

LA VICESIMA HEREDITATIUM, SU EVOLUCIÓN Y RECEPCIÓN EN EL DERECHO VIGENTE

THE VICESIMA HEREDITATIUM, ITS EVOLUTION AND RECEPTION IN CURRENT LAW

ESTHER MENÉNDEZ GONZÁLEZ

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LA VICESIMA HEREDITATIUM EN ROMA.
 - 1. Precursores.
 - 2. Reformas fiscales de Augusto.
 - 3. Motivaciones de Augusto.
 - 4. Establecimiento.
 - 5. Naturaleza.
 - 6. Hecho imponible.
 - 7. Sujeto pasivo.
 - 8. Base imponible.
 - 9. Evolución de los tipos impositivos.
 - 10. Devengo.
 - 11. Medidas para garantizar el cobro.
 - 11.1. Normas sobre la apertura del testamento.
 - 11.2. La satisdatio de vicesima hereditatium.
 - 11.3. Órganos recaudatorios.
 - 12. Modificaciones y abolición.
- III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA LEGISLACIÓN HISTÓRICA ESPAÑOLA.
 - 1. Edad Media y Moderna.

2. De 1798 a 1987.

IV. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA ACTUALIDAD.

1. **Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación.**
2. **Hecho imponible y sujeto pasivo.**
3. **Cálculo del impuesto.**
4. **Organismo recaudatorio.**
5. **Devengo, presentación y prescripción.**

V. CONCLUSIONES.

VI. BIBLIOGRAFÍA.

Resumen: En el presente trabajo se lleva a cabo un análisis del origen, la evolución y la recepción de la *vicesima hereditatium*, establecida en el año 6 d.C. por Augusto, y antecedente del actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A través de una revisión de las fuentes históricas, jurídicas y literarias, el estudio persigue analizar la naturaleza y los aspectos más relevantes del impuesto, así como la comprensión de las motivaciones que llevaron a su implementación en la Roma Clásica, su desarrollo a lo largo del tiempo y su pervivencia en el sistema fiscal español. Asimismo, se hace un análisis comparativo entre la *vicesima hereditatium* y la normativa vigente en España, estableciendo analogías y diferencias entre ambas. Todo ello pone de manifiesto el indudable fundamento romanístico sobre el que se asienta el actual Derecho Fiscal y la importancia del estudio del Derecho Romano para un mejor entendimiento de nuestro ordenamiento jurídico.

Abstract: This paper analyzes the origin, evolution and reception of the *vicesima hereditatium*, established in the year 6 A.D. by Augustus, and predecessor of the current Inheritance and Gift Tax. Through a review of historical, legal and literary sources, the study aims to analyze the nature and the most relevant aspects of the tax, as well as to understand the motivations that led to its implementation in Classical Rome, its development over time and its survival in the Spanish tax system. Likewise, a comparative analysis is made between the *vicesima hereditatium* and the current regulations in Spain, establishing analogies and differences between both. All this shows the undoubted Roman foundation on which the current Tax Law is based and the importance of the study of Roman Law for a better understanding of our legal system.

Palabras clave: *Vicesima hereditatium*, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Augusto

Keywords: *Vicesima hereditatium*, Inheritance and Gift Tax, Augustus

I. INTRODUCCIÓN

El estudio de la *vicesima hereditatium* y su evolución hasta su recepción en el derecho vigente constituye un tema de notable interés en los ámbitos jurídico y económico.

mico. Este trabajo tiene como objetivo analizar el origen, la naturaleza y el contexto sociopolítico en el que se estableció este tributo sobre las herencias, así como su transformación a lo largo de los siglos y su pervivencia en el actual sistema fiscal. La elección de este tema se justifica por la determinante influencia de la *vicesima hereditatium* en la configuración y fundamentación jurídica del actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La metodología empleada para la elaboración de este estudio se ha articulado en torno a tres ejes: una revisión exhaustiva de fuentes literarias, jurídicas y académicas con el fin de proporcionar una visión detallada de la *vicesima*; un análisis histórico para contextualizar la modificación, abolición y restablecimiento del impuesto a lo largo del tiempo; y un enfoque comparativo con el propósito de analizar las similitudes y diferencias con el impuesto actual. El trabajo se ha estructurado en tres capítulos: el primero aborda el origen de la *vicesima*, las motivaciones para su establecimiento, su naturaleza, características fundamentales y modificaciones; el segundo se centra en la evolución de este impuesto en el derecho histórico español, analizando cómo fue adaptado y modificado a lo largo del tiempo en diferentes contextos legales e históricos y el tercero examina el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en el ámbito estatal, comparándolo con su predecesora.

Este análisis pone de manifiesto la importancia del Derecho Romano como fundamento sobre el que se asienta nuestro derecho vigente, así como la necesidad de su estudio para una comprensión más profunda de nuestro ordenamiento, en concreto, en el Derecho de Sucesiones.

II. LA VICESIMA HEREDITATIUM EN ROMA

La *vicesima hereditatium*, tasa del 5% sobre las herencias y legados otorgados a los ciudadanos romanos, fue establecida con la *Lex Iulia* por Octavio Augusto. La mayoría de los autores fecha el año de su promulgación en el 6 d.C. y así lo afirman CICCOTTI¹ y CAGNAT².

1. Precursores

Una corriente doctrinal remonta la *vicesima hereditatium* a la *Lex Voconia* del año 169 a.C. Según explica RODRÍGUEZ ÁLVAREZ³, los defensores de esta tesis,

1. CICCOTTI, E., *Lineamenti dell' evoluzione tributaria nel mondo antico*, Societa Editrice Libraria, Roma, 1921, pág. 126.

2. CAGNAT, R., *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares*, págs. 181-182.

3. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., «Notas en torno a la *Lex Iulia de Vicesima Hereditatium*», *Memorias de Historia Antigua*, nºIII.9, 1979, pág. 203.

como BACHOFEN o RUDORFF, se apoyan, por un parte, en un texto de PLINIO EL JOVEN⁴.

Locupletabant et Fiscum et aerarium non tam Voconiae et Juliae leges quam majestatis singulae et unicum crimen eorum qui crimine vocarent.

Enriquecían al Fisco y al tesoro público, no tanto las leyes Julias y Voconias, como el delito único y solo de la majestad ofendida, de aquellos que no la temían.

Sin embargo, la mayoría de los estudios actuales han descartado la teoría de la *Lex Voconia* como antecesora y RODRÍGUEZ ÁLVAREZ⁵ refuerza esta postura al considerar el hecho de que LUMBROSO⁶, especialista en estudios egipcios, postula que Egipto proporcionó a los triunviros en el año 40 a.C. el modelo del primer impuesto de sucesiones romano.

ORTUÑO PÉREZ⁷ también ratifica la falta de conexión entre ambas leyes señalando que si la *Lex Voconia* hubiese tenido «alguna relación con el ámbito tributario, lo habría sido con la imposición indirecta, la cual tenía carácter extraordinario y se fundamentaba en el deber cívico de los ciudadanos de cooperación en los gastos del Estado, en especial en los casos en los que existía alguna contienda bélica». Añade que estas circunstancias no se daban en el año que se estableció en la *Lex Voconia*, año 169 a.C., pues Roma conquistó Macedonia y consecuentemente, las arcas públicas estaban en muy buen momento. ORTUÑO PÉREZ⁸ analiza los intentos de creación de un impuesto sucesorio precursor de la *vicesima* a finales del S. I a.C., en plena crisis de la República. Según su investigación, Julio César lo planteó por primera vez, pero su asesinato en el año 44 a. C. impidió que se aplicase. Posteriormente sus sucesores, los triunviros Octavio, Marco Antonio y Lépido también lo intentaron promulgando un edicto en el año 40 a.C. para aplicar una tasa sobre la herencia, pues necesitaban recursos para afrontar los gastos generados por la guerra contra Sexto Pompeyo. Esto originó una sublevación, debido a la alta presión fiscal existente y a los continuos abusos de poder, lo que impidió que la tasa fuese aplicada. Lo relata APIANO 5.67⁹.

4. PLINIO EL JOVEN, *Panegírico de Trajano* 42, traducido por Franciso Barreda, Madrid, 1787, pág 58.

5. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., «Notas en torno a la Lex Iulia de Vicesima Hereditatium», *op. cit.*, pág 204.

6. LUMBROSO, G., *Recherches sur l'économie politique de l'Egypte au temps des Lagides*, Torino, 1870, pág. 307.

7. ORTUÑO PÉREZ, M.E., «La lex Voconia y su relación con el Aerarium populi romani», *Revista General de Derecho Romano*, nº39, 2022, págs. 8-9.

8. ORTUÑO PÉREZ, M.E., «El origen y los intentos de creación, a finales de la República, de la Vicesima Hereditatium, como impuesto sucesorio», *Revista General de Derecho Romano*, nº23, 2014, págs 1-2.

9. APIANO, *Historia de Roma: Guerras civiles*, traducción de Antonio Sancho Royo, Gredos, Madrid, 1985, págs 290-291.

«El pueblo destrozó este edicto con furia salvaje, pues les llenó de cólera que, después de haber dejado exhausto el tesoro público, de haber esquilmando las provincias y de oprimir a la misma Italia con tributos y confiscaciones, no para guerras extranjeras ni para extender el imperio, sino contra enemigos personales y en defensa del poder particular de cada uno — por lo cual precisamente habían acontecido las proscripciones, matanzas y esta penosísima hambr —, todavía trataras los triunviros de quitarles, incluso, lo que les quedaba. Se unieron en bandadas gritando, y a los que no se les unían les arrojaban piedras y los amenazaban con saquearles sus hogares y prenderles fuego. Finalmente, el pueblo en su totalidad se sublevó».

Por tanto, tras dos intentos previos fallidos, el de Julio César y el de los triunviros, el primer gravamen que se impuso sobre las herencias y los legados a los ciudadanos romanos fue el establecido y aplicado por Augusto en los años 6 d.C. y 13 d.C. respectivamente.

2. Reformas fiscales de Augusto

Con Octavio Augusto se inicia en la historia de Roma la etapa denominada como Principado, que abarca desde su acceso al poder en el año 27 a.C. hasta 235 d.C. PANERO GUTIÉRREZ¹⁰ fundamenta la organización política de la época en tres características: la involución de las instituciones republicanas, la acumulación de poder en el *Princeps*, y la aparición de la burocracia. Pone de manifiesto esta concentración de poder el hecho de que en su figura recayesen los títulos de *Imperator*, de *Princeps Senatus*, *Pater Patriae* y de *Augustus* que, como precisa FERNÁNDEZ DE BUJÁN¹¹, «hace referencia al augurado, al bien visto por los dioses». El propio Augusto, en sus memorias, mencionó que disponía de casi todos los poderes jurídicamente reconocidos, al que se subordinaban el resto de los órganos de gobierno. En este contexto, se produce su gran reforma económica, sintetizada por APARICIO PÉREZ¹² con las siguientes palabras: «significó la entrada de las finanzas romanas en la modernidad y, con ello, la institucionalización de la Hacienda Pública». Esta reforma creó una gran organización administrativa que gestionaba gastos y recursos.

El Principado de Augusto incurrió en un aumento considerable de los gastos, principalmente de aquellos vinculados con el sostenimiento del ejército, a pesar de los períodos de relativa paz o «paz augusta». Como muestra de ello, HERBERT BENARIO¹³ indica que al finalizar su contienda contra Marco Antonio y Cleopatra, Augusto contaba con entre 60 y 70 legiones y 900 naves, y dado que el estado no

10. PANERO GUTIÉRREZ, R., *Derecho Romano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 75-77.

11. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., *Derecho Público Romano*, Aranzadi, Navarra, 2009, pág. 171.

12. APARICIO PÉREZ, A., *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2006, págs. 17-46.

13. BENARIO, H., *Augustus' Military Achievements*, Emory University, 2008, págs. 3-4.

podía mantener una fuerza militar de tal envergadura, redujo el número de legiones a 25. Es destacable durante su gobierno, la mejora de las condiciones de los militares veteranos, tal y como da cuenta en *Res Gestae*¹⁴, lo que motivó la instauración en el año 6 d.C. del *Aerarium Militare*, financiado por una donación inicial de Augusto de 170.000.000 sestercios, rentas públicas, la *centesima rerum venalium*¹⁵ y la *vicesima hereditatium*. Otro tipo de gastos vinculados a la creación de un auténtico cuerpo burocrático, espectáculos públicos o a la construcción también aumentaron. Todo ello se resume en la célebre frase de Augusto que recoge SUETONIO¹⁶ en la que presumía de haber recibido Roma como una ciudad de ladrillo y dejarla de mármol.

Los recursos, además de las rentas patrimoniales, provenían de las exacciones impositivas provinciales (como el *lustrum*, la *decuma* o décima del trigo, el *frumentum* y *annona* o alguno peculiar como el *vectigal aedilicium pecuniae ad ludos* consistente en la entrega de animales feroces para el circo) y de antiguos gravámenes como el de la propiedad de inmuebles urbanos, la *vicesima libertatis*, los *portoria* y el *sacramentum*. Para mantener el equilibrio entre ingresos y gastos y ser capaz de aportar recursos para el *Aerarium Militare*, Augusto impuso nuevos gravámenes: la *centesima rerum venalium*, la *quinta et vicesima venalium mancipiorum*, el *aes uxoriu* y la *vicesima hereditatium*.

3. Motivaciones de Augusto

RODRÍGUEZ ÁLVAREZ¹⁷ analiza los motivos que llevaron a Augusto a la creación de la *vicesima*. Siguiendo a CERAMI, considera que su instauración supuso un punto de inflexión en el modelo fiscal romano, pues implicó «el paso de una fiscalidad de tipo ciudadano a una fiscalidad de tipo monárquico», es decir, de una fiscalidad fundamentada en la idea de que la ciudad, como *societas*, vive de rentas propias y solo de manera excepcional los ciudadanos necesitan hacer una aporta-

14. En dicha obra, precisa que fueron 500.000 los militares que llegaron a estar a su servicio, de los cuales asentó en colonias o envió a sus lugares de origen a 300.000, asignándoles a todos tierras y dinero por sus años de servicio. Cifra en 600.000.000 sestercios la cantidad que pagó por tierras en Italia, 260.000.000 por tierras en provincias y 400.000.000 en pagas. Además, cuando el número de legiones se redujo a 26, el número de años de servicio quedó establecido en 16 para los legionarios y 20 para los auxiliares. En el año 5 d.C. Augusto dejó de asentar a los militares veteranos en colonias y les dió la cantidad de 12.000 sestercios a cada uno.

15. APARICIO PÉREZ, A., *La fiscalidad en la Historia de España. Época Antigua: años 753 a.C. a 476 d.D.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 172-173 señala que este impuesto tenía dos manifestaciones: por una parte, el que se aplicaba a las ventas en subasta denominado *centesima rerum auctionum*, y el que se aplicaba al resto de las ventas, *centesima rerum venalium*. Su base imponible la constituía el precio de adquisición y el tipo impositivo estaba fijado inicialmente en el 1%.

16. SUETONIO, *Vidas de los césares, Augusto*, 28, 3, traducción de V. Picón García, Cátedra, Madrid, 2004.

17. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., «Notas en torno a la Lex Iulia de Vicesima Hereditatium», *op. cit.*, pág 201.

ción, a otra fiscalidad entendida como una serie de exacciones basadas en la fuerza y frecuentemente rechazadas por los ciudadanos con violencia. Teniendo en cuenta las circunstancias de este momento histórico (fuerte inflación¹⁸, fusión entre la caja privada de Augusto y la caja oficial o *Fiscus*, nueva concepción de la fiscalidad y necesidad de abastecer económicamente el *Aerarium Militare*) parece evidente que los motivos de Augusto fueron meramente recaudatorios. Sin embargo, un análisis más profundo nos puede llevar a otra conclusión. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ¹⁹ sostiene que el hilo conductor de la legislación de Augusto era «preservar la pureza de raza; preservar al ciudadano romano de toda contaminación que pudiera poner en peligro su orgullo de ser *cives*» y añade que «entre las recomendaciones a los romanos que Augusto escribió su testamento figuran las de no manumitir demasiados esclavos, no llenar las ciudades de plebe heterogénea o no otorgar con demasiada frecuencia la ciudadanía romana con el objetivo de mantener la diferencia entre el pueblo romano y sus súbditos».

Pero además, Augusto con su legislación también tenía una intención moralizante para, por ejemplo, evitar adulterios (*Lex Iulia de maritandis ordinibus*), y así en el 9 d.C. se promulgó la *Pappia Poppaea nuptialis* que conformó una ingente legislación matrimonial. Enlazando con esta doble intencionalidad de Augusto (moralizar la sociedad y preservar la pureza de la raza), la *vicesima*, además de ser un medio para recaudar fondos, se creó con el objeto de evitar que los patrimonios de los ciudadanos romanos aumentasen patrimonios de linaje dudoso. Esto ocurría porque muchas fortunas no quedaban en la familia del testador, ya que el celibato era muy habitual entre las clases más ricas, y a menudo no había herederos naturales y se testaba en favor de personas ajena a la familia. Augusto ya había intentado atajar, según su visión, estos males para la sociedad romana con leyes promulgadas contra el celibato, sanciones para los célibes y personas amancebadas sin hijos y recompensas para los padres de familia.

En definitiva, la *vicesima hereditatium*, con sus exenciones para familiares cercanos, no era una ley meramente recaudatoria, sino que en ella también subyacía una intención moralizante que fomentaba la familia tradicional e intentaba preservar la pureza de la raza.

4. Establecimiento

La *vicesima* fue establecida en el 6 d.C. mediante la *Lex Iulia Vicesima Hereditatium* bajo el consulado de M. Aemilius Lepidus y L. Arruntis Nepos. No se con-

18. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., *idem*. Señala como prueba de la inflación el hecho de que César, sobre el 44 a.C., estableció una moneda de oro con valor de 100 sestercios (*denarius aureus*) con un peso de 8,185 gramos, y Augusto, aproximadamente 20 años más tarde, redujo su peso a 7,8 gramos.

19. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., «Notas en torno a la *Lex Iulia de Vicesima Hereditatium*», *op. cit.*, pág 211-212.

serva la norma, pero hay fuentes que describen su establecimiento a pesar de la oposición del pueblo y el senado. DION CASIO²⁰ 56,28 narra detalladamente las actuaciones que Augusto realizó para neutralizar esta oposición y lograr imponer la tasa utilizando estratégicamente la amenaza de la imposición de un impuesto fundario si no se promulgaba la *vicesima hereditatium*.

5. Naturaleza

Este tributo es denominado por la mayoría de los estudiosos como tasa²¹, cuyo objetivo es sufragar los gastos militares y su cobro está justificado por el servicio que los ciudadanos romanos reciben como pago y que consistiría en la pacificación social. TORRES PARRA²² sostiene que la calificación de tasa sólo es admisible si se da por hecho que mediante su pago los ciudadanos romanos obtienen, al estar destinado lo recaudado a gastos militares, unas condiciones de seguridad y paz social. Plantea la duda sobre el hecho de que al resto de ciudadanos, los carentes de ciudadanía romana, no se les cobrase esta tasa por una pacificación que beneficiaría a todos y lo explica alegando dos razones: una jurídica, consistente en que los no ciudadanos no tenían capacidad para recibir por testamento; y otra política, basada en que estos ya estaban gravados por otros impuestos y aumentar su presión fiscal generaría agitación social.

20. CASIO, D., *Historia Romana, libros L-LX*, traducción y notas de Juan Manuel Cortés Copete, Gredos, Madrid, 2011, pág. 381. «Puesto que casi todos ellos estuvieron sometidos a la vigésima y parecía que se iba a producir algún movimiento subversivo, envió un memorando al Senado ordenándoles que buscaran algunos otros ingresos. No lo hizo como si tuviera la intención de abolir aquel impuesto, sino para que, cuando se hiciera evidente que no se podía elegir ningún otro impuesto, aceptaran la vigésima, incluso contra sus propios deseos y sin críticas a su persona. [...] Mucho se discutió; algunas de las propuestas se dieron a conocer a Augusto por escrito. Y cuando comprendió por esos informes que los senadores estaban dispuestos a aceptar cualquier otro impuesto mejor que la vigésima, implantó un impuesto sobre los campos y las casas. De inmediato, y sin haber dicho ni por cuánto ni cómo se pagaría, envío a agentes a todas partes para que hicieran un registro tanto de los bienes particulares como de los de las ciudades, con la idea de que temieran que así sufrirían un daño mayor y acabaran prefiriendo el pago de la vigésima. Y así fue como sucedió».

21. En este sentido, LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., «De la Vicesima Hereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español», *RIDROM*, nº14, 2015, pág. 193; RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., «Notas en torno a la Lex Iulia de Vicesima Hereditatium», *Memorias de Historia Antigua*, nºIII.9, 1979, pág 205; y CICCOTTI, E., *Lineamenti dell' evoluzione tributaria nel mondo antico*, Societa Editrice Libraria, Roma, 1921, pág. 126. En cambio, TORRES PARRA, M.J., «Algunos aspectos de la Lex Iulia de Vicesima hereditatium», TORRENT RUIZ, A. (Dir.), *Fundamentos Romanísticos del Derecho Contemporáneo*, Tomo 1, BOE, Madrid, 2021, pág. 945 afirma que «la rudimentariedad del sistema financiero nos impide distinguir entre tasa e impuesto conforme a los conceptos que maneja la moderna doctrina financiera». Asimismo, señala que podría calificarse como, por una parte, «impuesto extraordinario» si se tienen en cuenta las condiciones socioeconómicas que llevan a establecerlo; y por otra parte, como «impuesto afectado atendiendo al destino especial de los ingresos recaudados».

22. TORRES PARRA, M.J., *ibid.*, pág. 946.

6. Hecho imponible

El hecho imponible de la *vicesima hereditatum* es la adquisición de bienes mediante sucesión testamentaria: herencias y legados, tal como refleja DION CASIO²³ 55,25,5.

«Naturalmente, no aprobó ninguna de las propuestas que le hicieron, sino que estableció como tasa la vigésima parte de las herencias y las donaciones que los fallecidos, por testamento, legan a otras personas, salvo a los familiares más cercanos y a los pobres».

Autores como NAQUET²⁴ postulan que hay que añadir las donaciones *mortis causa* y LÓPEZ-RENDO²⁵ incluye también las sucesiones intestadas, pues lo que grava la *vicesima hereditatum* son las manifestaciones de riqueza por actos *mortis causa*, independientemente de cómo se origine esta riqueza.

7. Sujeto pasivo

Cuando la *vicesima* fue establecida, estaban obligados al pago los ciudadanos romanos que formaban parte de una sucesión en calidad de herederos, tanto legales como testamentarios, de legatarios y de donatarios *mortis causa*, independientemente de su lugar de residencia. Con el tiempo, mediante la extensión del *ius civitatis*, los habitantes de las provincias también tuvieron que pagar la *vicesima*. Así, Claudio concedió el *ius civitatis* a un número elevado de habitantes y en la misma línea actuaron los emperadores posteriores a Trajano hasta que Caracalla concedió la ciudadanía romana a todos los habitantes del Imperio en el año 212 d.C. Estaban exentos de la *vicesima* los pobres, los parientes cercanos del difunto, y evidentemente el *Fiscus*, el emperador y el *Aerarium Militare*.

Los **pobres** estaban exentos de tributar y así en el D. 50.4.4.2 UPLIANO expone que los pobres no soportan las cargas del patrimonio precisamente por carecer de él.

D.50.4.4.2 *Ulpianus, l. III opinionum*

Inopes onera patrimonii ipsa non habendi necessitate non sustinent, corpori autem indicta obsequia solvunt.

D.50.4.4.2 (Ulpiano, Opiniones, l. III)

Los pobres no soportan las cargas de patrimonio por la misma fatalidad de no tenerlo, pero prestan los servicios corporales que se les impusieron.

23. CASIO, D., *Historia Romana, libros L-LX, op. cit.*, pág. 331.

24. NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la République et sous l'Empire*, 1875, pág. 88.

25. LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., «De la Vicesima Hereditatum al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español», *op. cit.*, pág. 195-196.

DION CASIO²⁶ también menciona esta exención, pero sin añadir más información a quien beneficiaba. LÓPEZ-RENDO²⁷ cita la teoría de MOMMSEN, según la cual se incluye en la categoría de pobres a los ciudadanos que no poseían 100.000 sestercios. En la actualidad, la doctrina mayoritaria sostiene que la exención no estaría determinada por las posesiones de los herederos, sino por el valor de la herencia, y estaría exenta de tributar en caso de ser esta inferior a 100.000 sestercios.

En cuanto a la exención de los **parientes cercanos**, PLINIO EL JOVEN²⁸, en el Panegírico 37,2: «*his Vicesima reperta est, tributum tolerabile et facile haeredibus dum taxat extraneis, domesticis grave*» señala que este tributo era grave y pesado para los *heredes domestici*, por lo que se les perdonó y solamente estaban sometidos a él, los *heredes extranei*. Sin embargo, esta exención solo se aplicaba a los ciudadanos romanos antiguos que tenían parentesco civil, es decir, no un parentesco nacido del concubinato, del contubernio o del matrimonio del *ius gentium*. LÓPEZ-RENDO²⁹ ha sistematizado las opiniones doctrinales sobre esta exención en cuatro corrientes, siendo la más fundamentada la que postula que la exención se aplica a las diez personas que el pretor menciona como preferidos al manumisor extraño, que son: padre, madre, abuelo, abuela, hijo, hija, nieto, nieta, hermano y hermana. Son los parientes naturales más cercanos al causante a los que se les concede la *bonorum possessio secundum tabulas* en caso de fallecimiento de un liberto, tal como dispone el Edicto en I.J.3.9.3³⁰.

Tanto **el fisco, el emperador o el Aerarium Militare** podían adquirir bienes en calidad de herederos, de legatarios o bien como resultado de la aplicación de leyes caducarias³¹. FERNÁNDEZ DE BUJÁN³² concluye que la consideración

26. CASIO, D., *Historia Romana, libros L-LX*, *op. cit.*, pág. 331.

27. LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., «De la Vicesima Hereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español», *op. cit.*, pág. 209.

28. PLINIO EL JOVEN, *Panegírico de Trajano*, traducido por Franciso Barreda, Madrid, 1787, pág 51.

29. LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., «De la Vicesima Hereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español», *op. cit.*, págs. 198-200.

30. I.J.3.9.3: «*Sunt autem bonorum possessiones ex testamento quidem hae. Prima quae praeteritis liberis datur vocaturque contra tabulas. Secunda quam omnibus iure scriptis heredibus praetor pollicetur, ideoque vocatur secundum tabulas. Et cum de testamentis prius locutus est, ad intestatos transitum fecit. Et primo loco suis heredibus, et his qui ex edicto praetoris suis connumerantur, dat bonorum possessionem quae vocatur unde liberi. Secundo legitimis heredibus: tertio decem personis quas extraneo manumissori praeferebat (sunt autem decem personae hae: pater, mater, avus, avia, tam paterni quam materni, item filius, filia, nepos, neptis, tam ex filio quam ex filia, frater, soror, sive consanguinei sive uterini): quarto cognatis proximis: quinto tanquam ex familia: sexto patrono et patronae liberisque eorum et parentibus: septimo viro et uxori: octavo cognatis manumissoris».*

31. En este sentido FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., «Reformas legislativas de Augusto», *Revista General de Derecho Romano*, nº23, 2014, pág. 4. señala que «se considera legislación caducaria de Augusto, la *sedes materiae* de la que parte la consideración de la adquisición del Estado como *in heredis loco*, así en la *lex Iulia de maritandis oridinibus*, del 18 a.C., que es modificada por otra de igual nombre del año 4 a.C., y en la *lex Iulia et Papia Poppea*, del 9 a.C., que contemplan distintos

del Estado como sucesor a título universal (*in heredis loco*) tiene su origen en las reformas legislativas efectuadas por Augusto. Así, determinó que los bienes o porciones hereditarias que, por causas de distinta índole, no hubiesen sido adquiridas por los herederos, denominadas *caduca*, pasarían a formar parte del *aerarium populi romani* y posteriormente al *fiscus caesaris*. En D.50.8.1 también encontramos un textos que nos habla de legados a favor de colonias y municipios.

D.50.8.1 *Ulpianus, l. X disputationum*

Quod ad certam speciem civitatis relinquitur, in alios usus convertere non licet.

D.50.8.1 (Ulpiano, Disputas, l. X)

Lo que se le deja a una ciudad para un cierto uso no es lícito aplicarlo a otros usos.

Por otra parte, tanto el tesoro público, el emperador o el *Aerarium Militare* cuando recibían bienes por herencia estaban exentos del pago de la *vicesima*. En D.39.4.9.8 aparece esta exención con respecto al fisco. Y en D.49.14.6.1 se especifica que cualquier privilegio del fisco es extensible al emperador, y por tanto, también está exento de pagar este impuesto.

8. Base imponible

Aunque no existe unanimidad en los estudios realizados sobre el valor de los patrimonios hereditarios sometidos a tributación, la mayoría de los autores³³ menciona la cifra de 100.000 sestercios como cantidad a partir de la cual la ley obliga a tributar. En cambio, CAGNAT³⁴, tras citar las opiniones de BACHOFEN, MOMMSEN y MARQUARDT, que sostienen que dicha cantidad se refería a los ciudadanos que no tuviesen 100.000 sestercios, señala la necesidad de ser cautelosos pues estos autores se fundamentan en textos posteriores sin relación con la *vicesima*. Trajano modificó la cuantía de las herencias que debían tributar, de manera que solo estaban obligados a hacerlo los herederos de grandes patrimonios, sin especificar la cantidad. La base imponible se cuantificaba una vez deducidos tres tipos de gastos: funerarios, deudas del difunto y determinados legados.

beneficios para los casados, así como la posibilidad de determinar excepciones por el Senado y el Príncipe».

32. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., *idem*.

33. TORRES PARRA, M.J., «Algunos aspectos de la Lex Iulia de Vicesima hereditatium», Torrent Ruiz, A. (Dir.), *Fundamentos Romanísticos del Derecho Contemporáneo*, *op. cit.*, págs. 947-948 y LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., «De la Vicesima Hereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español», *op. cit.*, pág. 209.

34. CAGNAT, R., *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares*, *op. cit.*, pág. 185.

a) Gastos funerarios (*funeris sumptus*): establecido en D.11.7.45

D.11.7.45. *Maecianus, l. VIII fideicommisorum* D.11.7.45 (Meciano, Fideicomisos, l. VIII)

Impensa funeris semper ex hereditate deducitur, quae etiam omne creditum solet precedere, cum bona solvendo non sint.

Los gastos del entierro se deducen siempre de la herencia, los cuales también suelen ser preferentes a todos los créditos, cuando los bienes no basten para pagar.

Asimismo, en el D. 11.7.37 EMILIO MACER especifica estos gastos deducibles. Pero también menciona que no pueden deducirse de la base imponible los gastos suntuarios hechos con ocasión del entierro. ULPIANO, en D.11.7.14.6 señala que los gastos funerarios han de tener coherencia con la dignidad del difunto y no ser desmedidos.

b) Deduciones por deudas del difunto: para calcular la base imponible hay que tener en cuenta las deducciones por los gastos y cargas que impone la *Lex Falcidia* (D.35.2.68.1)

D.35.2.68.1 *Macer, l. II ad legem vicensiam hereditatium*

Si quis ex heredibus rem propriam esse contendat, deinde hereditariam esse convincatur, quidam putant eius quoque Falcidiam non posse retineri, quia nihil intersit, subtraxerit an hereditariam esse negaverit: quod Ulpianus recte improbat.

D.35.2.68.1 (Macer, Comentarios a la ley vicésima de las herencias, l. II)

Si alguno de los herederos sostuviera que una cosa es suya propia, y después fuese convicto de que es de la herencia, opinan algunos que no se podía retener también de ella la Falcidia, por que nada importaría que la hubiere sustraído, o que hubiere dicho que no era de la herencia; lo que con razón desaprueba Ulpiano.

c) Deduciones por el valor de determinados legados: establecido en D.35.2.68, como el de alimentos, de usufructo y de renta vitalicia, que variarán según la edad del beneficiario.

9. Evolución de los tipos impositivos

La *vicesima*, en época de Augusto, gravaba la adquisición del patrimonio hereditario con una veinteava parte de dicho patrimonio, es decir, el 5%. Caracalla duplicó el porcentaje del gravamen y quedó así establecido durante su gobierno en el 10%, una décima parte del patrimonio. Macrino restableció el 5% original de la ley augusta, según DION CASIO³⁵ 78,12.

35. CASIO, D., *Historia Romana, libros L-LX, op. cit.*, pág. 365.

10. Devengo

Dado que la *vicesima hereditatium* grava la adquisición de riqueza por actos *mortis causa*, su devengo tiene lugar en el momento de la delación de la herencia para los herederos necesarios y en el de la aceptación para los herederos voluntarios.

11. Medidas para garantizar el cobro

11.1. Normas sobre la apertura del testamento

MODESTINO en el D.28,1,1 define la institución testamentaria como «la justa expresión de nuestra voluntad respecto de lo que cada cual quiere que se haga después de su muerte»³⁶. PARRA MARTÍN³⁷ expone que su concepción está fundamentada en la peculiaridad de la estructura social romana, donde la propiedad no pertenece al ciudadano, sino a su *gens*, cuyo representante era el *pater*, calidad que tras su muerte se transmitía a su heredero varón. La finalidad del testamento era pues, asegurar la unidad de la familia. Para BIONDI respondía a la exigencia de mantener la unidad patrimonial de la familia y era un medio para lograr la perpetuación: «el testador cree que sobrevive por el hecho de imponer autoritariamente su voluntad y la ley trata de dar a esta plena actuación»³⁸. El *testamentum* no tiene precedentes en la historia del derecho antiguo y es definido por BIONDI como «una de las creaciones más originales y características del genio jurídico latino»³⁹ y que «representa algo único en el mundo del derecho» en el que los efectos jurídicos se ligan a la voluntad manifestada ante testigos. Y es importante señalar que, aunque la voluntad interviene en todos los actos jurídicos, únicamente en el caso del testamento, esta es apta por sí misma para crear consecuencias jurídicas⁴⁰. Sus características fundamentales son ser un acto *iuris civilis*, esencialmente personal, formal, unilateral, *mortis causa* y revocable⁴¹.

En la época de Augusto, tras el establecimiento de la *vicesima*, la apertura del testamento se convierte en acto público. Por motivos fiscales, esta apertura está exhaustivamente regulada y hay un título del D. (29,3) dedicado al protocolo a seguir denominado «De cómo se han de abrir, inspeccionar y transcribir los testamentos». Lo habitual es que el testador confiase la conservación de las *tabulae* a un pariente o

36. D.28.1.1 *Modestinus l. II Pandectarum*: «*Testamentum est voluntatis nostrae iusta sententia de eo, quod quis post mortem suam fieri velit*».

37. PARRA MARTÍN, M.D., «La interpretación del testamento romano», *Revista General de Derecho Romano*, nº15, 2010.

38. BIONDI, B., *Sucesión testamentaria y donación*, Bosch, Barcelona, 1960, pág. 6.

39. BIONDI, B., *ibid.*, pág. 16.

40. BIONDI, B., *ibid.*, pág. 22.

41. BIONDI, B., *ibid.*, pág. 25-29.

un amigo con el encargo de su publicación. Evidentemente, no se podía proceder a su apertura antes del fallecimiento del testador. AZAUSTRE FERNÁNDEZ⁴² señala que la apertura del testamento en momento o forma distintos a lo establecido por la ley se sancionaría con una multa de 5.000 sestercios e implicaría la pena establecida en la *Lex Cornelia de falsis*, también denominada *Lex Cornelia testamentaria nummaria*. La sanción por revelación de testamento de una persona viva era la deportación o la muerte, según el estrato social del transgresor. Entre las fuentes mencionadas por AZAUSTRE FERNÁNDEZ podemos mencionar D.48.10.1.5 y D.48.10.13. AZAUSTRE FERNÁNDEZ concluye que la lectura de un testamento en vida del testador «sólo procedería a iniciativa o, al menos, con el consentimiento del propio testador»⁴³.

Según la *Lex Iulia*, la apertura del testamento tenía lugar inmediatamente después de la muerte del testador pero, como señala PAULO (4,6,3), la legislación posterior introdujo variaciones y dice que entre presentes *intra tridum vet quinque dies aperienda sunt tabulae* (entre tres y cinco días después del fallecimiento⁴⁴) y en caso de ausentes *cum supervenerint*. BIONDI, basándose en PAULO, explica que el testamento debía ser abierto de día, *inter horam secundam et decimam diei* (entre la segunda y la décima hora del día), y en lo referido al lugar de la apertura, si habían sido hechos *in municipio, colonia, oppido, praefectura, vico, castello, conciliabulo* la apertura tenía lugar en el foro, la basílica o en la oficina recaudadora. Intervenían en el acto la autoridad pública, pretor en Roma o gobernador en provincias. En la época postclásica se realiza ante el *officium censuale*. BIONDI⁴⁵ señala que debían intervenir los testigos que habían suscrito el testamento para reconocer el propio sello. En caso de que alguno no reconociese el sello, las *tabulae* eran igualmente abiertas, pero esa situación hacía que fuese sospechoso el reconocimiento de los otros. Hecho el reconocimiento, se rompía el *linum* (las cintas que unen las tablas) y se abrían las *tabulae*, a menos que estas ya estuviesen *natura patefactae*. El protocolo de apertura y lectura del testamento aparece descrito en S.P.4.6.1-2⁴⁶. Y posteriormente se producía la *recitatio*, es decir, la lectura pública.

42. AZAUSTRE FERNÁNDEZ, M. J., «De la apertura, exhibición e inspección de testamentos (a propósito de la Apología de Apuleyo, 100, 2)», *Revista de Derecho Romano «Pervivencia»*, nº1, 2019 (apdo. III.3).

43. AZAUSTRE FERNÁNDEZ, M. J., «De la apertura, exhibición e inspección de testamentos (a propósito de la Apología de Apuleyo, 100, 2)», *op. cit.*, (apdo. IV).

44. AZAUSTRE FERNÁNDEZ, M. J., «De la apertura, exhibición e inspección de testamentos (a propósito de la Apología de Apuleyo, 100, 2)», *op. cit.*, (apdo. III.1) señala que «a juicio de algunos, los tres o cinco días no se podían contar desde la muerte, sino desde el momento en que se hubieran concluido las horas fúnebres habituales, esto es, desde el décimo siguiente a la muerte del testador, no pudiendo considerarse obligatorio para los herederos pensar durante esos días en la apertura del testamento. Se recuerda a estos efectos, la prohibición de demandar o molestar a herederos o parientes del difunto antes del espacio de nueve días de luto—aunque esto no podría acarrear ningún perjuicio a los acreedores a efectos de prescripción o de cualquier alegación legítima—, medida que fue introducida por Justiniano tras saber que un padre había sido detenido por una deuda al volver del enterramiento de su hijo».

45. BIONDI, B., *Sucesión testamentaria y donación*, *op.cit.*, págs 617-618.

46. S.P. 4,6,1: *Tabulae testamenti aperiuntur hoc modo, ut testes vel maxima pars eorum adhibeatur; qui signaverint testamentum: ita ut signis rupto lino aperiatur et recitetur atque ita describendi exem-*

De todo este proceso se levantaba acta (*gestum de aperendis tabulis*). Los codicilos y las *secundae tabulae* debían abrirse con las mismas formalidades. Y en caso de existir varios testamentos, debía procederse a la apertura de todos, aunque el último revocase a los precedentes o se tratase de un testamento nulo o falso.

El acto de apertura varió con el paso del tiempo y según GÓMEZ JORDÁN⁴⁷, culminó con el emperador Adriano que creó una *statio vicesimae hereditatium* competente para abrir los testamentos, asegurar su cálculo, percepción directa y gestión; así como una *missio in possessionem*, denominada Hadriana, para asegurar el pronto pago del impuesto. Sobre la posterior conservación de las *tabule*, el testamento, *signatum* por la autoridad pública, era conservado en *archivum*, para poder ser visto por todos los interesados. Otras fuentes como ULPIANO en D.10.2, en cambio, determinan que las *tabulae* eran entregadas al heredero más beneficiado (*maiore parte heres est*), quien debía dar copia a los interesados. A partir de estas formalidades, tras los cálculos necesarios y después de haber comprobado y aplicado las exenciones, se aplicaría la *vicesima hereditatium*.

11.2. *La satisdatio de vicesima hereditatium*

Señala GÓMEZ JORDÁN⁴⁸ que puede entenderse que la *Lex Iulia* preveía unas garantías sobre el pago del impuesto en caso de que no se realizase inmediatamente y que el testimonio de GAYO en 3.125 —relativo a las *satisdationes* a las que no se aplicaba el límite de la *Lex Cornelia*— confirma la existencia de *satisdationes* propuestas por esta ley.

Gaii Institutionum 3.125

Ex quibusdam tamen causis permittit ea lex in infinitum satis accipere, veluti si dotis nomine uel eius, quod ex testamento tibi debeat, aut iussu iudicis satis accipiatur et adhuc vicesima hereditatium cauetur, ut ad eas satisdationes, quae ex ea lege proponuntur, lex Cornelia non pertineat.

Instituciones de Gayo 3.125

Con todo permite esta ley en ciertos casos recibir caución sobre cosas indeterminadas, como por ejemplo, a título de dote o de lo que se deviere a alguno en virtud de un testamento o por mandamiento del juez; a más de que se previene por la ley vicésima de las herencias que a las cauciones propuestas, según lo prevenido en ella, no tenga aplicación la ley Cornelia.

pli fiat potestas ac deinde signo publico absignatum in archivum redigatur, ut, si quando exemplum eius interciderit, sit, unde peti possit. S.P. 4,6,2: Testamenta in municipiis coloniis oppidis praefectura vico castello conciliabulo facta in foro vel basilicia praesentibus testibus vel honestis viris inter horam secundam et deciman diei aperiri recitarique debebunt, exemploque sublato ab isdem rursus magistratibus obsignari, quorum praesentia constat apertum.

47. GÓMEZ JORDÁN, A., «La satisdatio de vicesima hereditatium», Fernández de Buján, A. (Dir.), *Hacia un Derecho Administrativo, Fiscal y Medioambiental Romano IV*, Volumen II: Derecho Fiscal y Miscelánea, Dykinson, 2021, pág. 97.

48. GÓMEZ JORDÁN, A., *ibid.*, págs. 99-100.

PANERO⁴⁹ define la estipulación como un medio de protección jurídica extra-procesal consiste en un contrato verbal que se perfecciona por medio de una pregunta del estipulante y una respuesta del promitente. Es pretoria si se hace ante el pretor, por su mandato y en los casos y forma previstos en su edicto, sin que pueda ser alterado por las partes y genera una obligación futura. GÓMEZ JORDÁN⁵⁰ señala que las estipulaciones o cauciones pretorias pueden ser impuestas como una *repromissio* (pretende obtener una simple promesa de cumplimiento) o como una *satisdatio* (exige además garantía). Según GAYO 3.125 la *cautio de vicesima hereditatium* exigida en el momento de la apertura del testamento lo era con *satisdatio*, es decir, con exigencia de garantía. GÓMEZ JORDÁN⁵¹ concluye que en caso de no prometerse las *satisdationes* ante los órganos recaudatorios, el pretor también podía imponer una *satisdatio* o *cautio de vicesima hereditatium* y que esta estuviese contenida en el Edicto del pretor, al igual que lo estaban las formalidades sobre la apertura del testamento bajo la rúbrica *testamenta quemmadmodum aperiantur inspiciantur describantur*⁵².

11.3. Órganos recaudatorios

Desde la República, los impuestos no eran recaudados directamente por el Estado, pues este servicio estaba en manos de entidades privadas tras haber sido adjudicatarios del arrendamiento mediante subasta pública realizada cada cinco años. Se adjudicaba a ciudadanos romanos con suficiente capacidad económica y estos, denominados publicanos y agrupados en sociedades (*societas publicanorum*), abonaban al Estado la totalidad de los impuestos por adelantado y posteriormente los recaudaban con un incremento que era su beneficio. Los publicanos cometieron numerosos abusos usando la coacción y la extorsión, movidos por su propio interés económico y contando con el apoyo de las legiones romanas. Este sistema, a pesar de los fraudes, fue imprescindible para el estado, pues este no contaba con la estructura necesaria para recaudar directamente. Según ORTUÑO PÉREZ⁵³, cuando Augusto accedió al poder, mantuvo esta recaudación indirecta, pero consciente de las continuas rebeliones populares generadas por los abusos, estableció la recaudación directa en las provincias imperiales, es decir, las que estaban directamente bajo su mandato. La tendencia de limitar el poder de las *societas publicanorum* continuó durante toda la época imperial, pero no se logró de manera homogénea en todo el Imperio ni con todos los impuestos. En el caso de la *vicesima* se produjo una situación intermedia entre ambas modalidades de recaudación.

49. PANERO GUTIÉRREZ, R., *Derecho Romano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 170.

50. GÓMEZ JORDÁN, A., «La satisdatio de vicesima hereditatium», *op. cit.*, pág. 102-103.

51. GÓMEZ JORDÁN, A., *ibid.*, págs. 103-104.

52. BIONDI, B., *Sucesión testamentaria y donación*, *op. cit.*, pág. 616.

53. ORTUÑO PÉREZ, M.E., «La intervención de sujetos privados en la recaudación de los impuestos en Roma», *Revista General de Derecho Romano*, nº24, 2015, págs. 17-18.

Los recaudadores del impuesto sucesorio eran supervisados en Roma por los prefectos del erario militar (*praefacti aeraii militaris*) y en las provincias por los procuradores provinciales. Posteriormente, Claudio creó la figura de un funcionariado especializado, los *procuratores vicesima hereditatium*. En lo relativo a las oficinas encargadas de la administración de esta tasa, APARICIO PÉREZ⁵⁴ describe los dos organismos que había en Roma: una oficina encargada de la recaudación allí, y otra oficina central sede de la administración general de la tasa, donde había un registro de las actividades de los procuradores italianos y provinciales.

12. Modificaciones y abolición

Las principales modificaciones que experimentó la *vicesima hereditatium* con los emperadores posteriores a Augusto fueron, siguiendo a NAQUET⁵⁵, las siguientes:

- Nerva⁵⁶ (96-98 d.C.): redujo el rigor de la ley⁵⁷ hacia los nuevos ciudadanos romanos. Introdujo la exención de pago para los hijos que heredasen los bienes de su madre o la madre de los hijos y los hijos que heredasen bienes de su padre y viceversa. De este modo, quedan excluidos de tributación los herederos de primer grado de consanguinidad.
- Trajano⁵⁸ (98-117 d.C.): amplió la reforma de Nerva aboliendo la condición de que el hijo estuviese bajo la potestad del padre para poder heredar y eliminó el impuesto de segundo grado de consanguinidad, tanto en línea recta como colateral, lo que igualó a los nuevos ciudadanos con los antiguos. Estableció que estas modificaciones fuesen retroactivas, de manera que las deudas pendientes de parientes herederos se daban por saldadas⁵⁹.
- Adriano (117-138 d.C.): puso un límite a las deducciones por el funeral debido a las ingentes cantidades empleadas en la construcción de monumentos fúnebres. Su reforma más significativa fue administrativa y consistió en la percepción directa del impuesto.

54. APARICIO PÉREZ, A., *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2006, págs. 37-38.

55. NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la République et sous l'Empire*, *op. cit.*, págs. 94-97.

56. NAQUET, H., *ibid.*, págs. 94-96.

57. SYME, R., «The imperial Finances under Domitian, Nerva and Trajan», *The Journal of Roman Studies*, vol. 20, 1930, págs. 63.

58. NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la République et sous l'Empire*, *op. cit.*, págs. 94-96.

59. SYME, R., «The imperial Finances under Domitian, Nerva and Trajan», *op. cit.*, pág. 59 señala sobre Trajano que «even allows the mitigation of the *vicesima hereditatium* both to be carried a step further and to be made retrospective».

– Caracalla⁶⁰ (211-217 d.C.): con clara intención recaudatoria, duplicó el impuesto, pasando del 5% al 10%, y abolió las exenciones para los parientes cercanos. Además, al conceder la ciudadanía romana a todos los habitantes del Imperio a través de la *Constitutio Antoniniana* del año 212 d.C., todos pasaron a ser sujetos pasivos de la *vicesima*⁶¹.

– Macrino⁶² (217-218 d.C.): restableció la exención de los parientes cercanos y la tasa al 5%.

La evolución posterior del impuesto no ha aparecido documentada hasta la fecha y se desconoce la fecha exacta en la que fue abolida la *vicesima hereditatum*. Hay estudiosos que confirman su existencia durante los gobiernos de Heliogábalo (218-222 d.C.) y de Gordiano III (238-244 d.C.), pero no hay constancia posterior. Por el Código de Justiniano⁶³ se deduce que en su época ya no se aplicaba el impuesto por haber sido abolido.

III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA LEGISLACIÓN HISTÓRICA ESPAÑOLA

1. Edad Media y Moderna

APARICIO PÉREZ⁶⁴ hace un exhaustivo estudio de los acontecimientos con trascendencia tributaria desde la caída del Imperio Romano en el año 476 d.C. hasta el inicio de la Edad Moderna. Expone que la época visigoda se caracterizó por una gran inestabilidad social y política y un estancamiento económico y, aunque su sistema fiscal era básicamente el derivado del Bajo Imperio Romano, pero no hay constancia de la existencia de un gravamen sobre la herencia. En la época de la ocupación musulmana, desde 711 hasta 1492, no existió unidad fiscal y los impuestos se fijaban según la religión y procedencia de los contribuyentes. En la España musulmana sí hay constancia de que una de las exigencias fiscales se refería a las donaciones testamentarias y a las herencias vacantes. Resulta curioso que durante el periodo nazarí, el gravamen sobre la herencia establecía que si los herederos eran hijos o nietos de hombres, el rey no cobraba nada, pero cobraba el 50% si eran mujeres.

60. NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la République et sous l'Empire*, op. cit., pág. 97.

61. CASIO, D., *Historia Romana, libros LXXI-LXXX*, traducción de Antonio Diego Duarte Sánchez, 2015.

62. NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la République et sous l'Empire*, op. cit., pág. 97.

63. C.J. 6, 33, 3: «quia et vicesima hereditatis ex nostra recessit republica».

64. APARICIO PÉREZ, A., *Historia de la Fiscalidad en España. Edad Media: años 476-1469*, Grupo Editorial Universitario, Granada, 2007.

La Hacienda de los reinos cristianos, a pesar de sus rasgos comunes, tenía carácter diferente en los diversos reinos, con instituciones propias y desarrollo distinto. APARICIO PÉREZ⁶⁵ describe los gravámenes sobre las sucesiones que existían en el Reino de Castilla: la luctuosa, la mañería y el marmazgo. La luctuosa, denominada también ención, unción o minción, se exigía a los vasallos sin herederos naturales para poder deferir su herencia sin testamento. La mañería consistía en una parte del patrimonio del vasallo que al morir debía pasar a su señor. El marmazgo era un gravamen con muchas similitudes con la luctuosa, pero solo hay una referencia, la que aparece en el Fuero que en el año 1250 Fernando III dió a la ciudad de Tuy, donde se especifica que se otorga a los moradores de esta ciudad libertad para testar y disponer de sus bienes a través de testamento a cambio de una contribución. En los Reinos de Aragón, Valencia, Navarra y Galicia existieron impuestos derivados de herencias, legados y donaciones similares a los del Reino de Castilla.

Se puede concluir que en la Edad Media y casi hasta el siglo XIX, la fiscalidad no fue única y los señores feudales y la Iglesia recaudaban con las muertes y las transmisiones hereditarias. La Iglesia, ante un fallecimiento administraba sacramentos, cobraba derechos de estola, de entierro, y una parte de la herencia se solía entregar como cuota en favor del alma. Y los señores feudales también recibían ingresos o bienes al morir sus vasallos y heredar sus descendientes o cuando los vasallos fallecían sin hijos y las tierras volvían a su poder. PESET⁶⁶ señala que «la muerte y la sucesión quedaban en el ámbito de la fiscalidad eclesiástica o señorial».

2. De 1798 a 1987

El Impuesto de Sucesiones aparece en España a finales del siglo XVIII. La **Real Cédula de Carlos IV de 19 de septiembre de 1798** creó el primer gravamen sobre las herencias, excepto los territorios forales de País Vasco y Navarra y reglamentó los «oficios de hipotecas»⁶⁷ con el objetivo de consignar un registro de cargas y gravámenes. Este impuesto, por primera vez sometía a tributación las herencias y legados en línea no directa con el objetivo de financiar la Hacienda Real, pues eran necesarios mayores recursos para afrontar las guerras contra Francia. Mediante el **Decreto de 3 de mayo de 1811**, las Cortes de Cádiz establecieron un nuevo impuesto denominado Manda Pía Forzosa, que consistía en el pago de 12 reales en España y 3 pesos en América por cada testamento. Este gravamen estaba originalmente destinado a atender las necesidades de las víctimas de la Guerra de la Independencia y posteriormente a los gastos generales del Estado. En el **Decreto**

65. APARICIO PÉREZ, A., *ibid.*, págs. 94-95.

66. PESET, M., «El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia», *Palau*, 14, nº1, 1987, pág. 19.

67. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., «Sobre las sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *Revista de Hacienda Pública*, nº2, 1970, pág. 77.

del 13 de octubre de 1815, Fernando VII establece la *Media Annata*⁶⁸, mitad de la renta de un año, de las herencias transversales y vínculos y mayorazgos. El **29 de junio de 1821**, por **Decreto** de Cortes quedó fijado el Impuesto de Transmisiones y Herencias, que estaba integrado en un derecho de registro público para actos civiles, judiciales y extrajudiciales. Siguiendo a PESET⁶⁹, en él se establecían unos derechos fijos sobre determinados actos y sobre otros, un derecho proporcional. Este impuesto, que generó una fuerte oposición, fue abolido en **mayo de 1822**. Sin embargo, fue restablecido con la *Media Annata* con la restauración absolutista en 1824 y estuvo vigente hasta 1829. A finales del periodo absolutista, con López Ballesteros, mediante el **R.D. de 31 de diciembre de 1829** se estableció el Derecho de Hipotecas, que fijó una imposición gradual sobre las sucesiones de vínculos y mayorazgos y sobre las de bienes libres. Gravaba vinculaciones y mayorazgos con media anualidad si la sucesión era en línea recta, y con la anualidad entera si era transversal o recaía en extraños. El principio de proporcionalidad del impuesto de sucesiones se mantuvo durante todo el siglo XIX siguiendo la tónica de reducir la carga fiscal para los parientes cercanos e incrementarla para parientes más alejados en grado. La **Ley del 23 de mayo de 1845**, impulsada por A. Mon y R. de Santillán, implicó una gran reforma fiscal en España que supuso la instauración de un verdadero sistema tributario. Con esta ley, según ESTAPÉ⁷⁰, se aprobó un impuesto denominado Derecho de Hipotecas, por confiarse su percepción a los contadores de hipotecas. Este impuesto gravaba la traslación de bienes inmuebles y el arriendo o subarriendo de los mismos bienes, quedando exentas las transmisiones hereditarias en línea entre descendientes y ascendientes y las adquisiciones hechas a nombre y por interés general del Estado.

En la **segunda mitad del siglo XIX**, este Derecho de Hipotecas se mantendría con numerosas modificaciones⁷¹ hasta la **Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867**, donde el ministro M. García Bazanallana lo modifica y pasa a denominarse Impuesto sobre Traslaciones de Dominio. Los cambios más significativos son los nuevos tipos impositivos en la escala de las herencias; el distinto trato fiscal para herencias y legados; el establecimiento de medidas preventivas para asegurar el pago, trámites, plazos, multas; la obligación de registradores, notarios e incluso curas párrocos y alcaldes de proporcionar datos a la administración sobre las defunciones; la inclusión de bienes muebles y la mayor novedad es que ahora están sujetas todas las transmisiones en línea directa legítima y las dotes. Las sucesivas leyes

68. PESET, M., «El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia», *op. cit.*, pág. 20.

69. PESET, M., *ibid.*, pág. 21.

70. ESTAPÉ, F., *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, 1971, Madrid, pág. 161.

71. Tales modificaciones se realizaron a través de la siguiente legislación: R.D. de 11 de junio de 1847, Circular de 20 de febrero de 1850, Real Orden de 30 de abril de 1852, R. D. de 26 de noviembre de 1852, Ley de 2 de noviembre de 1861, Ley de presupuestos de 25 de junio de 1864, Real Orden de 14 de junio de 1866, Real Orden de 15 de enero de 1867.

de presupuestos de los años posteriores modificaron los tipos impositivos, además de introducir algunas reformas en ciertas cuestiones concretas. La **Ley de 31 de diciembre de 1881** introdujo nuevas modificaciones. El Reglamento de 1881 asimiló a efectos impositivos las herencias, legados y donaciones con la valoración de los usufructos en el 25% de su valor. Con la **Ley del 25 de septiembre de 1892** se modificaron los tipos de las herencias y la **Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893** modificó otra vez las tarifas, sometió a las herencias de muebles en el extranjero a tipos superiores a los normales y las indemnizaciones de seguros de vida tributaron como las herencias. La **Ley de Presupuestos de 30 de agosto de 1896** introdujo modificaciones para estimar los derechos de usufructo y nuda propiedad en el 50% y eliminó la duplicidad del impuesto para los bienes en el extranjero. En 1897, los tipos de tarifa experimentaron un recargo del 20% por la Ley del 10 de junio y posteriormente otro del 20% en concepto de «especial de guerra».

En la **primera mitad del siglo XX**, en 1900, como explica SOLÉ VILLALONGA⁷², R. Fdez. Villaverde hace una profunda reforma tributaria, debido sobre todo a la pérdida de las colonias, y el gravamen pasó a denominarse «Impuestos sobre Derechos Reales». Se estableció la progresividad de la tarifa y esta se incrementó significativamente. Se fijó la exención de pago para las transmisiones hereditarias entre ascendientes, descendientes y cónyuges, cuya porción individual fuese menor de mil pesetas. La **Ley de 3 de agosto de 1907**, con Glez. Besada, introdujo el criterio progresivo solamente para herencias de parientes más lejanos o no familiares del causante, y la escala variaba entre el 16% y el 20%. Esto se mantuvo hasta 1910, cuando Eduardo Covián fijó una escala progresiva mediante una doble entrada: por un lado, el parentesco y el tipo de transmisión, y, por otro, el valor de la porción hereditaria. La Ley, aprobada el 29 de diciembre de 1910, que extendía la progresividad a todas las herencias, suprimió la exención en las sucesiones directas aplicándoles una progresión moderada. Con esta ley apareció el Impuesto sobre las Personas Jurídicas, del 0,25% sobre los bienes de las asociaciones, corporaciones y demás entidades, ya que estos no se transmiten por sucesión hereditaria. La **Ley de Reforma Tributaria de 29 de abril de 1920**, con Gabino Bugallal, modificó los tipos, con un sistema totalmente progresivo, excepto para las herencias en favor del alma y estableció el 25% para sucesiones *abintestato* a partir del tercer grado en línea colateral e identificó las donaciones *inter vivos y mortis causa* con las herencias. La **Ley de 26 de julio de 1922**, con Francisco Bergamín, creó un recargo sobre las transmisiones de bienes entre parientes del quinto grado colateral inclusive y extraños. En **1926, mediante el R. D. de 27 de abril**, se creó el Impuesto sobre el Caudal Relicto que gravaba el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos. Estableció un recargo para las transmisiones lucrativas entre colaterales a partir del tercer grado y entre extraños e incrementó las multas por fraude y evasión fiscal. Durante la Segunda República, la

72. SOLÉ VILLALONGA, G., *La reforma fiscal de Villaverde 1899-1900*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 199.

Ley de Reforma Tributaria de 11 de marzo de 1932 no introdujo modificaciones muy significativas. Subió los tipos sobre las sucesiones en un 20% y dejó exento del impuesto sobre el caudal relichto los bienes heredados por el cónyuge del causante. La **Ley del 15 de abril de 1932** ratificó estas reformas. Finalizada la Guerra Civil, la **Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940**, impulsada por José Larraz, introdujo, según ALBIÑANA GARCÍA⁷³, los siguientes cambios: incremento en los tipos, valoración en el 2% del ajuar doméstico, recargo del 25% en las sucesiones *abintestato* entre colaterales de segundo grado cuando el causante fallezca después de los 40 años. La **Ley de 17 de marzo de 1945** estableció para las herencias entre cónyuges un tipo único para la cuota legal y la no legítima. Con J. Benjumea Burín, se aprobó la **Ley de 31 de diciembre de 1946**, con nuevas reformas para herencias inferiores a 2.000 pesetas, que quedaron exentas del impuesto sobre el caudal relichto, y elevó del 0,25% al 0,30% el tipo sobre los bienes de las personas jurídicas.

En la **segunda mitad del siglo XX**, se produjeron numerosas reformas. La **Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957**, con M. Navarro Rubio, reformó los Impuestos de Derecho Reales, de caudal relichto, y los bienes de las personas jurídicas. La **Ley de 21 de julio de 1960** estableció un recargo entre el 8% y el 18% para herencias, cuando cada participación individual superase los 10 millones de pesetas. Esta ley especificó que la recaudación iba destinada al Fondo Nacional de Asistencia Social para mantener y mejorar servicios sociales. La **Ley de Reforma del Sistema Tributario, Ley 41/1964 de 11 de junio** introduce, según señala CARBAJO VASCO⁷⁴, modificaciones significativas en el contenido y estructura del impuesto. Las más destacables serían: el carácter directo del gravamen; la supresión del impuesto sobre el caudal relichto; la reducción del número de tarifas, de 12 a 7, y la conversión de la progresión en progresión por fracciones y el incremento al 3% del ajuar doméstico. Esta reforma estableció un elevado número de exenciones no contempladas en las anteriores. Los intentos posteriores de reforma, plasmados en el Proyecto de Ley de marzo de 1976 de actuación económica, el Anteproyecto de 1977 y el Proyecto de Ley de 1978 fueron retirados por el gobierno por falta de apoyos. Y llegamos a la **Ley 29/1987 de 18 de diciembre** y al R. D. 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del vigente I.S.D. Este impuesto es cedido a las C.C.A.A. a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A. y de medidas fiscales complementarias, y esta cesión es ampliada a través de las Leyes Orgánicas 7/2001 y 21/2001, de 27 de diciembre y la Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

Al hilo de esta evolución legislativa, comprobamos cómo el impuesto de sucesiones no se limitó a contribuir de forma genérica al Tesoro Público, sino que tuvo

73. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., «Reforma tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº9, Civitas, 1976, pág. 66.

74. CARBAJO VASCO, D., *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976)*, Instituto de Estudios Fiscales, nº77, Madrid, 1990, pág 39.

fines específicos según su contexto histórico, como recaudar recursos para afrontar las guerras contra Francia con la modificación del 24 de noviembre de 1800; atender las necesidades de las víctimas de la Guerra de la Independencia mediante la Manda Pía Forzosa de 1811; aportar recursos para gastos de guerra a través de un recargo del 20% en 1896; sufragar gastos originados por la pérdida de las colonias en 1900; o mantener y mejorar los servicios sociales a través del Fondo Nacional de Asistencia Social en 1960. Estos fines específicos se asimilan a la motivación de Augusto de recaudar fondos para el *Aerarium Militare* estableciendo la *vicesima*.

IV. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA ACTUALIDAD

En el derecho español vigente, el Impuesto está regulado a nivel estatal por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del I.S.D, y por el Reglamento aprobado por el R.D. 1629/1991 de 8 de noviembre. Según el texto de la ley, este impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al dethraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público. Este objetivo redistributivo de la riqueza en el derecho vigente difiere de la finalidad recaudatoria para sufragar los gastos militares y conseguir la paz social de la *vicesima*. Sin embargo, no hay unanimidad en que el objetivo redistributivo sea el prioritario en la actualidad, ni que fuese meramente recaudatorio en la época de Augusto, pues como se ha mencionado previamente, este tenía otras motivaciones.

De acuerdo con MARTÍN FERNÁNDEZ, FERNÁNDEZ-PICAZO y GARCÍA CARRETERO⁷⁵, el carácter de tributo cedido a las C.C.A.A hace que tanto el Estado como las primeras cuenten con competencias normativas respecto al mismo⁷⁶. MONASTERIO ESCUDERO⁷⁷ señala que la descentralización del sector público español, iniciada tras la CE de 1978, «supuso un notable cambio en la distribución de funciones de gasto y en la organización de los distintos agentes integrantes de las Administraciones Pùblicas». Este proceso descentralizador tuvo

75. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L.; GARCÍA CARRETERO, B., *Manual del Impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 21.

76. De acuerdo con el art. 19.2.c de la L.O.F.C.A y el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las C.C.A.A pueden asumir competencias normativas sobre: la tarifa del impuesto; las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente que determinan la progresividad del impuesto; las reducciones en la base imponible, estableciendo nuevas deducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la C.A o regulando las existentes en la normativa estatal; y sobre deducciones y bonificaciones en la cuota. Asimismo, las C.C.A.A. están facultadas para regular aspectos de la gestión y liquidación, pero el establecimiento de autoliquidación obligatoria requiere autorización del Estado.

77. MONASTERIO ESCUDERO, C., «El laberinto de la financiación autonómica», Mella Márquez, J. M. (Dir.), *Cambios regionales en la Unión Europea y nuevos retos territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 185.

una primera etapa centrada en el lado del gasto y transferencias competenciales, y posteriormente el énfasis se puso en la elaboración de un sistema de financiación que permitiera la autonomía y suficiencia del conjunto de Haciendas Autonómicas, manteniendo la unidad básica del sistema fiscal.

1. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Se trata de un impuesto directo, personal, subjetivo, instantáneo, progresivo, que afecta sólo a personas físicas y grava las adquisiciones lucrativas por parte del sujeto pasivo por actos *inter vivos* (donaciones) y por actos *mortis causa* (sucesiones y herencias). En cambio, la *vicesima* es considerada por los estudiosos como una tasa, su naturaleza no es progresiva y solamente grava las adquisiciones por actos *mortis causa*. Es exigible en todo el territorio nacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno. Mientras que la condición para la aplicación de la *vicesima hereditatum* era poseer la ciudadanía romana independientemente del lugar de residencia, el I.S.D. se puede aplicar a extranjeros siempre que el hecho imponible haya tenido lugar en territorio nacional.

2. Hecho imponible y sujeto pasivo

El hecho imponible que determina la aplicación de este impuesto es el incremento patrimonial gratuito o lucrativo de las personas físicas, y la ley lo especifica en tres supuestos: la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*; y 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 I.R.P.F y otras normas tributarias. Por tanto, a diferencia de la *vicesima*, que se ocupaba de herencias, legados y donaciones *mortis causa*, la ley vigente regula también las donaciones *inter vivos*.

En virtud del art. 5 de la L.I.S.D, están obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes: en las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes; en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas; y en los seguros sobre la vida, los beneficiarios. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia del lugar donde estén los bienes o derechos que integren el incremento del patrimonio gravado. Y a los contribuyentes con residencia habitual fuera de España se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos en territorio español. Tal y como ocurría

con la *vicesima hereditatium*, el Estado está exento del pago del I.S.D. Esta exención no está específicamente recogida en un art. de la L.I.S.D., sino que se deriva de la interpretación del régimen fiscal aplicable a las entidades públicas.

3. Cálculo del impuesto

La determinación de la **base imponible** supone el primer paso en el cálculo del I.S.D. Según el art. 9 de la L.I.S.D, constituye la misma: en las transmisiones *mortis causa*, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente; en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos; y en los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Por tanto, en el cálculo del impuesto la ley distingue tres supuestos.

En lo que respecta al primer supuesto, adquisiciones *mortis causa*, podemos afirmar que el valor neto de la cantidad percibida por cada uno de los causahabientes debe ser calculado como la diferencia entre el valor real de la herencia y las cargas, deudas y demás gastos deducibles. El proceso comienza haciendo un inventario por valor de mercado de los bienes y derechos que pertenecen al causante en el momento de su fallecimiento y procediendo a la liquidación de la sociedad de gananciales, en caso de encontrarse en este régimen matrimonial; lo que da lugar al caudal relichto. A este se adicionan algunos bienes en virtud de las presunciones establecidas en el art. 11 de la L.I.S.D, aunque pueden quedar desvirtuadas mediante justificación de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente. Calculado el importe del caudal relichto y los bienes adicionables, resulta necesario adicionar el ajuar, valorado en el 3% del importe del caudal relichto del causante (salvo que los interesados asignen a este un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje) para dar lugar a la masa hereditaria bruta. Obtenida la misma, se minorará dicha cantidad con las cargas, deudas y gastos deducibles de acuerdo con los artículos 12, 13 y 14 de la L.I.S.D. (cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan su capital o valor, deudas que dejare contraídas el causante, gastos en el litigio en interés común de los herederos y gastos justificados de última enfermedad, entierro y funeral), dando lugar a la masa hereditaria neta. Se calculará la porción hereditaria individual que le corresponda a cada sujeto pasivo realizada con estricta igualdad, obteniendo un reparto por cuotas o hijuelas, a la que habrá que adicionar acumulaciones en caso de existir donaciones al beneficiario en los cuatro años anteriores al fallecimiento, para dar lugar a la base imponible. El cálculo actual de la misma presenta similitudes con la de la *vicesima hereditatium*, pues también en el derecho romano esta se cuantificaba una vez deducidos tres tipos de gastos: funerarios, deudas del difunto y determinados legados, como el de alimentos, usufructo y renta vitali-

cia. Tal como ocurría en Roma a partir de Adriano, donde no podían deducirse de la base imponible de la *vicesima* los gastos suntuarios hechos con ocasión del entierro, el actual I.S.D en su art. 14.b señala que los gastos de entierro y funeral deben guardar la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

En lo que respecta al segundo supuesto, adquisiciones gratuitas *inter vivos* (donaciones), el valor neto de los bienes y derechos adquiridos debe calcularse como la diferencia entre el valor real de los bienes y derechos recibidos, y las cargas y deudas (en este caso los gastos no son deducibles).

En lo que respecta al tercer supuesto, seguros de vida, las cantidades percibidas se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

La **base liquidable** se obtiene aplicando en la base imponible las reducciones estatales y aquellas aprobadas por la C.A., siguiendo el orden mencionado. En las adquisiciones *mortis causa*, si la C.A. no hubiese regulado reducciones propias, se aplicarán las recogidas en el art. 20 de la L.I.S.D. entre las que destaca la reducción por grado de parentesco. Es interesante comparar como Augusto y emperadores posteriores, con la *vicesima*, consideraron como exentos del pago del impuesto a los parientes cercanos, mientras que en la actualidad poseen reducciones, aunque siguen sometidos al mismo. Esta exención ha sido siempre objeto de amplio debate y ha experimentado modificaciones, eliminaciones y restablecimientos a lo largo de la evolución del impuesto.

La **cuota íntegra** del impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable la tarifa autonómica, y en caso de que la C.A. no hubiese aprobado una escala o no hubiese asumido competencias normativas en materia del I.S.D., la base liquidable será gravada a los tipos que recoge el art. 21 de la L.I.S.D

La **cuota tributaria** se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador autonómico y en caso de que la C.A. no hubiese aprobado uno, se aplicarán los coeficientes que figuran en el art. 22 de la L.I.S.D, decrecientes con el grado de parentesco y crecientes con el patrimonio previo del causahabiente. En caso de que la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior, sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente, aquélla se reducirá en el importe del exceso. Nos encontraríamos ante un error de salto tributario, sobreimposición que se produce cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulta que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. Finalmente, serán de aplicación las deducciones por doble imposición internacional (art. 23 ISD). En caso de que la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, el contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra la menor cantidad de: el importe efectivo de lo

satisfecho en el extranjero por un impuesto similar, o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España. Asimismo, las C.C.A.A podrán aprobar deducciones y bonificaciones propias, compatibles con las estatales.

4. Organismo recaudatorio

La recaudación de los tributos es una actividad típicamente administrativa, ejercida por los poderes públicos y regulada en el art. 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del I.S.D. Son los beneficiarios los que deben declarar y pagar el tributo en los servicios tributarios autonómicos del lugar de residencia del causante, o, en su caso, en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles del donante. Existen reglas especiales para los casos en los que el causante no tenga residencia habitual en España o en los que existen bienes inmuebles situados fuera de España que obligan a presentar la declaración en la Delegación de Hacienda de Madrid. En cambio, En Roma, como ya hemos visto, la recaudación de la *vicesima* estaba en manos de entidades privadas denominadas *societas publicanorum*.

5. Devengo, presentación y prescripción

De acuerdo con el art. 24 de la L.I.S.D, el impuesto se devengará en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros de vida, el día del fallecimiento del causante o del asegurado, mientras que en las transmisiones lucrativas *inter vivos*, el día en que se cause o celebre el acto o contrato. Observamos aquí otra diferencia respecto a la *vicesima*, pues el devengo de esta (referida a los actos *mortis causa*) tenía lugar en el momento de la delación de la herencia para los herederos necesarios y en el de la aceptación para los voluntarios.

El plazo de declaraciones para las transmisiones *mortis causa* y seguros de vida será de seis meses desde el devengo, mientras que en los actos *inter vivos* el periodo abarca 30 días desde el devengo. Sin embargo, tal y como señala el artículo 68 del Real Decreto 1629/1991, la oficina competente podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte.

El art. 25 de la L.I.S.D dispone que la prescripción se aplicará de acuerdo con los artículos 64 y siguientes de la L.G.T según los cuales a los cuatro años prescribe el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y para exigir el pago de la deuda, así como el derecho a solicitar y obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. El plazo de prescripción en las transmisiones *mortis causa* termina pasados cuatro años desde la finalización de los seis meses de plazo para el pago voluntario.

V. CONCLUSIONES

1. Existieron dos intentos fallidos de creación de un impuesto de sucesiones previos al establecimiento de la *vicesima hereditatium* por Octavio Augusto en el año 6 d.C.: el de Julio César, y el de los triunviros Octaviano, Antonio y Lépido. No hay fuentes que confirmen que la *Lex Voconia* del año 169 a.C pueda considerarse como precursora de la *vicesima*.

2. Aunque la mayoría de los autores opina que la finalidad de la *vicesima hereditatium* era meramente recaudatoria, para aportar fondos para el *Aerarium Miliare*, Augusto también perseguía otros objetivos: moralizar la sociedad, preservar la pureza de la raza y evitar que el patrimonio de los ciudadanos romanos pasase a manos ajenas a la familia.

3. Con los emperadores posteriores a Augusto, la *vicesima hereditatium* experimentó modificaciones relativas, sobre todo, a las exenciones y deducciones. Entre ellos, Caracalla fue el que introdujo más reformas con intención claramente recaudatoria, duplicando la tasa y eliminando exenciones.

4. Tras Macrino, no hay fuentes que lleven a los expertos a tener una opinión unánime sobre la fecha de abolición de la *vicesima hereditatium*, pero sí se puede deducir que en la época justiniana ya no se aplicaba.

5. En la época visigoda no hay constancia del impuesto y, en cambio, sí la hay en la España musulmana. En la Edad Media existieron impuestos sucesorios, pero la sucesión estaba mayoritariamente en el ámbito de la fiscalidad eclesiástica o señorial.

6. El impuesto de sucesiones aparece en España, como ingreso fiscal del Estado, a finales del siglo XVIII con la Real Cédula de Carlos IV de 1798, y desde entonces ha sido derogado, restablecido y, sobre todo, modificado en múltiples ocasiones. Las reformas más importantes fueron las de 1845, con Alejandro Mon y Ramón de Santillán, y las de 1964.

7. El vigente impuesto está regulado por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre; es de carácter directo, personal, subjetivo, instantáneo, progresivo, afecta sólo a personas físicas y grava las adquisiciones lucrativas por parte del sujeto pasivo por actos *inter vivos* y *mortis causa*.

8. Las principales analogías entre la *vicesima* y el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son: la persecución de fines adicionales además de la recaudación de fondos para el Tesoro, la regulación de actos *mortis causa*, el trato favorable a los parientes cercanos y la no deducción de gastos de entierro y funeral suntuarios. Las diferencias más destacables se derivan de la distinta naturaleza jurídica, el momento del devengo, la actual inclusión de actos *inter vivos*, así como la ausencia de progresividad en la *vicesima*. Las diferencias son comprensibles debido al paso de los siglos; no obstante, los elementos esenciales de ambos impuestos son comunes.

9. El impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas, y la capacidad normativa de estas provoca tratos fiscales diferenciados entre los contribuyentes.

10. El impuesto de sucesiones ha sido desde su origen objeto de amplio debate, y en la actualidad para unos es un instrumento de redistribución de la riqueza (al considerarse la herencia un transmisor de desigualdad al que hay que ponerle límites por la vía fiscal) y, para otros, no es más que un mero instrumento para la obtención de recursos para el Estado.

11. Como conclusión final, podemos decir que los principios en los que se inspira el sistema tributario romano son el origen del sistema impositivo actual, y quiero poner énfasis en la importancia del Derecho Romano, del que nuestro ordenamiento jurídico es deudor, y cuyo análisis, estudio y comprensión constituyen la base para conocer con mayor profundidad nuestro Derecho vigente.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., «Reforma tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº9, Civitas, 1976, págs 73-97.
- APARICIO PÉREZ, A., *Historia de la Fiscalidad en España. Edad Media: años 476-1469*, Grupo Editorial Universitario, Granada, 2007.
- APARICIO PÉREZ, A., *La fiscalidad en la Historia de España. Época Antigua: años 753 a.C. a 476 d.D.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- APARICIO PÉREZ, A., *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2006.
- APIANO, *Historia de Roma: Guerras civiles*, traducción de Antonio Sancho Royo, Gredos, Madrid, 1985.
- AZAUSTRE FERNÉNDEZ, M. J., «De la apertura, exhibición e inspección de testamentos (a propósito de la Apología de Apuleyo, 100, 2)», *Revista de Derecho Romano «Pervivencia»*, nº1, 2019.
- BELTRÁN FLÓREZ, L., *El impuesto sobre las herencias*, Bosch, Barcelona, 1945.
- BENARIO, H., *Augustus' Military Achievements*, Emory University, 2008. Consultado el 10/02/2024 y disponible en <https://roman-emperors.sites.luc.edu/war-doc3a.htm>.
- BENITEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., «Sobre las sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *Revista de Hacienda Pública*, nº2, 1970, págs. 73-97.
- BIONDI, B., *Sucesión testamentaria y donación*, Bosch, Barcelona, 1960.
- CAGNAT, R., *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares*. Consultado el 11/02/2024 y disponible en <https://archive.org/details/tudehistorique00cagn/page/178/mode/2up>.

- CAÑAL GARCÍA, F.J., «Evolución de las reducciones por parentesco en el impuesto de sucesiones», TORRENT RUIZ, A. (Dir.), *Fundamentos Romanísticos del Derecho Contemporáneo*, Tomo 1, BOE, Madrid, 2021, págs. 1021-1032.
- CARBAJO VASCO, D., *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976)*, Instituto de Estudios Fiscales, nº77, Madrid, 1990.
- CASIO, D., *Historia Romana, libros L-LX*, traducción y notas de Juan Manuel Cortés Copete, Gredos, Madrid, 2011.
- CASIO, D., *Historia Romana, libros LXXI-LXXX*, traducción de Antonio Diego Duarte Sánchez, 2015. Consultado el 11/02/2024 y disponible en https://www.academia.edu/23705422/DI%C3%93N_CASIO_Historia_Romana_Ep%C3%ADtomos_de_los_Libros_LXXI_a_LXXX.
- CICCOTTI, E., *Lineamenti dell' evoluzione tributaria nel mondo antico*, Societa Editrice Libraria, Roma, 1921.
- ESTAPÉ, F., *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, 1971.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., *Derecho Público Romano*, Aranzadi, Navarra, 2009.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., «Ius fiscale: Instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano», *Revista de Derecho UNED*, nº5, 2009.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., «Reformas legislativas de Augusto», *Revista General de Derecho Romano*, nº23, 2014.
- GÓMEZ JORDÁN, A., «La satisdatio de vicesima hereditatium», Fernández de Buján, A. (Dir.), *Hacia un Derecho Administrativo, Fiscal y Medioambiental Romano IV*, Volumen II: Derecho Fiscal y Miscelánea, Dykinson, 2021.
- LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., «De la Vicesima Hereditatium al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español», *RIDROM*, nº14, 2015, págs. 188-268.
- LUMBROSO, G., *Recherches sur l'économie politique de l'Egypte au temps des Lagides*, Torino, 1870. Consultado el 14/02/2024 y disponible en <https://archive.org/details/recherchessurlc02lumbgoog/page/n9/mode/2up>.
- MARQUARDT, J., *De l'organisation financière chez les Romains*, 1888. Consultado el 05/03/2024 y disponible en <https://archive.org/details/delorganisationf-10marq/page/n5/mode/2up?q=aureo>.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L.; GARCÍA CARRETERO, B., *Manual del Impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- MARTÍN MORENO, J.L., «Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Pensamiento Jurídico*, 2020, págs. 169-190.
- MOMMSEN, T., *Die Romischen Tribus*, 1844. Consultado el 4/01/2024 y disponible en <https://archive.org/details/diermischentri00momm/page/n5/mode/2up>.

- MONASTERIO ESCUDERO, C., «El laberinto de la financiación autonómica», Mella Márquez, J. M. (Dir.), *Cambios regionales en la Unión Europea y nuevos retos territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 185-204.
- NAQUET, H., *Des impôts indirects chez les romains sous la République et sous l'Empire*, 1875. Consultado el 03/03/2024 y disponible en <https://archive.org/details/desimpotsindire00naqugoog/page/n6/mode/2up>.
- ORTUÑO PÉREZ, M.E., «El origen y los intentos de creación, a finales de la República, de la Vicesima Hereditatium, como impuesto sucesorio», *Revista General de Derecho Romano*, nº23, 2014.
- ORTUÑO PÉREZ, M.E., «La intervención de sujetos privados en la recaudación de los impuestos en Roma», *Revista General de Derecho Romano*, nº24, 2015.
- ORTUÑO PÉREZ, M.E., «La lex Voconia y su relación con el Aerarium populi romani», *Revista General de Derecho Romano*, nº39, 2022.
- PANERO GUTIÉRREZ, R., *Derecho Romano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- PARRA MARTÍN, M.D., «La interpretación del testamento romano», *Revista General de Derecho Romano*, nº15, 2010.
- PESET, M., «El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia», *Palau*, nº1, 1987, págs. 17-34.
- PLINIO EL JOVEN, *Panegírico de Trajano*, traducido por Franciso Barreda, Madrid, 1787. Consultado el 02/03/2024 y disponible en <https://archive.org/details/elpanegricodepl00barrgoog/page/n6/mode/2up>.
- PULLIAM, R., «Taxation in the Roman State», *The Classical Journal*, vol.19, nº19, 1924, págs. 545-553. Consultado el 30/01/2024 y disponible en <https://www.jstor.org/stable/3289068>.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., «Notas en torno a la Lex Iulia de Vicesima Hereditatium», *Memorias de Historia Antigua*, nºIII.9, 1979, págs. 199-215.
- SOLÉ VILLALONGA, G., *La reforma fiscal de Villaverde 1899-1900*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1967.
- SUETONIO, *Vidas de los césares, Augusto*, 28, 3, traducción de Vicente Picón García, Cátedra, Madrid, 2004.
- SYME, R., «The imperial Finances under Domitian, Nerva and Trajan», *The Journal of Roman Studies*, vol. 20, 1930, págs. 55-70.
- TORRES PARRA, M.J., «Algunos aspectos de la Lex Iulia de Vicesima hereditatium», Torrent Ruiz, A. (Dir.), *Fundamentos Romanísticos del Derecho Contemporáneo*, Tomo 1, BOE, Madrid, 2021, págs. 941-953.