calificación provisional. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. 29. La primera transmisión, cuando tenga lugar por actos "*inter vivos*" del dominio de las "viviendas de protección oficial", ya se haga por edificios, bloques completos o separadamente por viviendas o locales así como la de los servicios y urbanización, siempre que tenga lugar dentro de los seis meses siguientes a su calificación definitiva. Este plazo será de veinte años cuando la transmisión tenga por objeto viviendas calificadas definitivamente para ser cedidas en arrendamiento. La venta anterior a dicha calificación deberá sujetarse, para gozar de la exención, a los requisitos establecidos en el Decreto 9/1963, de 3 de enero. Esta exención se aplicará a la primera y posteriores transmisiones, así como a la resolución, aun por mutuo acuerdo, que otorgue el Instituto Nacional de la Vivienda y la Obra Sindical del Hogar en el plazo de veinte años a partir de la calificación definitiva de las vivienda a que dichos actos o contratos se refieren. La exención se entenderá concedida con la prevención establecida en el último párrafo del número 28 de este artículo. 30. Las donaciones a favor de Entidades públicas o benéficas con destino a la financiación de la construcción de viviendas de protección oficial, así como para su adquisición al objeto de cederlas en régimen de arrendamiento. 31. Las transmisiones de terrenos verificadas de conformidad con la Ley de 12 de mayo de 1956, para su incorporación al patrimonio municipal del suelo, para superficies viales, para parques y jardines públicos y para la construcción de iglesias o capillas destinadas al culto, edificios destinados a servicios públicos del Estado, provincia o municipio o instalaciones de uso público ele carácter deportivo, acreditado mediante certificación de la Delegación Nacional de Educación Física y Deportes, y las cesiones obligatorias que, en cumplimiento de disposición legal, se efectúen para fines de carácter social. 32. Las transmisiones de fincas a favor de los Ayuntamientos reguladas en la sección I, capitulo I, título IV, de la Ley de 12 de mayo ele 1956. 33. Las adjudicaciones de terrenos en pago de indemnizaciones por expropiaciones o de la contribución de los propietarios a los gastos de urbanización realizadas por aplicación de la Ley de 12 de mayo de 1956, directamente a los afectarlos por las expropiaciones o a los propietarios que contribuyeron. 34. Las transmisiones a favor de particulares en virtud del procedimiento de enajenación forzosa previsto en el capítulo I, sección I, título IV, de la Ley de 12 de mayo de 1956, siempre que, siendo segundas o posteriores, se justifique el pago del impuesto por las anteriores. Estas exenciones quedarán sin efecto, procediéndose a liquidar el impuesto correspondiente si, transcurridos treinta días desde el vencimiento del término fijado para la edificación o de las prórrogas legalmente concedidas para ello, no se acreditase por certificaciones del órgano urbanístico competente que la construcción fue realizada dentro del plazo y conforme al proyecto debidamente aprobado. 35. Las transmisiones que, en virtud de la expropiación forzosa a que se refiere el artículo 121

de la Ley de 12 de mayo de 1950, se realicen a favor de personas privadas siempre que se acredite la autorización, y, en su caso, la edificación en el tiempo y modo previstos en el proyecto que haya legitimado la expropiación forzosa. 36. La primera transmisión de terrenos que por el sistema de compensación realicen las Juntas de tal nombre a las que se refiere el apartado uno del artículo 121 de la Ley de 12 de 1956, siempre que se justifique la aprobación del proyecto de compensación. La exención quedará sin efecto en el caso previsto en el párrafo dos del artículo 128 de la citada Ley. 37. La primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas, que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, a que se refiere la Ley de 12 de mayo ele 1956, cuando no se hubiere terminado la construcción o se efectuase dentro de los tres primeros años desde la terminación del edificio. 38. Las enajenaciones a que dieren lugar la parcelación y reparcelación declaradas obligatorias por los Ayuntamientos u otros órganos urbanísticos de conformidad con la Ley de 12 de mayo de 1956. 39. Las adquisiciones de terrenos o edificios efectuadas por la Constructora Benéfica y la primera transmisión que, en cumplimiento de sus fines, haga dicha Entidad, conforme a lo dispuesto en la Ley de 9 de enero de 1387. 40. La constitución, modificación, transmisión y extinción de derechos reales impuesto sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. 41. El reconocimiento de censos, cuando el censualista acredite haber satisfecho el impuesto por la adquisición y tenga por exclusivo objeto hacer constar la existencia o rehabilitación del derecho por parte de aquél, así como la división efectuada en virtud de lo dispuesto en la Ley de 3,1 de diciembre de 1945 sobre censos en Cataluña. 42. La extinción de censos si por fuerza mayor o caso fortuito se pierde o inutiliza totalmente la finca gravada. 43. La extinción legal de servidumbre. 44. La constitución, modificación y extinción de las hipotecas y prendas que presten los tutores en garantía del ejercicio de su cargo. 45. La subrogación de hipoteca operada conforme a lo prevenido en el párrafo segundo de la regla quinta del artículo 131 de la Ley Hipotecaria. 46. La modificación de prenda consistente en la sustitución total o parcial de los bienes gravados, cuando deba realizarse por causas independientes de la voluntad de los Interesados. 47. La extinción de los derechos de prenda o hipoteca, en los casos y en la parte que, por insuficiencia del bien gravado, no haya alcanzado el valor de éste a satisfacer el importe de los créditos garantizados, así como la extinción de las hipotecas o prendas posteriores si las hubiere. 48. La extinción por caducidad del derecho real de hipoteca a que se refiere la disposición transitoria tercera de la Ley Hipotecaria. 49. La constitución, modificación o cancelación de préstamos, incluso hipotecarlos, y los mismos actos en relación con las garantías que aseguren el pago del precio aplazado en la construcción o adquisición de bienes destinados a centros de enseñanza autorizados y reconocidos por el Ministerio de Educación y Ciencia. 50. La constitución, modificación, ampliación, división, prórroga expresa o cancelación de hipotecas establecidas en garantía de anticipos sin interés otorgados por el Instituto Nacional de la Vivienda, en concepto de auxilio directo para la construcción de "viviendas de protección oficial"; la constitución y cancelación de la garantía para asegurar el pago del precio aplazado en la compraventa de las viviendas acogidas a dicha protección y de las que han de construir los promotores, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 27 del Decreto de 24 de julio de 1963. Las exenciones indicadas se entenderán concedidas con la prevención establecida en el último párrafo del número 28 de este artículo. 51. La modificación de hipotecas constituidas en garantía de préstamos destinados a la construcción de "viviendas de protección oficial". 52. La constitución, modificación y extinción de servidumbres sobre inmuebles efectuadas con arreglo a la Ley de 12 de mayo de 1956. 53. Los actos, contratos y operaciones que se realicen por el Banco Exterior de España, con las aportaciones e ingresos que procedan del estado en tanto conserve su carácter de Banco oficial. 54. Las aportaciones, incluso por fusión, hechas a las

sociedades cuando den lugar a la concentración de actividades beneficiosas para la economía nacional, así como los contratos preparatorios para llevarlos a efecto que se realicen de conformidad con lo establecido en el artículo 135 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y obtengan declaración expresa de exención por acuerdo del Ministerio de Hacienda, y las transmisiones que, por disolución, liquidación de Sociedades se produzcan cuando se adjudiquen sus bienes a otra sociedad ya constituida, de acuerdo con tales preceptos. Esta exención se extenderá a los supuestos previstos en el artículo 12 del Decreto-ley 8/1966, de 3 de octubre. 55. La constitución, ampliación de capital y fusión de las sociedades inmobiliarias, cuya finalidad exclusiva sea la construcción, promoción o explotación en arrendamiento de "viviendas de promoción oficial". 56. Las aportaciones a Sociedades que se dediquen a las actividades reguladas en la Ley de Hidrocarburos de 20 de diciembre de 1958, las modificaciones de aquéllas y las adjudicaciones que de sus bienes y derechos se hagan a favor de los socios en pago del haber social por su disolución. 57. El aumento de capital social que, de conformidad con lo prevenido en el artículo 25, 1 del Decreto 1.985/1964, de 2 de julio, texto refundido de la Ley sobre regularización de balances, se produzca por la incorporación del saldo de la cuenta a la de capital, así como la transformación de sociedad prevista en el artículo 23 de dicho texto. 58. Los préstamos que se otorguen para el pago del Impuesto general sobre las Sucesiones cuando entre los bienes hereditarios no exista metálico o bienes muebles de fácil realización, suficientes para el pago del impuesto. 59. Los préstamos representados por' obligaciones y los bonos de caja emitidos por los Bancos industriales y de negocios a que se refiere el Decreto-ley de 29 de noviembre de 1962. 60. Los actos y contratos necesarios para la ejecución del convenio que con los obligacionistas celebren las Compañías concesionarias de ferrocarriles para su saneamiento financiero, a tenor de lo establecido en el capítulo II de la Ley de 21 de abril de 1949. 61. La extinción de préstamos constituidos sin otra garantía que la personal del prestatario y los garantizados con fianza. 62. Los depósitos necesarios sin interés que se constituyan en observancia de lo establecido en el artículo 167 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas y en la forma prevenida en el Decreto de 3 de junio de 1955. 63. Los contratos de préstamo hipotecario que se soliciten antes de obtener la calificación definitiva de "viviendas de protección oficial", cualquiera que fuese la fecha de su concesión, así como la ampliación, modificación, división, prórroga expresa o extinción de dichos préstamos, con la prevención establecida en el último párrafo del número 28 de este artículo. 64. La emisión, transformación y amortización de obligaciones, sean o no hipotecarias, realizadas por sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción, promoción o explotación en arrendamiento de "viviendas de protección oficial", siempre que su emisión haya sido aprobada previamente por el Instituto Nacional de la Vivienda. 65. Los préstamos, anticipos, subvenciones y primas otorgadas por el Instituto Nacional de la Vivienda y su modificación, división, prórroga, amortización y extinción. 66. Los préstamos otorgados por las Entidades oficiales de Crédito y su modificación, amortización y extinción. 67. Los préstamos concedidos a las Cajas de Ahorro en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Ordenación del Crédito y la Banca siempre que se otorguen a los tipos de interés, en las condiciones y cuantía fijados por el Ministerio de Hacienda. 68. Las fianzas de carácter convencional cuando la obligación que garanticen no esté sujeta al Impuesto o se hallen exentas del mismo. 69. Las fianzas que presten los tutores en garantía del ejercicio de su cargo. 70. La constitución y devolución de las reservas matemáticas a que se refiere el artículo 21 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre la ordenación de los Seguros privados. 71. Los contratos de arrendamientos de servicios personales que ostenten carácter de permanencia, no excedan de 20.000 pesetas y no se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u obra determinada. 72. La prórroga de los arrendamientos de fincas urbanas cuando estos se hubieren extendido con el

efecto timbrado correspondiente. 73. Las pensiones y demás beneficios que reciban los obreros, empleados, funcionarios y sus familiares en cumplimiento de la legislación vigente sobre Seguridad Social. 74. Las cantidades hasta 500.000 pesetas que, al fallecimiento de sus empleados, satisfagan las empresas al cónyuge, ascendiente o descendientes legítimos, naturales o adoptivos, de dichos empleados fallecidos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. 75. Las concesiones administrativas que se otorguen por el Estado para la desecación y saneamiento de las marismas, lagunas y terrenos pantanosos y encharcadizos. Conforme a lo dispuesto en la Ley de 24 de julio de 1918. 76. Las concesiones administrativas que se otorguen al amparo de la Ley de Hidrocarburos de 26 de diciembre de 1958. 77. La constitución y transmisión a titulo oneroso de concesiones administrativas cuando se refieran a bienes, obras, servicios o aprovechamientos públicos de Ceuta y Melilla. 78. Los contratos de construcción de buques de pesca, así como los de préstamo con garantía, cualquiera que sea la naturaleza de ésta, y la modificación, ampliación, prórroga, posposición o cancelación de estos contratos que fueron convenidos como accesorios de los primeros hasta finalizar el periodo de diez años a que se refiere el artículo 18 de la Ley 147/1961, de 23 de diciembre, sobre Renovación y Protección a la Flota Pesquera. Estarán igualmente exentas las primas a la construcción naval que se obtengan de acuerdo con la Ley últimamente citada. 79. Los contratos verbales, cuando su cuantía no exceda de 25,000 pesetas. También gozarán de exención: La constitución y aumento de capital social de las Sociedades Anónimas españolas que tengan por exclusivo objeto la tenencia de acciones u otros títulos representativos del capital o deudas de Sociedades extranjeras, en los términos establecidos en el Decreto 2580/1966, de 6 de octubre. Las actas de notoriedad que se autoricen para la inscripción de los aprovechamientos de las aguas, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos. Esta exención se concede únicamente para los actos que se inicien durante un plazo de cinco años a contar desde 1 de julio de 1964. La constitución, disolución y modificación de capital de Sociedades de Inversión Mobiliaria de capital variable y Fondos de Inversión que se constituyan al amparo del Decreto-ley 7/1964, de 30 de abril, y que cumplan las condiciones que reglamentariamente se determinen. Los préstamos y garantías accesorias en los contratos de venta de bienes muebles a plazos a que se refiere el artículo 22 de la Ley 50/1965, de 27 de julio (*Vid.* artículo 65 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones y Actos jurídicos Documentados, en su redacción dada por el Decreto 6 de abril de 1967). Asimismo, se estableció que gozarían de reducción en la base imponible: A) De un 95 por 100. Los actos de constitución, aumento ele capital, otorgamiento de la concesión, emisión y cancelación de obligaciones, sean o no hipotecarlas y constitución y cancelación de préstamos de la compañía concesionaria de autopistas a que se refiere el Decreto-ley 5/1966, de 22 de julio, en las condiciones por el mismo establecidas. B) De un 75 por 100: Las transmisiones de terrenos con destino a cualquier concesión administrativa de carácter temporal que se verifiquen en virtud de la Ley de Expropiación Forzosa, aun cuando tenga lugar por convenios particulares que hagan innecesarios los trámites de dicha Ley, siempre que las concesiones, así como los terrenos transmitidos y las obras construidas sobre ellos hayan de revertir a la Entidad que los otorgó. *b)* La redención de capellanías y cargas eclesiásticas, Patronatos, Memorias y Obras Pías que se realice con arreglo al acuerdo que se celebre con la Santa Sede en cumplimiento de lo convenido en el artículo XII del vigente concordato. *c)* Las pensiones, gratificaciones, jubilaciones, viudedades y orfandades concedidas por sociedades, Corporaciones o Asociaciones que no sean de carácter mutuo a sus empleados y familiares de éstos, así como las cantidades que excedan de 500.000 pesetas y que al fallecimiento de sus empleados, satisfagan las empresas al cónyuge, ascendientes, descendientes legítimos, naturales o adoptivos, de dichos empleados fallecidos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. *d)* La constitución de préstamos, hipotecarios o no, y la emisión de obligaciones cuyo total importe se invierta en urbanización o en construcción de edificios, en polígonos, o manzanas de "nueva urbanización" o "reforma interior", así como los actos de cancelación de los mismos y la amortización de las obligaciones. Se acreditará la finalidad y, en su día, el cumplimiento de las condiciones impuestas, por certificación del Organismo urbanístico competente. C) De un 50 por 100: *b)* La modificación de sociedades anónimas, cuando se produzca por alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de las entidades emisoras. *c)* Los préstamos con garantía hipotecaria que se obtengan por las Empresas españolas para la construcción de nuevos buque, en astilleros españoles y con destino a sus flotas respectivas hasta el 31 de diciembre de 1967, inclusive, siempre que su importe se invierta totalmente en la construcción de nuevas naves. *d)* Los contratos de arrendamientos protegidos de fincas rusticas. *e)* Las transmisiones de viviendas como consecuencia del ejercicio de los derechos a que se refiere el artículo 19 de la Ley de 22 de julio de 1958. *f)* La transmisión y los demás actos y contratos comprendidos en el artículo 11 del Decreto de 25 de marzo de 1955 sobre construcción de Centros docentes declarados de Interés social, siempre que se observen los requisitos prevenidos en dicha disposición. D) De un 40 por 100: *a)* La constitución, aumento de capital, prórroga, modificación y transformación de las sociedades de inversión mobiliaria de capital fijo que cumplan las prescripciones de la Ley de 26 de diciembre de 1958. *b)* La prórroga, modificación y transformación de las sociedades de inversión mobiliaria de capital variable y de los Fondos de inversión que se constituyan al amparo del Decreto-ley 7/1964, de 30 de abril y cumplan las condiciones que reglamentariamente se determinen. *c)* La constitución, ampliación de capital, modificación y transformación de sociedades inmobiliarias a que se refiere el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940. *d)* La emisión de empréstitos efectuada por las sociedades Anónimas españolas que tengan por exclusivo objeto la tenencia de acciones u otros títulos representativos del capital o deudas de sociedades extranjeras, en las condiciones establecidas en el Decreto 2.580/1966, de 6 de octubre. E) De un 25 por 100: 1. La constitución y extinción de hipotecas que garanticen el precio aplazado en las ventas, cuando se constituyan sobre las mismas fincas vendidas. 2. Los actos y contratos en los que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga legalmente sobre una empresa explotadora de un ferrocarril de uso público, siempre que aquéllos tiendan directamente a la explotación misma, gozarán de una reducción en la base en los mismos términos establecidos en los dos párrafos del apartado *b)*, artículo primero del 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 s e 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

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 entres descendientes y ascendientes por afinidad	Según escala entre 11% y 14%
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	

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).

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 gestión [113].

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:

1.ª Impuesto directo, personal y progresivo.

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

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

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

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

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

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

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

[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

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

10.ª 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.

11.ª 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 diciembre [114]y 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 autonomía, al amparo de la cual todas las Comunidades Autónomas han legislado en esta materia. Las novedades introducidas por cada una de las Comunidades no son homogéneas en los cambios producidos, ni en el impacto en la carga tributaria derivada de la normativa autonómica, lo que implica la existencia de unas diferencias sustanciales en la tributación por este impuesto en las distintas Comunidades Autónomas.

3. DERECHO ESPAÑOL

En el derecho español vigente la materia viene regulada a nivel estatal por la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que lo configura como tributo directo y personal, que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas, de tal forma que los incrementos gratuitos obtenidos por Sociedades y Entidades Jurídicas se someten al Impuesto sobre Sociedades tal como dispone el artículo 1 de la Ley 29/1987,

[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.

de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre [115].

El Impuesto somete a tributación las adquisiciones obtenidos a título gratuito, gravándose la capacidad económica del heredero, legatario o donatario

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplica a todo el territorio español, si bien en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra se realizará, de conformidad con lo concertado y convenido, respectivamente, en la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre [116].

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 imponible [117] 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 Físicas [118] 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,

[115] PEÑA ALONSO, J. L., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones.* Madrid, 1992.

[116] GARCIA GOMEZ, A. J-BARBERAN, M. A., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal. Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2003. PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., *El Impuesto sobre sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común. Carta tributaria. Monografías*, n.º 22, 2005, pp. 2-26. BARBERÁN LAHUERTA, M. A.-MELGUIZO GARDE, M., *Análisis redistributivo de las 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.

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:

A) *Activo*

1. Determinar la masa hereditaria bruta y proceder a la disolución de la sociedad legal de gananciales, para lo cual ha de realizarse un inventario y avalúo de los bienes y derechos que pertenecen al causante en el momento del fallecimiento valorados a efectos fiscales por el valor de mercado a la fecha de fallecimiento, dentro de los que han de comprenderse los bienes inmuebles terminados o en fase de construcción, actividades empresariales y profesionales, cuentas bancarias, títulos de deuda pública, pagares del tesoro, acciones, participaciones, etc, acciones y participaciones en entidades que no coticen en bolsa, vehículos, embarcaciones de recreo, joyas, pieles, aeronaves, etc.

2. Bienes adicionables al caudal relicto, en virtud de las presunciones establecidas en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 29/1987, de 18 de Diciembre y el artículo 25 del Reglamento que la desarrolla aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre [119].

Se presumen [120] bienes que forman parte del caudal relicto los siguientes:

2.1. Bienes de todas clases que hubieran pertenecido al causante 1 año antes.

2.2. Bienes y derechos que hubieran sido adquiridos onerosamente 3 años antes 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.

[119] Se trata de una adición de carácter fiscal y no civil, que no altera los efectos civiles de las adquisiciones o transmisiones.

[120] Se trata de presunciones *iuris tantum*, que admiten prueba en contrario, de tal forma que si el sujeto pasivo acredita suficientemente que en el caudal hereditario figuran incluidos metálico o bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente estas presunciones quedarán desvirtuadas, no adicionándose a la masa hereditaria dichos bienes.

2.3. Bienes y derechos transmitidos por el causante durante los 4 años anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate 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 doméstico [121]. 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*

A los efectos de determinar el valor neto patrimonial que constituye la base imponible del impuesto, es preciso examinar cuales son los conceptos que pue-

[121] MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., 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.

den 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 terceros [122] 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 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

[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).

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 mas años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, pareja de hecho inscritas en el registro de parejas de hecho tal como dispone la Ley1/2005, 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 4.ª 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 2.º grado; del 25% si el beneficiario es colateral de 3.º 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 pesquero [123] y de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio: artículo 4.º apartado 8.º 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 3.º 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.

e. VIVIENDA HABITUAL [124].

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.

[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*, n.º 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.

[124] 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*, n.º 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, N.º 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, n.º I.S.D./E-2857. Carta Tributaria n.º 21/2006, pp. 59 a 63.

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**
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 integra

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 mas años) — Cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad.
III	— Colateral de 2.° y 3.°grado — Ascendientes y descendientes por afinidad.
IV	— Las demás personas no incluidas en alguno de los grupos anteriores (colaterales de 4.° 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 le 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 devengo [125].

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:

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.

---

[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.

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 fallecimiento [126].

Estos seis meses pueden ser prorrogados discrecionalmente por la oficina competente por otros seis meses mas, siempre que por parte de los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto se presente la solicitud de prórroga dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación [127] acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud. Si la Administración no notifica acuerdo alguno respecto a la solicitud de prórroga en el plazo de un mes, a contar desde la presentación de la misma, se entiende concedida la prórroga [128].

La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses antes mencionado y lleva aparejada la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración [129].

Si dentro de estos plazos no se presentaren los documentos o declaraciones pertinentes [130], las infracciones tributarias serán calificadas y sancionadas con

[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.

[127] Si la solicitud de prórroga se presenta después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación, la oficina competente denegará la misma por estar presentada fuera de plazo (Art. 68.4 del Reglamento).

[128] Art. 68 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[129] Art. 68.6 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

[130] Los sujetos pasivos del impuesto deberán presentar a la Administración Tributaria para la práctica de las liquidaciones que procedan la siguiente documentación que viene determinada en el artículo 66 del reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real

arreglo a la dispuesto en la Ley General Tributaria, por así disponerlo el artículo 40 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, 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 mundo [131]. 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.

Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre: 1. Relación valorada de bienes, en la que deberán de constar los datos identificativos de transmitente y adquirente, la designación de un domicilio para la práctica de notificaciones, que proceda, una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, incluidos los gananciales del matrimonio, con expresión del valor real que se atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite. 2. Certificaciones de defunción del causante y del registro general de actos de última voluntad. 3. Copia autorizada de las disposiciones testamentarias si las hubiere y, en su defecto del acta de notoriedad o testimonio de la declaración de herederos. En el caso de la sucesión intestada, si no estuviere hecha la declaración judicial de herederos, se presentará una relación de los presuntos con expresión de su parentesco con el causante. 4. Un ejemplar de los contratos de seguros concertados por el causante o certificación expedida por la entidad aseguradora en caso de seguro colectivo, aun cuando hubieran sido objeto, con anterioridad, de liquidación parcial. 5. Justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se solicite, de la edad de los causahabientes menores de veintiún años, así como, en su caso, de los saldos de cuentas en entidades financieras, del valor teórico de las participaciones en el capital de entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en Bolsa y del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión. 6. Relación del patrimonio preexistente de los sujetos pasivos valorado conforme a las reglas del Impuesto de Patrimonio o copia del Impuesto de Patrimonio del ejercicio anterior al fallecimiento cuando el primer tramo supere el establecido en el artículo 44.1 del Reglamento.

[131] BARBERÁN LAHUERTA, M. A.-LOPEZ LABORDA, J.-MELGUIZO GARDE, M., La imposición lineal de las sucesiones y donaciones. Analisis recaudatorio y redistributivo. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía. 2/2010, pp. 7 y ss.

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 amplia 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.

3. El Reglamento que desarrolla la ley española del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, en su artículo 33 establece que del caudal hereditario serán deducibles los gastos de entierro y funeral justificados siempre que guarden proporcionalidad con el causal del difunto, conforme a los usos y costumbres del lugar. Deducciones que como ya hemos visto también se tenían en cuenta en Roma para calcular la base imponible de la *Lex Iulia Vicesima hereditatium,* detallándose en las fuentes los gastos que se estimaban deducibles.

4. Tanto en Roma como en la actualidad, se encomendó su gestión y recaudación a unos órganos específicos, apareciendo los funcionarios financieros especiales, denominados los procuradores de la *vicesima hereditatium* en la época de Claudio.