

# El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra Historia

**Mariano Peset**

Catedrático de Historia de la Universidad de Valencia

## SUMARIO

<b>Viejos precedentes</b>	<b>La reforma García Barzallanada de 1867</b>
<b>Las primeras cargas impositivas sobre sucesiones</b>	<b>Las consecuencias del 98</b>
	<b>Para terminar...</b>
<b>La reforma de Alejandro Mon: El derecho de hipotecas</b>	<b>Orientación bibliográfica</b>

*Volver hacia el pretérito en busca de un impuesto actual es, sin duda, una aventura. Son numerosas las figuras que ha revestido, y organizarlas en una presentación racional puede ser dificultoso y, al mismo tiempo, sugestivo. El momento en que una masa hereditaria pasa del causante a herederos y legatarios, parece oportuno para imponer esa carga... Su justificación ha variado según épocas y lugares.*

*Si tuviera que resumir en unas frases su evolución a través de la historia, diría que, a pesar de su existencia en Roma, no se exigirá por los reyes en la época medieval, ni en la moderna. Surgirá de nuevo, con fuerza, en los últimos años del antiguo régimen y con los liberales para, paulatinamente, lograr cotas cada vez más altas en el presente. Pero de este modo no es posible percibir, ni cómo se configura, ni el por qué de su aparición y posterior cambio de su presencia contemporánea. Explicarlo es lo que me propongo en estas páginas, en especial en la época liberal, contemporánea...*

## Viejos precedentes

---

En Roma, con algunos intentos anteriores, fue establecida por Augusto el año 6 de Cristo, una vigésima sobre las herencias y legados de los ciudadanos. Junto con una centésima de las ventas y la vigésimoquinta de las ventas de esclavos se pretendía crear un fondo militar —distinto del fisco imperial— y conceder pensiones a los veteranos. Recaía sobre todas las transmisiones *mortis causa*, salvo de pobres o de parientes cercanos —línea recta y colateral cercana (hermanos)—. El senado lo aceptaría y aprobaría una ley Julia de *vicesima hereditarium*, al proponerla Octavio Augusto, dando a elegir entre ésta o el *tributum* sobre la tierra que pagaban los provinciales, no ciudadanos, que se tenía por una carga degradante... Con la concesión de la ciudadanía de Caracalla en el 212 se extendió a todos los habitantes del imperio y se elevó a una décima o diez por ciento; la Constitución Antoniana del 212 posee una finalidad fiscal sin duda, aparte de su sentido unificador de quienes vivían bajo el poder romano. Duraría la *vicesima* cerca de un siglo todavía, desapareciendo en las reformas de Diocleciano. Un antiquísimo precedente que no habría de continuar en los siglos intermedios. ¿Por qué?

En la Edad Media, y casi hasta el siglo XIX, la fiscalidad no es única; existen, más bien, varias: la Iglesia o los señores feudales tienen ingresos que hoy calificaríamos como públicos. A veces ceden una parte al rey por las urgencias de la corona, como las tercias reales o tercio diezmo, en donde el monarca absorbe una parte de los diezmos eclesiásticos. Pues bien, sobre la muerte y la transmisiones hereditarias parece ser la Iglesia quien tiene casi el monopolio. Acude en ese momento para consolar y administrar sacramentos, cobra unos derechos de estola, de entierro... Los cementerios fueron eclesiásticos hasta los años liberales...

Ya en los fueros medievales se establece una quinta parte de la herencia o parte de ella como cuota en favor del alma; voluntaria a veces, obligatoria otras, cuando el causante muere sin descendientes o sin parientes y sin testamento... Como costumbre generalizada se impuso en los siglos de la Edad Moderna el dejar algunas mandas pías o una cuota *pro anima*. Estas cláusulas piadosas, el mismo testamento, es interpretado por Ph. Ariès como un acto de desconfianza a su entorno, al coaccionarlo —a parientes o al clero— a realizar sus deseos. A partir del XVIII, en Francia, entre nosotros más tardío, se laiciza, es un acto de distribución de la fortuna, desaparecen todas esas cláusulas y disposiciones en favor del alma. En nuestra bibliografía no existe una investigación que se pueda parangonar con Vovelle, *Piété baroque et déchristianisation*, París, 1973, capaz de extraer del análisis de últimas voluntades la evolución de la mentalidad religiosa en Francia.

Por su parte, los señores también cobran ciertas cantidades al morir sus vasa-

llos y traspasar sus tierras y casas a sus hijos y descendientes; una cantidad de dinero o una cabeza de ganado —una gallina o algún objeto mueble— venía a reconocer esa dependencia y justificar que los nuevos colonos disfrutasen de las tierras que, en dominio directo, pertenecían al señor. Se denominaba *nuncio*, porque anunciaba la muerte del campesino, o también *luctuosa*, *mortuarium*, *laxatio*... Cuando moría sin hijos, a veces, las tierras volvían al señor, o si se disponía de ellas, en otras ocasiones, se le pagaba una cantidad que tenía por nombre *mañería* —de *mañero*, estéril; en el XVII recoge Sebastián de Covarrubias la voz *mañera* en su *Tesoro de la lengua castellana o española*, mientras el *Diccionario* actual de la Real Academia no sólo la conserva, sino añade *mañero* como antigua palabra que significa el que muere sin sucesión legítima—. En Cataluña se denominó «*exorchia*» —de *exorch*, estéril— y constituía uno de los malos usos que pesaban sobre los payeses de remensa que fueron abolidos, tras largas guerras campesinas, por la sentencia arbitral de Guadalupe del Rey católico en 1486. La *exorquia* se hallaba consagrada por *Usatges* y significaba para el señor una parte de la herencia igual a la legítima que hubiera correspondido al hijo. Junto a ella, en el mismo texto, se establecía la *intestia*, otro de los seis malos usos, que concedía al señor, en caso de no haber testado el payés, un tercio de los bienes muebles o semovientes, si sobrevivía el cónyuge y tenía hijos; la mitad si no los tenía...

Con estas precisiones quiero sólo mostrar cómo la muerte y la sucesión quedaban en el ámbito de la fiscalidad eclesiástica o señorial. El monarca y su hacienda se beneficiarían tan sólo en sus propios dominios o en relación a determinados grupos sociales que vivían en sus tierras. Por ejemplo, en Valencia, los moros de realengo —los moriscos después— pagaban al rey en sus muertes... Pero no se atrevió o no pudo el monarca establecer en la península un impuesto en torno a la muerte, un impuesto sobre sucesiones... Las transmisiones de inmuebles por causa de muerte producen beneficios a los señores y a la Iglesia. Aquéllos fueron perdiendo este tipo de ingresos, que tan sólo se conservarían —el *nuncio* o *luctuosa*...— en algunas zonas, Galicia por ejemplo. Ni siquiera al transmitirse las casas o tierras de padres a hijos los enfiteutas de un dominio señorial pagaban *luismos*, que se cargaban —una parte del precio de la venta en favor del dominio directo, pagado por el campesino o el dueño del dominio útil— sobre las transmisiones onerosas...

Con las alcabalas —un 10% sobre las permutas y ventas— pudo haberse exigido sobre sucesiones o transmisiones *mortis causa*, pero se excluyó por entero de este sector. Seguramente no se quiere gravar más. Sobre todo, se concibe la alcabala como un impuesto sobre comerciantes, sobre el tráfico de mercancías, por más que pueda pagarse mediante formas que desvirtúen su primitivo sentido. Y, además, si se introdujera alcanzaría elevados rendimientos en la transmisión de los enormes patrimonios nobiliarios de la Edad Moderna. Pensemos



en la casa de Alba o de Medinaceli, en Dos Aguas o Bélgida —por citar dos valencianas—. Las tierras y casas que tenían significaban tan grandes fortunas que cualquier imposición sobre la sucesión hubiera sido de un coste excesivo para las siempre apretadas finanzas nobiliarias. Apenas se imaginó la posibilidad de gravar los mayorazgos en la época ilustrada, cuando empezaba a ponerse en tela de juicio su sentido... Apenas se gravó a la nobleza con un impuesto sobre la transmisión de grandezas y títulos —surgido en el XVII por las urgencias de la corona— con cantidades importantes, pero que en ningún caso responden a una parte de los caudales heredados...

## Las primeras cargas impositivas sobre sucesiones

En principio, en los siglos del antiguo régimen, no hubo tributos reales sobre las herencias y legados. Tan sólo a fines del XVIII, cuando ya estaba en su término, las urgencias de la corona establecieron toda clase de medios recaudatorios: la desamortización de Godoy y Urquijo o la desvinculación de bienes por los mayorazgos fueron dos medidas para sostener la exhausta hacienda que veía descender de valor los empréstitos emitidos. La guerra con la Francia revolucionaria por aquellos años era una causa más de desequilibrio. Y como la corona no podía acudir a gravar donde se encontraba en verdad la riqueza —la nobleza o la Iglesia—, echaba mano de toda clase de medios; en la real cédula de 25 de septiembre de 1798, Carlos IV iniciaba este tributo, que modificaría en 1800, en 24 de noviembre. A grandes rasgos se declaraban exentas las herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, así como cuanto se deja en favor del alma. De las restantes sucesiones se pagaría un dos por ciento del valor líquido, que satisfaría el heredero, reintegrándose en su caso de los legatarios al hacer el pago de los legados; si la herencia o legado ascendiese a más de once mil reales —un catedrático de universidad cobraba hacia 1824 unos cuatro mil al año—, siempre que la persona no fuese pariente del testador, se grava al cuatro por ciento. En las sucesiones transversales de mayorazgos, vinculaciones, patronatos de legos, fideicomisos o cualquier otra de su clase, se pagará la mitad de la renta líquida de un año. Los grandes patrimonios de la nobleza —ahora lo vemos— no podían ser gravados en el antiguo régimen de forma semejante a los bienes libres. Si la herencia o legado fuere entre cónyuges, pagarán el uno por ciento, o la cuarta parte de la renta de un año, si fuesen bienes vinculados.

La penuria de la corona había originado un nuevo impuesto, si bien recortado para no perjudicar a la clase dominante, a la nobleza. La revolución liberal no tuvo tiempo de dar sus propias reglas en su primer periodo gaditano. Fernando VII, una vez recobradas sus facultades tras el golpe de estado de Valen-

«Libre por la divina Providencia de un largo cautiverio y restituido al Trono de mis mayores, ocupó mi paternal corazón el doble cuidado de llenar las altas funciones que había heredado de mis augustos progenitores y de dar a mis vasallos amados pruebas de mi ternura y reconocimiento por sus heroicos y extraordinarios esfuerzos para conservar en mi persona y descendencia la corona, que la perfidia sostenida por una fuerza casi irresistible había intentado usurparme.» —decía en el decreto en que reorganizaba la deuda pública.

cia, se apresuraba a reorganizar la deuda pública por su decreto de 13 de octubre de 1815:

Entre los arbitrios que tenían que sostenerla se hallaba la media annata —o la mitad de las rentas de un año— de las herencias transversales de vínculos y mayorazgos—. En 5 de agosto de 1818 reiteraba ese gravamen sobre bienes nobiliarios en su mayoría, mientras la amortización eclesiástica satisfaría al hacerse un dos por ciento «por equivalente de lo que deben satisfacer las de la civil en las sucesiones transversales», juntamente a otros muchos ingresos públicos, afectos a los réditos y principal de la deuda pública.

El trienio liberal fue más adelante —a imitación de Francia y de José Bonaparte en 1809—, en un impuesto sobre transmisiones y herencias, englobado en un derecho de registro público para actos civiles, judiciales y extrajudiciales —si bien fue abolido, en mayo de 1822, esta creación del decreto de Cortes de 29 de junio de 1821—. Se establecían unos derechos fijos sobre determinados actos, «establecidos de forma casuística, y, sobre otros, un derecho proporcional; se refería en especial a transmisiones, junto a muchos otros actos. Me limitaré a exponer cómo gravaba herencias y legados: el art. 13.2 imponía el 0,25% sobre las traslaciones de propiedad o usufructo de bienes muebles e inmuebles por causa de muerte en línea recta; el art. 16.2, un 1,25% las transmisiones de muebles en línea colateral o entre personas que no sean parientes, con sólo la mitad si es entre esposos; el art. 18.3, las transmisiones de propiedad de inmuebles entre marido y mujer con el 2,5%, mientras asciende al 5% si son entre colaterales o personas que no sean parientes, según el art. 21.2. Surgen pues, aunque sea de forma momentánea, con una cierta rotundidad los derechos de sucesión, inmersos en un tributo más general, como derechos de registro. La justificación puede variar, según dije; también la configuración jurídica puede ser muy variada a lo largo de los tiempos...

La restauración absolutista volvió a formas anteriores, con la media annata sobre vinculaciones, junto con otros sobre los más dispares objetos. En aquel decreto de 4 de febrero de 1824 se mencionaban gravámenes por la sucesión directa de grandezas y títulos —entre 150 y 600 reales—, o el 10% sobre los vales que, pertenecientes a una vinculación o mayorazgo, se transmitan —mas sólo «por una vez»—. Se volvía a respetar las clases más poderosas, pese a las angustias que atravesaba la real hacienda...

A fines del periodo absolutista —en el Ministerio de Hacienda de López Ballesteros— se ahondó algo más. Se estableció una «imposición gradual sobre las sucesiones de vínculos y mayorazgos, y sobre las de bienes libres» por el real decreto de 31 de diciembre de 1829, con la instrucción de 29 de julio de 1830. Otro decreto, también el último día del año 1829, establecía un medio por ciento del valor de las fincas que se registren en el oficio de hipotecas —téngase en cuenta que estaban ya gravadas por las alcabalas que seguían vigentes, o por derechos equivalentes en la corona de Aragón—. También, otro decreto de la misma fecha, extendía la alcabala a la venta de inmuebles o fincas, al 4% de su valor, en las grandes ciudades y puertos habilitados que, por la reforma de Martín de Garay en 1817, incluso algunas antes, satisfacían las alcabalas mediante un derecho de puertas, o recargos sobre los géneros que entraban para el consumo de la ciudad... Sólo me interesa aquí tratar de los impuestos sobre sucesiones, pero, como durante tanto tiempo han sido paralelos o han estado unidos a las transmisiones *inter vivos*, bajo la figura de los derechos reales, me he permitido esas referencias...

El impuesto de López Ballesteros presentaba una unidad en el objeto y una claridad en sus disposiciones. Sin embargo, la falta de una buena administración y la resistencia que tuvo, hizo que sus rendimientos fueran escasísimos. Todavía es un impuesto del antiguo régimen, que grava vinculaciones y mayorazgos con media anualidad si la sucesión es en línea recta, y con la anualidad o annata entera si es transversal —continúa el principio de intangibilidad de las grandes fortunas nobles—. Se debería pagar dentro de los nueve meses o quince, sin más dilación; en otro caso se procede al embargo. El cálculo se hace por el producto de los cinco últimos años, o por una estimación del producto por otros bienes semejantes en la localidad. Sólo se rebajarán las cargas de justicia, contribuciones, tanto por ciento de administración y los gastos indispensables para la conservación de las fincas, no las mejoras (art. 1 del decreto de 1829 y cap. II de la instrucción, arts. 6-21).

Respecto de los bienes no vinculados se establece una compleja tarifa, que reproduzco, en donde se matiza con el parentesco o el tipo de sucesión... Se establece la obligación de los albaceas para declarar la muerte en término de nueve días, y se pagará dentro de los cuatro meses. Si se hace partición se dará testimonio por el escribano; en otro caso, se presenta una relación de bienes. En las herencias *ab intestato*, los herederos harán el pago; si no los hubiere hasta el cuarto grado, la real hacienda será quien se haga heredera y se hará cargo la subdelegación de mostrencos... Las donaciones se asimilan a legados, correspondiendo al escribano dar cuenta y a los agraciados satisfacerla (capítulos III y IV de la instrucción, arts. 22-65).

## TARIFA

*de la imposición gradual sobre las sucesiones de vínculos, mayorazgos y patronatos, y sobre las de bienes libres, conforme al Real decreto de 31 de Diciembre de 1829*

<i>Vínculos, Mayorazgos y patronatos</i>	<u>Contribución</u>
Por cada sucesión en línea recta. ....	½ anualidad.
Idem por los trasversales o cuando recaiga en extraños. ....	1 anualidad.
 <i>Herencias por testamento.</i>	
A los colaterales en 2.º grado. ....	2 por 100.
Idem a los de 3.º idem. ....	4 por 100.
Idem á los de 4.º idem. ....	6 por 100.
A los de grados mas distantes, parientes por afinidad, y á los extraños. ...	10 por 100.
Al marido que herede á la muger ó vice versa. ....	2 por 100.
Iguals reglas y grados se observarán con los herederos sustitutos.	
 <i>Mejoras y legados.</i>	
En favor de descendientes. ....	2 por 100.
Idem de ascendientes y de marido ó muger. ....	4 por 100.
Idem de parientes dentro del 4.º grado. ....	6 por 100.
Idem de grados más remotos ó de extraños. ....	10 por 100.
 <i>Abintestatos.</i>	
Los colaterales de 2.º grado pagarán. ....	4 por 100.
Idem los de 3.º. ....	8 por 100.
Idem los de 4.º. ....	12 por 100.
Y no habiendo parientes entrará á heredar la Real Hacienda.	
 <i>Herencias en hijos naturales legalmente declarados.</i>	
Si fuere en virtud de testamento. ....	3 por 100.
Si abintestato. ....	4 por 100.
 <i>Herencias en hijos no naturales no declarados legalmente.</i>	
Si heredasen por testamento. ....	4 por 100.
Si abintestato. ....	8 por 100.
 <i>Usufructos.</i>	
Los ascendientes ó descendientes legítimos que lo perciban por mejora ó 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 ó mejora, ó por legítima. ....	4 mensualidades idem.
Si es de marido á muger ó por la inversa. ....	4 idem idem.
Si recae en pariente dentro de. 4.º grado. ....	½ anualidad.
Y en todos los demas casos. ....	1 anualidad.

## Donaciones entre vivos ó mortis causa.

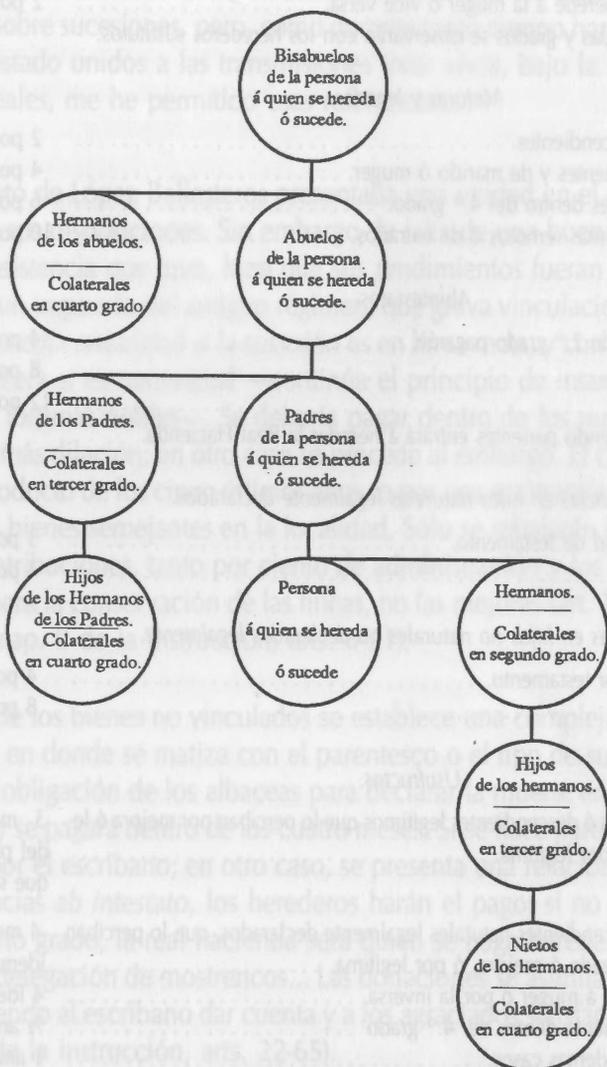
Los agraciados satisfarán respectivamente iguales cantidades que los legatarios, según los grados de parentesco con el donante.

Solamente quedan exceptuados de esta regla y libres del impuesto los dotes y donaciones *propter nuptias*.

Los grados para todos los casos de que se trata se considerarán siempre civiles y de consanguinidad.

## ARBOL GENEALOGICO

para demostrar los grados de parentesco en la línea colateral, para cuya inteligencia se tendrá presente que cada casilla no representa una sola persona, y si todas las de una misma clase y grado de parentesco.



## La reforma de Alejandro Mon: el derecho de hipotecas

---

Los primeros años liberales, desde 1833 a 1843, estuvieron dominados por los progresistas. La revolución se fue ahondando, desde los primeros años de Isabel II hasta el golpe de los moderados: la victoria de Narváez en Torrejón de Ardoz. Durante las dos regencias de María Cristina y de Espartero muchos fueron los logros progresistas en la remodelación del nuevo Estado. En hacienda echaron mano de las desamortizaciones, ya que era muy difícil estructurar un sistema nuevo en una hacienda ineficaz e insuficiente; la deuda pública se elevó, mientras se ponían las bases de una nueva etapa histórica.

Con los moderados, siendo Mon ministro de Hacienda, se lleva adelante la gran reforma liberal: la introducción de la contribución territorial que afecta a las casas y tierras, antes en buena parte exentas; la supresión de las alcabalas y rentas provinciales; el impuesto, en parte nuevo, de consumos... En relación a nuestro tema, la aprobación de un impuesto o derecho de hipotecas, que organizaba situaciones anteriores, en la ley de presupuestos de 23 de mayo de 1845, suponía gravar:

1.º Toda la traslación de bienes inmuebles, ya sea en propiedad o en usufructo, cualquiera que sea el título con que se verifique, excepto el usufructo conocido en Aragón con el nombre de viudedad, que corresponde a los cónyuges por la ley sin necesidad de traslación ni contrato.

2.º Todo arriendo o subarriendo de los mismos bienes.

3.º Toda imposición y redención de censos u otras cargas sobre los mismos.

Quedan exentos de este derecho las herencias en línea recta de ascendientes o descendientes y las adquisiciones que se hagan a nombre y por interés general del Estado, pero unas y otras estarán sujetas al registro que ha de llevarse para toda clase de traslaciones de propiedad o de usufructo.

Nos encontramos con una reunión de diferentes impuestos, entre los que destacan las viejas alcabalas, que ahora se suprimían, y los primeros intentos que hemos visto de sujetar las sucesiones a un impuesto, así como el derecho de registro paralelo que ya se denominaba de hipotecas. Las transmisiones, en general, de usufructos o propiedades quedaban gravadas, en forma unitaria, fueren *inter vivos* o *mortis causa* por este impuesto. Además, los arrendamientos o los censos, las hipotecas y cualesquier carga sobre los mismos bienes inmuebles... Había una decidida voluntad de lograr ingresos públicos a partir de las casas y las tierras, verdadera riqueza del momento; se crea la contribución territorial y, además, este derecho de hipotecas, que tomaba su nombre. Por lo demás tenía una finalidad: crear un sistema de registro para dar firmeza a la propiedad inmueble y controlarla, y facilitar al gobierno una gran cantidad de datos acerca de la riqueza pública. Todavía soñaban con un registro de la pro-

riedad —contaduría de hipotecas se llama en los años de Isabel II— que tuviera dos funciones, publicidad a terceros y garantías de las propiedades y sus cargas, y, al mismo tiempo, información para la hacienda. Su atribución al Ministerio de Justicia y su aislamiento —aparte los criterios con que se estructuró— impidieron esa doble función, y Hacienda hubo de realizar sus propios registros...

En las bases de la Ley de Presupuestos de 1845 se determinaban las tarifas de este impuesto, que eran las siguientes:

- Las ventas paga el adquirente el 3%, aunque sean con cláusula de retrocesión; si por esta condición vuelven a poder del vendedor, sólo un 1% más (Base 4.<sup>a</sup> de la letra E).
- En las permutas también el 3%, pagado por mitades si valen igual; no siéndolo por quien pague en dinero el importe de la diferencia (Base 5.<sup>a</sup>). También la misma tarifa para las adjudicaciones de inmuebles en pago de deudas (Base 11.<sup>a</sup>).
- En las donaciones se exigirá el derecho señalado a los legados, a excepción de las *inter vivos* de padres o abuelos a hijos o nietos y de las donaciones *propter nuptias*; unas y otras devengarían el medio por ciento (Base 8.<sup>a</sup>). Una orden de 31 de marzo de 1846 excluyó, con lógica, las *propter nuptias* entre padres e hijos; otra del 17 de mayo eximió las escrituras de dote.
- En los usufructos se exigirá la cuarta parte de los derechos fijados para los legados de propiedad (Base 9.<sup>a</sup>), mientras las sustituciones y fideicomisos pagarían por de pronto el 2%, y si en el plazo de un año no se sabe el heredero y puede liquidar conforme a la escala general, pagará un 8%, con deducción de la cantidad antes entregada (Base 7.<sup>a</sup>).

El decreto de 15 de junio de 1845, que desarrollaba las bases, estableció con detalle la organización de los registros y los trámites, las penas o multas... Establecía asimismo un principio de obligatoriedad registral, de modo que todo título o documento, sujeto al registro, que aparezca sin la nota correspondiente de estar registrado, será nulo y de ningún valor y efecto en juicio y fuera de él. Este principio —que desaparecerá en leyes posteriores— no fue aplicado en la práctica, dándose sucesivas prórrogas para validar los documentos y, al fin, optando por un sistema registral distinto... La legislación posterior de Hacienda fue aclarando y completando las líneas señaladas por Mon.

Otras veces las desvirtuó, como el real decreto de 11 de junio de 1847, firmado por el marqués de Salamanca, que rebaja ventas y permutas al 2%, mientras las herencias entre marido y mujer, o a hijos naturales legalmente declarados, pasaban al medio por ciento y los no declarados el 2%. Los colaterales de tercer grado pasaban al 3%. ¡Curiosa modificación de una ley por un decreto, en materia tan esencial! Por lo demás, reiteraba el principio de inscripción obligatoria y repetía las obligaciones de particulares, de jueces y de escribanos... Me-

ses más tarde —ahora el ministro era Orlando— se especificaba que los bienes de vínculos ya disueltos que se reservaban, conforme a la legislación desvinculadora al sucesor, tributarían por hipotecas —por sucesiones— como libres (real orden de 29 de octubre de 1847).

Como en tantas materias, el ministro Bravo Murillo mejoró la configuración del impuesto y su gestión, así como modificó los tipos, por real decreto de 26 de noviembre de 1852. No me es posible extremar el detalle, lo pasaré por encima... Como también la extensión del impuesto a bienes muebles por ley de presupuestos de 25 de noviembre de 1859 —Pedro Salaverri era ministro de Hacienda— hizo extensivo el impuesto a los bienes muebles, por la mitad de los tipos, mientras la de 25 de junio de 1864 reorganizaba las tarifas...

### La reforma García Barzanallana de 1867

Estamos en los últimos momentos de Isabel II. La ley de presupuestos de 29 de junio de 1867 modificaba algunos impuestos, entre ellos el viejo derecho de hipotecas, que ahora empezaba a dominarse sobre las traslaciones de dominio, sin alterar demasiado ni su sentido ni sus preceptos. Ahora, con un nombre nuevo, el ministro Manuel García Bazanallana establecía nuevas tarifas y una serie de prevenciones para asegurar su pago, sobre los trámites y plazos, las multas, las obligaciones de registradores, notarios y aun de los curas párrocos y alcaldes, que deberán facilitar datos sobre defunciones y otros actos a la administración (art. 4.º de la ley, letra B, bases 1.ª y 7.ª y real decreto de 29 de junio de 1867 en que se desarrollan). Las tarifas, con referencia a los actos de traslación y quiénes los otorgan, eran las que siguen:

CONCEPTOS

TIPOS

*Fideicomisos y sustituciones* ..... 2 por 100

Pero 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 100 ya satisfecho, pagándose el 10 por 100 con el mismo descuento si pasa el año sin haberse hecho la citada declaración. (Real decreto de 23 de Mayo de 1845, art. 7.º, y ley de Presupuestos de 1867-68, art. 4.º Letra B, base 1.ª)

*Herencias, sucesiones y herencias directas entre ascendientes y descendientes* .....  
Bienes raíces ..... 1 por 100  
Bienes semovientes y muebles 0,250 por 100

CONCEPTOS

TIPOS

Sucesiones y herencias de los cónyuges e hijos naturales legalmente declarados . . . . .	Bienes raíces . . . . .	1,250 por 100
	Bienes semovientes y muebles . . . . .	0,500 por 100
En las colaterales de segundo grado . . . . .	Bienes raíces . . . . .	2,500 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	1 por 100
En las colaterales de tercer grado e hijos naturales no declarados legalmente . . . . .	Bienes raíces . . . . .	4,500 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	2 por 100
En las de los colaterales de cuarto grado . . . . .	Bienes raíces . . . . .	7 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	3 por 100
En las de los grados más distantes . . . . .	Bienes raíces . . . . .	8,500 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	10 por 100
En las hechas a favor de estraños	Bienes raíces . . . . .	10 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	5 por 100
(Ley de presupuestos de 1867-68, art. 4.º, Letra B, base 1.ª)		
Legados, mandas ó mejoras en propiedad entre ascendientes y descendientes . . . . .	Bienes raíces . . . . .	2 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	0,500 por 100
Entre colaterales de segundo grado, cónyuges é hijos naturales legalmente declarados . . . . .	Bienes raíces . . . . .	4,500 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	2 por 100
Entre colaterales de tercer grado é hijos naturales no declarados legalmente . . . . .	Bienes raíces . . . . .	7 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	3 por 100
Entre parientes de grados mas distantes . . . . .	Bienes raíces . . . . .	8,500 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	4 por 100
En favor de estraños . . . . .	Bienes raíces . . . . .	10 por 100
	Semovientes y muebles . . . . .	5 por 100

En las sucesiones, herencias y legados de que ya hecho mérito se exceptúan del pago del impuesto el moviliario, ropas y alhajas de uso particular. (Ley de presupuestos de 1867-68, artículo 4.º, Letra B, base 1.ª).

Se entiende por moviliario, para los efectos de este impuesto, todos aquellos objetos que constituyen el servicio doméstico, como son el mueblaje, enseres y artículos de necesidad en una casa; pero de ningún modo aquellos que se destinan a la industria ó al comercio, como los granos, caldos, etc., encerrados en cámaras o almacenes, cuya guarda y conservación se verifica con ánimo de lucrarse. (Circular de la Dirección general de Contribuciones de 16 de Julio de 1864.)

Entraban los bienes muebles en esta tarifa por vez primera, sin duda porque la riqueza mobiliaria iba adquiriendo una importancia que animaba a los po-

deres públicos a extraer de ella una parte de sus ingresos —también se acudía a impuestos sobre sociedades o sobre sueldos de funcionarios, sobre dividendos, rentas o beneficios de acciones y obligaciones...—. Hay un cambio, una modernización de la hacienda en esta reforma, tan escasamente conocida.

En relación al impuesto que nos ocupa —el de traslaciones de dominio, pues es imposible o no conviene separar artificialmente el gravamen sobre sucesiones— se determinaron algunos puntos de interés: la principal, que se sujetan ahora al impuesto todas las sucesiones directas, y asimismo las dotes (artículo 3 del real decreto de 29 de junio de 1867). Al ser posterior al nuevo sistema de la ley hipotecaria de 1862, la obligación es menor, tan sólo los registradores no podrán admitir documento ni inscripción sin que esté en él la nota de haber satisfecho el impuesto (art. 15). Las multas que especifica para los interesados o la responsabilidad del registrador si incumple el mencionado artículo del pago del impuesto, señalan la presión para realizarlo —ya no se habla de la nulidad del acto, como en el antiguo derecho de hipotecas— (arts. 16 a 18).

Los retoques, más o menos profundos, continuaron. Laureano Figueroa, al regular los presupuestos de 1869, declaró exentas las transmisiones hereditarias en línea directa, repuestas por Echegaray en la ley de 26 de diciembre de 1872, con modificaciones en las tarifas a la baja. Los gobiernos de los años de la Gloriosa no profundizaron en este impuesto... Nuevos retoques en las tarifas en la restauración (1881, 1883, 1896...). Si las expusiera una a una, el casuismo y detalles desbordarían las líneas directrices que quiero presentar...

## Las consecuencias del 98

Triste año 1898. La nación se empecina en mantener las últimas colonias, enfrentada a los Estados Unidos, que se revelaba como gran potencia neocolonial... Los gastos de la guerra exigieron elevar las tarifas de éste, como de otros muchos impuestos, aparte de fletar otros nuevos. En 1897 se recargó un 10%, doblado al año siguiente; durante el ejercicio 1898-1899, junto a otros, fue aumentado con otro recargo del 20%: en total, un 40%... Los desastres provocaron la caída del gobierno liberal y los conservadores, con Silvela al frente y Raimundo Fernández Villaverde en Hacienda. La reforma ha de ser profunda, pues se han perdido las colonias... Reduce la deuda e introduce la contribución de utilidades; reforma la territorial y del timbre del Estado y —lo que ahora nos interesa— las sucesiones, donde procura establecer la progresividad en las tarifas...

Los debates en las Cámaras fueron fortísimos. De nada le sirve denominarla como «escala progresional» o «proporcionalidad progresional», sacrificando la

gramática —según observa Solé Villalonga, a quien sigo—. Es atacado por los liberales y por conservadores —sólo Azcárate le tacharía de tímido—. Se le llamará «socialista furibundo» y «hombre funesto»... Al fin tendrá que ceder, conformándose con absorber en este y otros impuestos, los recargos en los tipos... Quedaron de esta manera —en comparación con 1896 y los incrementos de Amós Salvador en 1905, estos últimos añadidos por mí al cuadro de Solé Villalonga, que sigue:

PARENTESCO	1986 %	1900 %	1905 %
Ascendientes y descendientes legítimos . . . . .	1	1,40	1,40
Ascendientes y descendientes naturales y adopción . . . . .	2	2,80	2,80
Cónyuges por la cuota legítima . . . . .	1	1,40	1,40
Cónyuges por la porción no legítima . . . . .	3	4,20	4,20
Hermanos . . . . .	4	5,60	6,50
Colaterales de tercer grado . . . . .	5	7,00	8,00
Colaterales de cuarto grado . . . . .	6	8,40	9,50
Colaterales de quinto grado . . . . .	7	9,80	11,00
Colaterales de sexto grado . . . . .	8	11,20	12,50
Colaterales más distantes y extraños . . . . .	9	12,60	14,00
En favor del alma . . . . .	1	1,40	14,00

Por ley de 3 de agosto de 1907 se introdujo, por fin, el criterio progresivo, sólo para herencias de parientes más lejanos o quienes no eran familiares del causante; con una escala que variaba en forma muy moderada, del 16 al 20%, para no separarse en exceso de la proporcionalidad. Un proyecto de González Besada, fracasaba dos años más tarde. En 1910, Eduardo Cobián —en el ministerio Canalejas— establecía ya la progresividad de este impuesto. La ley de 29 de diciembre de 1910 aprobada, en nombre del rey Alfonso XIII, la tarifa de la página siguiente.

Ordenaba que en las sucesiones intestadas, los colaterales posteriores al cuarto grado serán considerados como extraños. Aparecía el impuesto sobre las personas jurídicas, del 0,25% sobre el valor de todos los bienes de que sean dueñas o poseedoras las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, cuyos bienes y derechos no se transmitan por sucesión hereditaria (art. 4). Se entraba ya en la hora presente, por la nueva configuración del impuesto de sucesiones progresivo, al igual que Inglaterra había hecho en 1894.

		Excediendo de pesetas .....						
Valor de la porción hereditaria .....		1.000	10.000	50.000	100.000	500.000	2.000.000	
		No pasando de pesetas .....						
		1.000	10.000	50.000	100.000	500.000	2.000.000	
Números de la tarifa	CONCEPTOS	TIPOS DE GRAVAMEN por ciento del valor de la porción hereditaria						
		28	Línea recta legítima y legitimada .....	1	2	2	2	2
29	Línea recta natural y de adopción .....	3,50	3,50	3,50	3,50	3,50	3,50	
30	Cónyuges, por la porción legítima .....	2	2	2	2	2	2	
31	Cónyuges, por la porción no legítima .....	4	5	5,75	6,25	6,50	6,75	
32	Colaterales de segundo grado .....	8	9	9,75	10,25	10,50	10,75	
33	Colaterales de segundo grado .....	10,50	11,50	12,25	12,75	13	13,25	
34	Colaterales de cuarto grado .....	11,50	12,50	13,25	13,75	14	14,25	
35	Colaterales de quinto grado .....	13,50	14,50	15,25	15,75	16	16,25	
6	Colaterales de sexto grado .....	15	16	16,75		17,50	17,75	
37	Colaterales de grados más remotos y los extraños .....	17	18	18,75	19,25	19,50	19,75	
38	Legados en favor del alma del testador .....	14	14	14	14	14	14	

## Para terminar...

Creo que es ya hora de terminar este esbozo histórico del impuesto sobre sucesiones. Su unión a las transmisiones onerosas todavía se mantuvo algún tiempo, a pesar de la indudable diferencia existente entre unas y otras. La orden de 26 de julio de 1957 reconoció su diferencia y se separaron por la ley de reforma tributaria de 1964. Con ella se llega al presente inmediato.

En estas páginas no he podido analizar con toda amplitud la historia detallada de los impuestos sobre sucesiones. Pero, a mi juicio, han quedado bastante claras las tres etapas fundamentales que históricamente ha tenido:

1. Durante el antiguo régimen, la corona no gravó estas transmisiones sucesorias; hubo impuestos de circulación —las alcabalas—, pero no se extendieron a estos supuestos, ya que los grandes patrimonios estaban en manos de la nobleza, mediante mayorazgos o vinculaciones, o amortizados por la Iglesia. Hubiera sido menestar declararlas exentas, ya que eran columna de la monarquía, mas se prefirió excluir todo este tipo de transmisiones...

Los señores feudales, por un lado, y la Iglesia más ampliamente, establecieron algunos derechos sobre la muerte, en forma de reversión de propiedades en su favor en determinados casos —o pagos sustitutorios—, o como pagos por servicios eclesiásticos en torno al morir...

2. En los finales del absolutismo se iniciaron algunos gravámenes de esta índole: fueron unidas las sucesiones a las transmisiones patrimoniales entre vivos. Absolutistas y primeros liberales, según su mentalidad, comienzan a sujetar a gravamen las herencias, desde enfoques diferentes... En 1845, con la ley de presupuestos de Mon, se establece el derecho de hipotecas, que, por un

momento, pensó conjugarse con los registros de propiedad y la nueva contribución territorial... En todo caso, se fijó de modo proporcional, pues este fue el principio de nuestra Hacienda, desde el art. 339 de Cádiz: «Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno», aunque no pasó a otras constituciones posteriores...

3. La tercera etapa no empieza por cambio de denominación, del derecho de hipotecas al de derechos reales y transmisión de bienes. No, sino por un cambio más profundo, que supuso la introducción de la progresividad en el impuesto. Intentada en 1900, fracasó con Fernández Villaverde, para ser implantada unos años más tarde... La separación, hace unos años, del impuesto sobre sucesiones, ha dado, por fin, el perfil actual a este impuesto.

Esta apretada síntesis no ha pretendido más que indicar las líneas generales del impuesto de sucesiones: sus distintas etapas y desarrollo, su configuración en los diversos momentos. Un estudio detallado, con la evolución de estas figuras, su regulación, base, tipos, cuotas, exenciones, etc., queda fuera de mi intención actual: una panorámica histórica del impuesto de sucesiones, los antecedentes de las normas actuales... Estas se fueron gestando con las reformas Bugallal (1920), Bergamín (1926), Calvo Sotelo (1926), Carner (1932), Larraz (1940)...

## Bibliografía

- Una idea de la *vicesima hereditarium romana* puede encontrarse en la *Real-encyclopädie der classischen Altertumswissenschaft*, de Pauly-Wissowa, tomo VIII A, 2, p. 2471.
- La bibliografía sobre el antiguo régimen —para fundamentar mis afirmaciones— podría ser amplísima. Me limitaré a citar el libro de Ph. Ariès, *Essais sur l'histoire de la mort en Occident du Moyen Age à nos jours*, París, 1977; Maldonado y Fernández del Torco, *Herencias en favor del alma*, Madrid, 1944; J. García González, «La mañería», en *Anuario de historia del derecho español*, (1951-1952), pp. 224-299. Para Cataluña: E. de Hinojosa, «El régimen señorial y la cuestión agraria en Cataluña durante la Edad Media», en *Obras*, 3 vols., Madrid, 1948-1974, II, pp. 35-323, 1.<sup>a</sup> ed., 1905; S. Sobrequés i Vidal y J. Sobrequés i Callicó, *La guerra civil catalana del segle XV. Estudis sobre la crisi social i econòmica de la baixa edat mitjana*, 2 vols. Barcelona, 1973.
- En general, sobre impuestos medievales, M. A. Ladero Quesada, *La hacienda real de Castilla en el siglo XV*, La Laguna, 1973; y también, «Ingreso, gusto y política fiscal de la Corona de Castilla. Desde Alfonso X a Enrique III (1252-1406)», en *Hacienda pública española*, 69 (1981), pp. 25-55. Los libros, ya clásicos, de M. Ulloa, *La hacienda real de Castilla en el reinado de Felipe II*, Madrid, 1963, 2.<sup>a</sup> ed., 1977; A. Domínguez Ortiz, *Política y hacienda de Felipe IV*, Madrid, 1960; y más recientemente, aunque no es comparable, M. Garzón Pareja, *La hacienda de Carlos II*, Madrid, 1980. El amplio resumen de M. Artola, *La hacienda del antiguo régimen*, Madrid, se prolonga en *La hacienda del siglo XIX. Progresistas y moderados*, Madrid, 1986.
- De muy escaso valor es la síntesis de M. Garzón Pareja, *Historia de la hacienda de España*, 2 vols.; Madrid, 1984; resultan más útiles todavía los viejos E. Toledano, *Curso de instituciones de hacienda pública de España*, 2 vols., Madrid, 1859-1860, nueva edición, Madrid, 1963, o J. Canga Argüelles, *Diccionario de hacienda con aplicación a España*, 2 vols. más suplemento, Madrid, 1833-1840, ed. facsímil de 1968. Un resumen de los cambios entre el antiguo régimen y la hacienda liberal he intentado en M. Peset, *Dos ensayos sobre la historia de la propiedad de la tierra*, Madrid, 1982, pp. 56-69 y 104-116. Sobre vinculaciones, B. Clavero, *Mayo-razgo. Propiedad feudal en Castilla, 1369-1836*, Madrid, 1974.
- Acerca del XIX contamos con los estudios de J. Fontana, *La quiebra de la monarquía absoluta, 1814-1820. La crisis del antiguo régimen en España*, Barcelona, 1971; *Hacienda y estado en la crisis final del antiguo régimen español*,

1823-1833, Madrid, 1975, y *La revolución liberal (política y hacienda, 1833-1845)*, Madrid, 1977; más reciente, J. Fontana y R. Garrabou, *Guerra y hacienda. La hacienda del gobierno central en los años de la guerra de la Independencia (1808-1814)*, Alicante, 1986. También J. del Moral Ruiz, *Hacienda y sociedad en el trienio constitucional, 1820-1823*, Madrid, 1975. Sobre etapas posteriores, F. Estapé, *La reforma tributaria de 1845*, Madrid, 1971, y G. Solé Villalonga, *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Madrid, 1967.

Bibliografía específica sobre el impuesto no hay mucha, en todo caso y referida a las últimas etapas vigentes, en L. Bel-

trán Flórez, *El impuesto sobre las herencias*, Barcelona, 1945, o C. Martínez Esteruelas, «El impuesto de derechos reales y sobre transmisiones de bienes», en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 1, 41 (1961), pp. 575-605. Las referencias más recientes pueden verse en F.J.J. Ferreiro Lapata, J. Martín Queralt, F. Clavijo Hernández y F. Pérez Royo, *Curso de derecho tributario*, 3.ª ed., Madrid, 1986, p. 491.

Además de toda la bibliografía citada, la base esencial de estas páginas han sido —como puede observarse— las diversas leyes tributarias, desde el siglo XVIII hasta comienzos del XX.