

DR 20 28

El impuesto de sucesiones. Autor Eugenio Gutiérrez López. Día de grabación el 28 de marzo de 1980.

Día de emisión 9 de abril del mismo año. Bajo la Rúbrica General de Impuestos Generales sobre las Sucesiones, tanto la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1984, como el vigente texto refundido del impuesto, aprobado por decreto del 6 de abril del año 67, recogen dos modalidades impositivas. La que regaba las adquisiciones mortis causa y la que recae sobre los bienes de las personas jurídicas.

Modalidades a las que el texto refundido dedica respectivamente los títulos primero y segundo del libro primero y cuyas denominaciones expresan con toda claridad la materia imponible. Aparece incluido el impuesto dentro de la sistemática de la Ley de Reforma del Sistema Tributario entre los impuestos directos, capítulo quinto del título primero, siendo progresivo en el germen de las adquisiciones mortis causa y proporcional en los bienes de las personas jurídicas. Es asimismo un impuesto patrimonial en cuanto recae sobre el capital y no sobre la renta y real en cuanto prescinde de las rentas o situación económica del sujeto pasivo.

En el proyecto de ley, pendiente de aprobación por las Cortes, se le configura además como personal y subjetivo, complementario del impuesto sobre la renta de las personas físicas y patrimonio neto. Se trata evidentemente de un impuesto caracterizadamente jurídico que grava los actos jurídicos como tales, por lo que su liquidación va precedida necesariamente de un acto de calificación jurídica, siendo por ello un impuesto de cuota y no de cupo, que no es susceptible de concierto ni devaluación global y periódico ya que su hecho imponible se repite en el tiempo. En cuanto a su fundamentación jurídica, haremos unas breves consideraciones.

Prescindiendo del impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas, que aparece regulado en capítulos aparte de la ley y cuyo fundamento es, evidentemente, compensador o sustitutorio del de las restricciones mortis causa, podemos referirnos a cómo el impuesto sucesorio respecto del Estado encuentra su fundamento en ser un instrumento que la técnica fiscal pone a disposición de aquel como un medio más para la obtención de ingresos con que atender las necesidades públicas, que siendo indivisibles, no pueden financiarse a través de un sistema de precios. Además, mediante este impuesto patrimonial se someten a grado determinados capitales, por ejemplo colecciones de cuadros u objetos de arte, que por carecer de una renta monetaria, gozarían de inmunidad en un sistema montado sobre el garabamento de rentas. De otra parte, y como señalan en Audi, en sus principios de la hacienda pública, respecto al Estado, el impuesto patrimonial de tipo sucesorio da un resultado financiero idéntico al impuesto patrimonial, porque todos los años muere un cierto número medio de personas.

Cada año se transmite a título hereditario una determinada parte del patrimonio nacional. No se conoce cuáles sean los patrimonios singulares que se transmiten, pero se sabe que una

parte previsible del patrimonio nacional será transmitida a mortis causa. En relación al contribuyente, el fundamento del impuesto es evidente, pues como ponía de manifiesto el proyecto de Fernández Villaverde, aquellos que por hechos independientes de la voluntad humana, pero de ineludible realización se hacen dueños de fortuna acumuladas por el trabajo y el esfuerzo ajeno, ofrecen materia susceptible de gramen, base y fundamento legal de este tributo.

Finalmente, y en orden al último aspecto apuntado, al aspecto social, la regulación técnica del impuesto permite atender a las circunstancias familiares y a la redistribución de la renta. Meta esta de toda política fiscal, no solo por consideraciones de justicia, sino incluso estrictamente económicas. En cuanto a su evolución histórica, vamos a hacer referencia a los siguientes hitos.

Procede el actual impuesto general sobre las sucesiones del derogado impuesto de derechos reales, que, como es sabido, grababa tanto las adquisiciones intervivos como las mortis causa, por lo que los antecedentes remotos del impuesto lo son los del impuesto de derechos reales. Ya en la época hispanorromana, y como consecuencia de la reforma fiscal del emperador Augusto, junto con la céSIMa que grababa las transmisiones intervivos, existía la vicésima, que recaía sobre las sucesiones hereditarias. En la Edad Media, el gramen está en íntima conexión con el régimen feudal, tal como ocurre con la mañería, en cuya virtud se atribuían al señor algunos de los bienes de sus vasallos muertos sin sucesión, los malos usos de Cataluña, que exigían los señores tomando parte de los bienes que sus vasallos heredaban, etc.

En la evolución posterior he de destacar en primer término la Real Cédula de Carlos IV, de 1798, que crea con carácter general el impuesto sobre las herencias, así como el que recaía sobre las sucesiones y manda espías forzosas, tributo más moderno que fue creado en 1811, y con objeto de formar un fondo especial destinado a aliviar la suerte de los prisioneros de guerra de independencia y de sus familiares, y que, surgido con carácter temporal, pronto pasó a ser definitivo. Pero sin duda la más importante disposición en esta época fue la creación del llamado Derecho de Hipotecas por la Reforma Monsantillán de 1845, y que grababa no sólo las transmisiones intervivos, sino también las transmisiones hereditarias y las donaciones. Con la creación por ley de 26 de diciembre de 1872 del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, comienzan los antecedentes próximos del actual impuesto, siendo de destacar en la evolución de aquel la Ley de Villaverde de 2 de abril de 1900 y su reglamento del día 10 siguiente, que viene a estructurar el Impuesto de Derechos Reales con una sistemática que, en esencia, ha continuado hasta 1964.

Después de la Ley de 1900 y, aparte, otras disposiciones de menor importancia, debe destacarse la Ley de 29 de diciembre de 1910, cuya innovación fundamental consistió en la creación del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas y cuyas disposiciones se desarrollaron en el Reglamento de 20 de abril de 1911. Otro paso decisivo en la historia del impuesto lo constituye la reforma de Calvo Sotelo, llevada a cabo por el Decreto-Ley de 27 de abril de 1926, que, aparte de otras innovaciones, introdujo la fundamental de la creación del Impuesto sobre el Cadual Relicto, que sobrevivió hasta la actual Ley de Reforma Tributaria y

que, a diferencia de Impuestos de Derechos Reales, no grababa la porción hereditaria individualmente adquirida por el heredero olegatario, sino la masa hereditaria total. La reforma llevada a cabo por la Ley de 16 de diciembre de 1940 supuso para el Impuesto, aparte de otras innovaciones, una mayor adecuación en la determinación de las bases impositivas, así como el sometimiento al mismo, a base de presunciones, de una serie de transmisiones lucrativas evidentes que venían escapando a la acción fiscal.

En fin, y dejando fuera también de este examen otra serie de disposiciones, hemos de señalar que la legalidad vigente hasta antes de la entrada en vigor de la Ley de Reforma Tributaria estaba constituida por la Ley de 21 de marzo de 1958 y su reglamento de 15 de enero de 1959. Precepto este último, que, como expresa la disposición de la señora Sexta del vigente texto refundido, en las materias que son objeto del mismo y en cuanto no se opongan a sus preceptos, continúa en vigor hasta que se publique el nuevo reglamento. Finalmente, la Ley de Reforma Tributaria ha venido a configurar el Impuesto General sobre sucesiones con independencia del de transmisiones, englobando dentro de aquel el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas y suprimiendo el impuesto sobre el caudal de redicto.

Su presión compensada, dice la exposición de motivos de la ley, mediante la adecuada corrección de los tipos de las tarifas correspondientes, lo que supone una notaria simplificación amensativa al tiempo que reduce y simplifica las tarifas y ordena la progresión del impuesto, no por escalas, sino por escalones, por tramos sucesivos, que toman en consideración individualizada cada escalón sucesivo de riqueza. Por último, el texto refundido 6 de abril de 1967 es el que regula la materia impositiva, estando pendiente de aprobación por las Cortes un proyecto de ley de sucesiones y donaciones que se publicó en el Boletín Federal de las mismas el día 11 de enero de 1978 y cuyo articulado prevé la supresión del impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, así como la del gravamen complementario introducido por la ley de 21 de julio de 1960 y del recargo del 20% que venía exigiéndose en las sucesiones a 20 estatos entre colaterales de tercer y cuarto grado. Cuántos son? Diez.