

ALGUNOS ASPECTOS DE LA *LEX IULIA DE VICESIMA HEREDITATIUM*

María José Torres Parra

I.- LA *LEX IULIA DE VICESIMA HEREDITATIUM* EN LAS FUENTES.

Dada la parquedad de noticias que nos han llegado sobre esta ley, no supone novedad alguna el tener que enfrentarse en esta materia, -a semejanza de lo que ocurre con otras disposiciones o instituciones propias del ordenamiento jurídico romano-, a la reconstrucción de cuál pudo ser su contenido. Reconstrucción que, entre otras cosas, nos permitirá comprobar cómo algunos aspectos de la norma objeto de nuestro estudio siguen vigentes en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del impuesto sobre sucesiones y donaciones, posteriormente desarrollada por el Reglamento 1629/1991 de 8 de noviembre.

A) FUENTES LITERARIAS:

Siendo cierta la escasez de fuentes directas y seguras respecto al contenido de esta norma publicada en tiempos de Augusto, resulta indiscutible que al menos parte de sus disposiciones establecieron que el patrimonio hereditario de ciertos sujetos fuera sometido a tributación.

A este aspecto, que podríamos denominar fiscal, se refieren especialmente las fuentes literarias, aunque bien es cierto que los testimonios ofrecidos por éstas también nos recuerdan las dificultades con que Augusto se encontró para que el Senado prestara su *auctoritas* a esta proposición normativa. Dificultades a las que, según Apiano, también se enfrentaron los *triumviros*. Efectivamente Apiano, en su relato de las guerras civiles, nos da cuenta de cómo la insuficiencia de dinero para sufragar la guerra motivó la publicación de un edicto según el cual los propietarios de esclavos y aquéllos que disfrutaran de alguna propiedad por razón de herencia deberían contribuir proporcionalmente a las cargas de la guerra: “*Εισφέρειν...μῶραν τῶν ἐκ διαθήκης τε καρπομένους*”. Esta medida no tuvo aceptación, y como recuerda en el mismo pasaje (*Bell.Civ.5,67*) el pueblo destruyó el edicto de forma salvaje.

De las modificaciones experimentadas por la *lex Iulia de vicesima hereditatium* en tiempos de Nerva y Trajano nos da cuenta Plinio (en los párrafos 37-38 del *Panegírico* que dedicó al último de los emperadores citados) cuando, tras recordar el sistema seguido en tiempos de Nerva, ensalza las innovaciones de Trajano relativas a los sujetos legitimados pasivamente por el impuesto.

Respecto a la mención que sobre la exhibición y lectura del testamento de Augusto hace Suetonio en la *Vida de los Doce Césares* (*Aug.CI*), tendremos ocasión de referirnos a ella al recordar la reglamentación arbitrada para la custodia y apertura de los testamentos.

Pero tal vez la fuente literaria que mayores noticias da acerca de la ley objeto de nuestro estudio sea la obra de Dión Casio. Efectivamente comprobaremos en páginas posteriores cómo en varios pasajes de su *Historia de Roma* alude el autor latino a ella. Así, en 55,25 se atribuye la autoría de esta norma, que grava las sucesiones testadas, las intestadas y los legados que pudiera instituir el difunto, al Emperador Augusto: “*καὶ πρότερου ποτε*”. Más adelante, (78,9) “*Τὰς τε διαδοχὰς καὶ τὰς ἀτελείας τὰς ἐπὶ τούτοις τὰς δεδομένας τοῖς πάνυ προσηκουσι τῶν τελευτῶντων, καταλύσας*”, nos recuerda la modificación introducida por Caracalla en el tipo de gravamen y en los

sujetos obligados al pago (77,9):“*Οὐ̄ ἔνεκα καί Ρωμαίους πάντας τοὺς ἐν τῇ ἀρχῇ αὐτοῦ, λογωμένῳ τιμῶν, ἐργῶδέ ὅπως ωλείωαυτῶ καὶ ἐκ τοῦ τοιοῦτον ἄροσῆ, διὰ τὸ τοὺς ξένους τὰ πολλὰ αὐτῶν μὴ συντελεῖ ἀπεδειξεν*”. Modificaciones que su sucesor, Macrino, se encargó de suprimir, recuperando con ello las antiguas excepciones (58,12):“*Τὰ τε περὶ τοὺς κληρῶν καταδειχθέντα ὑπο τοῦ Καρακάλλου παῦσας*”.

B) FUENTES JURÍDICAS:

Las pocas fuentes jurídicas que de forma expresa se refieren a la *lex Iulia de vicesima hereditatium* normalmente ligan el contenido del texto normativo a las formalidades que han de seguirse para la apertura de los testamentos. De ahí que, junto al aspecto fiscal, esta reglamentación se considere parte de la ley que estudiamos.

Siguiendo un orden cronológico de los jurisconsultos que se hicieron eco de esta norma, veamos qué datos nos suministran los textos.

Las palabras de Pomponio (*Enchiridii lib. sing.*) recogidas en Dig.1.2.2.44 señalan a Aulo Ofilio como el primer jurista que escribió sobre el impuesto vigesimal:

“... Ofilius in equestri ordine perseveravit. is fuit Caesari familiarissimus, et libros de iure civili plurimus, et qui omnem partem operis fundarent reliquit. nam de legibus vicesimae primus conscribit...”

Pero la afirmación de Pomponio carece de fundamento, y no tanto porque no nos haya llegado ningún testimonio que permita corroborar la noticia que nos proporciona, sino sobre todo porque Aulo Ofilio, muy amigo de César, y por tanto contemporáneo suyo, no pudo conocer la *lex Iulia de vicesima hereditatium* ya que ésta es posterior¹.

Otras referencias recogidas en la compilación pertenecen al jurista Emilio Macer, que según la *inscriptio* que aparece junto al fragmento del Digesto proceden de los Comentarios que este jurista realizó a la *lex Iulia de vicesima hereditatium*. Sólo Dig.11.7.37 (libro I) y Dig. 35.2.68 (libro II) parecen tener presente el contenido fiscal de la norma cuando se refieren, el primero, a los gastos deducibles en el cómputo del patrimonio hereditario sometido a tributación:

pr.:“*Funeris sumptus accipitur, quidquid corporis causa, veluti unguentorum, erogatum est, et pretium loci in quo defunctus humatus est, et si qua vectigalia sunt, vel sarcophagi et vectura: et quidquid corporis causa antequam sepeliatur, consumptum est, funeris impensam esse existimo*”

1: “*Monumentum autem sepulchri id esse, divus Hadrianus rescripsit, quod monumenti, id est causa muniendi eius loci factum sit, in quo corpus impositum sit. Itaque si amplum quid aedificari testator iusserit, veluti incircum porticationes, eos sumptus funeris causa non esse*”,

y el segundo, al cómputo del patrimonio hereditario una vez deducidos los gastos y cargas en aplicación de la *Lex Falcidia*, aunque también es cierto que Emilio Macer no reproduce su opinión sobre esta cuestión sino la de Ulpiano.

Dig.2.15.13; Dig.28.1.7, y Dig.50.16.154, fragmentos también procedentes del libro I, se refieren a cuestiones administrativas relativas a la apertura y contenido de los testamentos, así:

1. F. Schulz considera inverosímil que Aulo Ofilio comentara la ley del impuesto sobre las sucesiones y las manumisiones. *Storia della giurisprudenza romana*, tr. italiana por Nocera, (Florencia 1968) 166. En todo caso, y suponiendo que la noticia suministrada por Pomponio no sea errónea, podría aventurarse la hipótesis de que Aulo Ofilio se refiriera a una norma anterior, hecho poco probable porque no nos ha llegado noticia por otra vía.

Dig.2.15.13: “*Nulli procuratorum principis inconsulto principe transigere licet*”,

que establece la incapacidad de los procuradores para transigir sobre el contenido de un testamento sin la previa autorización del Príncipe.

Y,

Dig.28.1.7: “*Si mutus aut surdus, ut liceret sibi testamentum facere, a principe impetraverit, valet testamentum*”.

En Dig. *eod.* 6, Emilio Macer recuerda la imposibilidad de estos sujetos para testar conforme a las primitivas formas orales, sin embargo, excepcionalmente, pueden tener validez sus testamentos. Lo lógico es pensar que el párrafo transcrito refiera la validez respecto a los testamentos escritos, de ahí que también le fueran de aplicación las normas de la *vicesima hereditatium* relativas a la apertura de las tablas testamentarias.

En Dig.50.16.154:

“*Mille passus non a miliario urbis, sed a continentibus aedificiis numerandi sunt*”,

el mismo Emilio Macer tiene en cuenta la ubicación para determinar si la apertura se realiza en Roma o en provincias. Cuestión nada baladí sobre todo por lo que afecta al órgano ante el que debe procederse a la apertura.

Como vemos los fragmentos que han llegado hasta nosotros de la obra de Emilio Macer ofrecen pocas noticias sobre cuál pudo ser el contenido exacto de la *lex Iulia de vicesima hereditatium*. Sabemos que la obra, al menos, estuvo dividida en dos libros; del primero, -salvo Dig.35.2.68-, están sacados todos los textos reproducidos en el Digesto. Pero lo cierto es que no existe homogeneidad en los temas tratados, por lo que es imposible averiguar qué orden de exposición siguió el jurista. Es más, es posible que especialmente los fragmentos que tratan cuestiones relativas a la apertura de las tablas testamentarias no reprodujeran fielmente el contenido de la ley augustea, sino las posteriores modificaciones que sobre todo Caracalla introdujo, y que Emilio Macer debió conocer bien. Incluso puede que la adecuación la llevara a cabo el propio Emilio Macer, y no los compiladores, imputándose a éstos, si acaso, “ligeros” retoques impuestos por el quehacer de la *praxis* administrativa.

En sus Instituciones Gayo menciona cómo la propia *lex Iulia de vicesima hereditatium* dispuso que no le fueran de aplicación los límites establecidos por la *lex Cornelia de sponsu*:

“*...Et adhuc lege vicesima hereditatium cavetur, ut ad eas satisfactiones qua ex ea lege proponuntur, lex Cornelia nom pertineat*” (3.125)²

El título sexto del libro IV de las Sentencias de Paulo lleva por rúbrica “*DE VIGESIMA*”, dándose cuenta en los distintos párrafos del procedimiento a seguir en la apertura y custodia de testamentos³.

Un texto de la *Collatio* (16.9.3) menciona el tributo en relación a las sucesiones intestadas:

“*Sed imperator noster in hereditatibus quae ab intestato quae ab intestato deferuntur eas solas personas voluit admitti, quibus decimae immunitatem ipse tribuit.*”

2. Vid. n.6

3. A este procedimiento se refiere el título 3 del libro 29 del Digesto en el que se recogen las disposiciones del Edicto relativas a la apertura, inspección y custodia de los testamentos. Sobre la reglamentación recogida en las Sentencias de Paulo vid. 19 ss.

Por último una constitución de Justiniano del año 531 recogida en Cod.6.33.3 recuerda no sólo la derogación de la ley augustea, sino las correcciones introducidas por sus sucesores para la buena aplicación de las prescripciones relativas a la apertura y custodia de las tablas testamentarias:

“Edicto divi Hadriani, quod sub occasione vicesimae hereditatum introductum est, cum multis ambagibus et difficultatibus et indiscretis narrationibus penitus quiscente, quia et vicesima hereditatis ex nostra recessit republica, antiquatis nihilo minus et aliis omnibus, quae circa repletionem vel interpretationem eiusdem edicti promulgata sunt, sancimus...”

Aunque la lectura de estos pasajes nos recuerdan lo que podríamos denominar aspectos puramente “administrativos”, no debemos negar a los mismos sustantividad ya que su establecimiento ha de relacionarse tanto con la evolución que experimentaron las formas de expresar la voluntad testamentaria, como con el problema de la autenticidad de los testamentos. Quizá esta sea la razón por la que la doctrina recuerda -en general de manera sucinta-, el contenido de esta norma en el epígrafe dedicado a la apertura del testamento.

Sin negar, por lo menos con argumentos seguros, que la ley debía referirse a estas dos cuestiones quizá convenga un estudio separado de ambos problemas, así:

- desde una perspectiva puramente impositiva intentaremos averiguar las motivaciones que indujeron a Augusto a la promulgación de la ley, dando cuenta también de las posteriores modificaciones sobre su finalidad y contenido,
- por otra parte habremos de profundizar en las causas por las que la ley estableció prescripciones relativas a la apertura y custodia de los testamentos, y cuál fue dicha reglamentación.

II.- ASPECTO FISCAL DE LA LEX IULIA DE VICESIMA HEREDITATIUM.

Mientras que algunos autores, como es el caso de BACHOFEN⁴, reconducen el origen de este impuesto a la *lex Voconia*, otros estudiosos⁵ lo consideran una “adaptación” del impuesto de sucesiones vigente en Egipto; pero lo cierto es que el aspecto impositivo de la ley aparece claramente mediatizado por las condiciones político-sociales existentes al tiempo de publicarse la misma.

Plinio nos recuerda cómo “*onera imperii pleraque vectigalia institui ut pro utilitate communita singulorum <cum> iniuriis coegerunt. His vicesima reperta est...*” (*Paneg.* 37,1). Condiciones que también marcarán su exigibilidad durante varios años. En cambio su derogación hay que relacionarla, no con la desaparición de la coyuntura socio-económica en que se aplicaba, sino con la reforma tributaria operada por Diocleciano.

Augusto, autor de la propuesta que fue aprobada definitivamente en los primeros años del siglo I d. de C.⁶, se enfrentó a la transformación del poder político. Su “nueva concepción de Estado” exigía recursos financieros suficientes capaces de asegurar las bases de su nuevo poder. Y no sólo esto, Augusto se encontró con una sociedad decadente cuya moralidad pretendió restablecer; para la consecución de ambos propósitos valían todos los medios.

4. J. Bachofen, *Die lex voconia* citado por R. Cagnat, *Impôts indirects chez les romains* (París 1883) 179 n. 1. En el mismo sentido Montesquieu, *Del espíritu de las leyes*, libro XXVII: “Del origen y de las revoluciones de las leyes romanas acerca de las sucesiones”.

5. G. Lumbroso, *Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sous les Lagides* (Torino 1870) citado por R. Cagnat, *Impôt*, 180 n.3.

6. Dado que ninguna fuente menciona la fecha exacta en que el Senado prestó la *auctoritas* a esta disposición, no existe acuerdo entre la doctrina sobre el año de su promulgación. G.I. Luzzatto la sitúa en el año 7

Augusto no pudiendo, en realidad, no queriendo, eliminar la competencia senatorial sobre el *aerarium*, crea una caja paralela, el *fiscus*, de cuya administración se ocupará el Príncipe, procediendo con ello a una nueva redistribución de competencias en materia financiera entre el Senado y el Príncipe de forma que parte de los ingresos obtenidos sirvieran para la consecución de sus fines. Por otra parte, la situación política todavía no era del todo estable; las revueltas militares y la pacificación de ciertos territorios pasaba por la ayuda del ejército para cuyo mantenimiento no bastaban los ingresos hasta ahora percibidos. Augusto, consciente de ello, y quizá siguiendo las reformas iniciadas por Mario, preservó el ejército como instrumento útil de su voluntad. Pero el ejército también necesitaba de financiación; para la misma no sólo debía contemplarse la compra de efectivos materiales, sino también, y especialmente, el pago de los efectivos humanos; pagos que indudablemente contribuirían a estrechar “lazos” con el nuevo emperador.

Una de las medidas adoptadas por Augusto (otra fue la reglamentación del peculio castrense) se tradujo en la creación del erario militar cuya administración funcionaba al margen del resto de órganos recaudatorios. El emperador, que contribuyó personalmente a aumentar la caja, afectó las cantidades ingresadas por los reyes vasallos y por las provincias vencidas al erario militar. De esta forma fue posible que tras el licenciamiento cada soldado obtuviera una cantidad en metálico.

Las relaciones internacionales, junto a motivaciones de naturaleza estrictamente militar, -todo ello dentro de la política direccionista de Augusto-, nos permite explicar que aquél viendo la insuficiencia de ingresos destinados a satisfacer no sólo las necesidades del erario militar, sino también la consecución de sus fines, “coaccionara” para la aprobación de dos disposiciones, en principio, claramente recaudatorias, y la posterior afectación de los ingresos obtenidos en aplicación de las mismas. Nos referimos a la obligatoriedad de pagar un porcentaje de las ventas (*centesima rerum venalium*), y a la norma que grava el patrimonio hereditario (*lex Iulia de vicesima hereditatium*).

Pero decimos en principio porque en época de Augusto, -también en algunas reformas posteriores-, aún siendo cierta la finalidad recaudatoria⁷, quizá podamos hablar de otras motivaciones que no las estrictamente tributarias. Pero para ello se hace necesario un estudio del contenido.

A) NATURALEZA DEL TRIBUTO.

Aunque la rudimentariedad del sistema financiero nos impide distinguir entre tasa e impuesto conforme a los conceptos que maneja la moderna doctrina financiera, podríamos decir que se trata de un impuesto exigido en el momento en que de manera más sencilla podía constatarse un incremento patrimonial. Incluso podríamos hablar de impuesto extraordinario si atendemos a las condiciones socio-económicas que rodearon su aprobación, mientras que por el especial destino de los ingresos obtenidos con el mismo, deberíamos denominarlo, impuesto afectado.

d.C. “*Vicesima hereditatium et manumissionum*” NNDI 20 (Turín 1975) 809-810. Por su parte G. Rotondi la coloca el año 5 d.C. *Leges publicae populi romani*, (Hildesheim 1966) 457. Otros autores, así R. Cagnat, *Impôt*, 182, o B. Biondi, “*Leges populi romani*” *Scritti giuridici* 2 (Milano 1965) p.302, entienden que su publicación ocurrió un año más tarde, en el 6 d.C. Sólo P. Cerami, estima que la ley, aún siendo propuesta en el año 6 a.C, se aprobó definitivamente en el 13 d.C. *Recensión a Nicolet, Tributum*. Iura 27 (1976) 159-160. Nada nos aclara sobre la cronología el fragmento 3,125 de las Instituciones de Gayo del que debemos deducir que la *lex Iulia de vicesima hereditatium* es posterior a la *lex Cornelia*, porque tampoco es segura la cronología de esta última, aunque según nos recuerda Rotondi parece que debe atribuirse a Sila, es decir, entre los años 666 o 673 a.u.c. *Leges*, 362. Un dato puede servirnos para aclarar la cronología: los ingresos obtenidos con la misma revertían en el erario militar, cuya creación acaece en el 6 d.C., de ahí que la publicación de la ley ocurriera en el mismo año 6 o un año más tarde, pero en todo caso, creemos que no antes del 6 d.C porque en ningún sitio se encuentra la más mínima referencia a que las cantidades obtenidas fueran ingresadas en lugar distinto al mencionado.

7. Exclusiva finalidad recaudatoria hay que ver en las modificaciones introducidas a la norma por Caracalla, ya que además de subir el tipo impositivo hasta el 10%, consideró como sujetos legitimados a todos los habitantes libres del Imperio suprimiendo las exenciones por grado de parentesco.

Es cierto que la generalidad de la doctrina lo califica como tasa⁸, pero esta calificación sólo será admisible si entendemos que, por estar destinado a sufragar las necesidades del ejército, su cobro se justifica en el servicio que obtienen los ciudadanos romanos, es decir, sería algo parecido al “pago” por la pacificación social. Claro que resulta extraño que dicho servicio sólo sea demandado por los ciudadanos romanos porque también los que carecen de este *status* exigen una mínimas condiciones de seguridad. ¿Cómo explicar entonces que el resto no tuviera que tributar por el patrimonio hereditario?. Dos razones, -una jurídica y otra política-, podemos dar para ello; la primera, que los no ciudadanos no tenían capacidad para recibir por testamento, por lo que, salvo en los *latini veteres*⁹ que sí tenían *testamentifactio pasiva*, no se daba el hecho generador del impuesto. Pero además, y ésta es la segunda razón, los peregrinos ya estaban gravados con otros impuestos, de ahí que el establecimiento de una nueva contribución que gravara lo recibido según su propio derecho hereditario pudiera convertirse en acicate para la agitación social.

B) HECHO IMPONIBLE.

Hecho imponible de la *lex Iulia de vicesima hereditatium*, según parece desprenderse de las fuentes, lo constituye la adquisición de bienes mediante sucesión testamentaria. Sin embargo hay que pensar que también constituye hecho imponible, y por tanto, también están sometidas a tributación, las sucesiones intestadas en tanto que son una manifestación de riqueza. Igualmente se considera hecho imponible la adquisición de bienes o derechos por medio de legado.

El hecho de que la *lex Iulia de vicesima hereditatium* contuviera normas relativas a la apertura de testamento, -que como después veremos obedecen a la transformación operada sobre las formas de testar-, no debe hacernos pensar que quedaran excluidas las sucesiones intestadas, ya que lo que resulta gravado es la manifestación de riqueza por actos *mortis causa*, independientemente de la forma con que la misma se genere.

Idéntico criterio inspira nuestra legislación vigente cuando en el artículo 3 de la LISD establece en su apartado 1º que: “*Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*”. La adquisición por herencia que refiere el precepto citado comprende tanto los bienes o derechos obtenidos con una sucesión testada como con una sucesión intestada, aunque es cierto que LIS incluye en el hecho imponible también las adquisiciones que se produzcan por actos *inter vivos* (art.2 y 3 de LIS).

C) SUJETOS PASIVOS

En tiempos de Augusto estaban obligados al pago del impuesto sobre las sucesiones los ciudadanos romanos, -independientemente de su lugar de residencia-, llamados a suceder por testamento, por la ley, o en calidad de legatarios. Quedan exentos de tributar los ciudadanos que tuvieran una relación de parentesco cercana con el causante.

Pero la ley no dice hasta qué grado de parentesco quedan los herederos exonerados del pago, lo que ha llevado a algunos autores, como LUZZATO¹⁰, a hacer coincidir el grado de parentesco exento de tributar con las *unde decem personae*, es decir, con los parientes naturales más cercanos al causante, y a los que, según se disponía en el Edicto, se les concede la *bonorum possessio secundum tabulas* en el supuesto de que falleciera un liberto:

Inst.3.9.3: “*tertio decem personis, quas extraneo manumissori praefererat (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, soro sive consanguinei sive uterini)...*”

8. Cf. G.I. Luzzatto, *Vicesima*, 809-810; B.Biondi, *Sucessione testamentaria e donazioni* (Milano 1955) 601; P. Fuenteseca, *Derecho privado romano* (Madrid 1979) 479. En contra R.Cagnat, *Impôt*, 183.

9. Los *latini Iuniani*, aunque tenían *testamentifactio*, carecían de capacidad para adquirir por lo que sus bienes se consideraban como *bona caduca*, y por tanto, eran adquiridos por el fisco.

10. G.I. Luzzatto, *Vicesima* 809-810

Sin embargo creemos que la locución *παύυ συγγενεις*, es decir, “parientes cercanos” empleada por Dión Casio (55,25), debe interpretarse de manera más restrictiva, de modo que tal vez Augusto quisiera exonerar del pago a aquéllas que formaban el círculo de la economía doméstica y familiar, ampliándose posteriormente a aquellas personas que, aun no estando sometidas a la *potestas del de cuius*, tuvieran una vinculación próxima de parentesco con el causante. Es así que quedarían exentos de tributar los patrimonios hereditarios recibidos por aquellos sujetos que entraran en la categoría de *sui heredes*, según el sistema de las XII Tablas, o los llamados, según el sistema pretorio, en los *unde liberi* y *unde legitimi*.

La justificación de esta exclusión nos la ofrece Plinio cuando nos recuerda que no se quiso quitar a los verdaderos ciudadanos romanos una parte de los bienes que les venían garantizados por sangre. Así el impuesto es aplicable sólo a los herederos que no son de casa, pero no a los que lo son: “*itaque illis irrogatum est, his remissum, videlicet quod manifestum erat, quanto cum dolore latari, seu potius non latari, homines essent destringi aliquid et abradi bonis, quae sanguine, gentilitate, sacrorum denique societate meruissent, quaeque numquam ut aliena et speranda, sed ut sua semperque possessa ac deinceps proximo cuique transmittenda cepissent*” (Panegórico 37,2).

En cambio los nuevos ciudadanos, esto es, a los que se les hubiera concedido la ciudadanía romana, pero no se les hubiera reconocido jurídicamente el *ius cognationis*, no quedaban exentos del pago: “*Haec mansuetudo legis veteribus civibus servabatur: novi, seu per Latium in civitatem seu beneficio principis venissent, nisi simul cognationis iura impetrassent, alienissimi habebantur quibus coniunctissimi fuerant*”(Plinio, Pang. 37,3).

Nerva, según nos relata Plinio, estableció que por cuanto heredasen los hijos de los bienes de su madre, (Pang.37,6) o la madre, de sus hijos no tributaran, a pesar de no reconocérseles los derechos de consaguinidad. La misma exención, añade Plinio, se atribuyó al hijo en los bienes paternos, y viceversa (Pang. 38,1-7), de este modo, concluye Plinio, quedan excluidos de tributar los herederos de primer grado de consaguinidad. Pero además Nerva concedió la exención a los parientes de segundo grado, de forma que el hermano/a en las herencias de sus hermanos/as, o de los abuelos en la de sus nietos/as, y viceversa, quedaran exentos de tributar (39,1-2).

En época de Caracalla, sujetos pasivos del impuesto eran todos los que obtuvieran bienes a título de herencia o legado sin excluir a los parientes cercanos (Dión Casio 77,9). Pero además, y en virtud de la *Constitutio Antoniniana* del año 212, estaban gravados por el impuesto todos los habitantes libres del imperio, y no sólo los ciudadanos romanos, según recuerda Dión Casio en el párrafo mencionado. Esto ha llevado a algún autor¹¹ a mantener que las expectativas de obtener ingresos por medio de este impuesto “estimuló a Caracalla para extender la ciudadanía a todo el Imperio haciendo contribuyentes a todos los habitantes”¹².

El mismo Dión Casio nos recuerda cómo Macrino, sucesor de Caracalla, restableció la antigua exención de los parientes cercanos.

D) BASE IMPONIBLE

Aunque ha sido calificado como conjetura¹³ parece que sólo estuvieron sometidos a tributación los patrimonios hereditarios superiores a 100.000 sestercios, cantidad que coincide con la exigida

11. L. Rodríguez Álvarez, “*Algunas notas entorno a la lex de vicesima hereditatium*”, Rida 28 (1981) 239.

12. Posiblemente la publicación de la *Constitutio Antoniniana* haya que relacionarla no tanto con la finalidad fiscal sino, como señala M. Amelotti, con el proceso general de unificación del imperio *Il testamento romano attraverso la prassi documentale I. Le forme classiche di testamento* (Firenze 1996) 184 n.6.

13. Cf. G.I.Luzzato, *Vicesimam* 809-810

para ingresar en la primera categoría que formaban los comicios centuriados¹⁴, aunque es cierto que en esta época los comicios tenían escasa importancia.

Para MOMSEM la cantidad se referiría a los que no tuvieran 100.000 sestercios¹⁵, mientras que para MARQUARDT el mínimo de la herencia sometida a tributación tal vez fueran los patrimonios superiores a 100.000 áureos¹⁶, unidad de medida más propia de época justiniana que del Principado. Por su parte, CAGNAT considera que estas cifras se basan en conjeturas que nada tienen que ver con la *lex Iulia de vicesima hereditatum*¹⁷.

Independientemente de cuál fuera la cantidad exacta establecida por Augusto, es posible que en la determinación del mínimo exento de tributar se hubiera respetado el mínimo vital con el objeto de evitar “desordenes sociales”, o como consideran algunos autores, con la intención de exonerar a los pobres del impuesto¹⁸.

Ahora bien, esta consideración no debe hacernos creer, como opina RODRIGUEZ ÁLVAREZ¹⁹, que la *lex Iulia de vicesima hereditatum* sintonizara con la finalidad social que persiguen otras leyes augusteas, más bien creemos que es otro ejemplo de la calculada estrategia política de Augusto.

Por su parte Trajano reformó la cuantía de las herencias sometidas a tributación: “*carebit onore vicesimae parva et exilis hereditas... cuicumque modica pecunia ex hereditate alicui abvenerit, securus habeat quietusque possideat* (Pang. 40, 1), de modo que sólo los grandes patrimonios, sin especificar la cuantía de los mismos, debían tributar “*ea lex vicesima dicta est ut ad periculum eius perveniri nisi opibus non possit...*” (Pang. 40,2). Beneficio que se aplicó retroactivamente, por lo que quienes ya debían, fueron liberados del pago.

La base imponible debe cuantificarse una vez que del caudal hereditario se hayan deducido los gastos de funerales, así nos lo recuerda Emilio Macer en:

Dig.11.7.37 pr. (*ad. vic.*): “*Funeris sumptus accipitur, quidquid corporis causa, veluti unguentorum, erogatum est; et pretium loci in quo defunctus humatus est et si qua vectigalia sunt, vel sarcophagi, vel vectura: et quidquid corporis causa, antequam sepeliatur, consumptum est, funeris impensam esse existimo*”,

pero no pueden deducirse de la base imponible los gastos suntuarios hechos con ocasión del entierro:

1.- “*Monumentum autem sepulchri id esse divus Hadrianus rescripsit quod monumenti, id est causa muniendi eius loci factum sit in quo corpus impositum sit. Itaque, si amplum quid aedificari testator iusserit, veluti incircum porticationes, eos sumptus funeris causa non esse*”,

El Reglamento que desarrolla nuestra ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones establece en su artículo 33 que del caudal hereditario sean deducibles los gastos de entierro y funeral justificados siempre que guarden debida proporcionalidad con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres del lugar, precepto que aplica la costumbre como fuente del Derecho financiero y tributario.

14. Cf. V. Arangio Ruiz, *Historia del derecho romano*, tr. de la 2ª ed. ital. por Pelsmaecker (Madrid 1980) 47.

15. T. Mommsen, *Die röm. Tribus*, citado por R. Cagnat, *Impôt* 185.

16. J. Marquardt, *Staatsgewerew* citado por R. Cagnat, *Impôt*, 185 n.5

17. R. Cagnat, *Impôt*, 185.

18. La Exposición de motivos de la actual LIS habla de una distribución más equitativa de la riqueza.

19. L. Rodríguez Álvarez, “*Algunas notas...*”, p. 300 ss.

Así mismo en Roma deben tenerse en cuenta, para calcular la base imponible, las deducciones operadas por los gastos y cargas a que obliga la *lex Falcidia* (cf. Dig. 35.2.68).

Como hemos dicho, salvo mención expresa del testador en sentido contrario, o renuncia espontánea de los herederos, también los legatarios estaban obligados al pago por lo que en la cuantificación de la base imponible ha de deducirse la parte correspondiente a los legados. Bien es cierto que en la práctica habitual el pago lo realizarían los herederos deduciendo *a posteriori* la parte proporcional que debiera haber satisfecho el legatario.

E) TIPO DE GRAVAMEN

Como indica el nombre de la ley, se gravaba con una veinteava parte el patrimonio hereditario, es decir, debía ingresarse en las arcas públicas el 5%. Así de un patrimonio de 100.000 áureos debían sustraerse 5.000 áureos para el pago del impuesto.

Caracalla según las noticias suministradas por Dión Casio (77,9,5) elevó el tipo de gravamen al 10%, por lo que el patrimonio ya no resultaba gravado con una veinteava parte, sino con una décima parte. El aumento del tipo impositivo, más la ampliación de los sujetos pasivos, pone de manifiesto la clara, y única, intención recaudatoria del emperador.

Macrino según las noticias suministradas por Dión Casio, (58,12) restableció el tipo de gravamen sancionado por Augusto:

“*Τά τε περὶ τους κληρους καταδείχθεντα ὑπὸ τοῦ Καρακάλλου παῦσας*”.

F) DEVENGO DEL IMPUESTO.

Puesto que lo que se grava es la adquisición de riqueza por acto *mortis causa*, el impuesto se devengaría en el momento de la vocación hereditaria para los herederos necesarios, y, en su caso, en el de la aceptación para los herederos voluntarios.

G) ÓRGANOS RECAUDATORIOS

La recaudación de las cantidades obtenidas por este impuesto corría a cargo de los publicanos, quienes debían rendir cuentas a los *praefecti aerari militari*, magistrados encargados de la administración del erario militar, que como hemos señalado, era el lugar donde debía ingresarse lo obtenido, mientras que en provincias eran los procuradores los encargados de vigilar la recaudación del impuesto por parte de los publicanos.

Este modo de percepción y gestión de los ingresos sintoniza perfectamente con el sistema de arriendo utilizado para la recaudación de todos los impuestos.

Pero el sistema de percepción del impuesto evolucionó no sólo respecto a su gestión sino también en lo referente a los órganos encargados de llevarla a cabo.

Después de Trajano, señala DE LAET²⁰, la percepción de este impuesto todavía siguió confiada a un miembro del orden ecuestre con el título de *promagister*. Fue Claudio quien creó unos funcionarios financieros especiales: los procuradores de la *vicesima hereditatum* que, como encargados de esta administración, ejercían el control directo sobre los concesionarios de impuestos.

20. S.J. de Laet, “*Note sur l’organisation et la nature juridique de la vicesima hereditatum*”, Ant. Class (1947), 32 n. 3

En sintonía con las reformas ya iniciadas por Augusto en la reordenación de la administración financiera, Adriano sustrajo a los publicanos la competencia para la gestión del impuesto y optó por la recaudación directa del mismo dividiendo el Imperio en una serie de circunscripciones dirigidas por un procurador. Este sistema territorial tenía como centro a Roma bajo la dirección de un *procurator de vicesima hereditatium*²¹.

III.- NORMAS RELATIVAS A LA APERTURA DE TESTAMENTOS.

No parece desacertado admitir, como opinan algunos autores²², que ya desde la época de Augusto el testamento comenzara a someterse a normas de control público, aunque disintamos de ellos en que todavía la pseudo-regulación legal aparezca ligada a una finalidad exclusivamente fiscal. Creemos que la mayor o menor reglamentación no debe subordinarse a la mencionada finalidad recaudatoria, -aunque coadyuvara a ella-, sino a la cada vez mayor frecuencia con que la voluntad testamentaria se alejaba de las formas tradicionales de manifestarse. Aún así, no creemos que la *lex Iulia de vicesima hereditatium* contuviera una reglamentación exhaustiva sobre la materia.

Efectivamente, el *testamentum calatis comitis* y el *testamentum in procinctu* como formas de conseguir la transmisión *mortis causa* de los bienes de un sujeto tenían carácter público, y no sólo por los sujetos ante quienes se realizaba sino también por la oralidad con la que se manifestaba la voluntad testamentaria.

Cosa distinta ocurre en el *testamentum per aes et libram*, sobre todo cuando se generaliza la costumbre de redactar por escrito la voluntad testamentaria. Aquel acto, aunque exteriormente revisiera las formalidades de la *mancipatio*, permitía mantener el secreto de las disposiciones del testador gracias a la redacción por escrito de éstas. Sin embargo se hacía preciso corroborar la autenticidad de la voluntad querida por el causante contenida en las tablas. Mayores necesidades de corroboración se plantearon cuando, ya alejados de las formalidades del *ius civile*, el pretor concede la *bonorum possessio* a quien presente un testamento signado por siete testigos.

Si es cierto que la *lex Iulia de vicesima hereditatium* contuvo algunas normas relativas a esta materia, también lo es que éstas, debidamente perfeccionadas, pasaron al Edicto bajo la rúbrica: “*TESTAMENTA QUEMADMODUM APERIANTUR INSPICIANTUR ET DESCRIBANTUR*”, y cuyo origen, según señalaba ya GLÜCK²³, está en la *lex Iulia de vicesima hereditatium*.

Examinaremos brevemente cuál era el procedimiento de apertura e inspección de las tablas testamentarias:

A diferencia de lo que establece nuestra legislación vigente, cualquier sujeto puede solicitar la inspección y posterior transcripción de las tablas testamentarias (Dig.29.3.1 pr. Gayo. (ad. ed. prov. XVII), para, como señala el Edicto, facilitar el conocimiento del contenido del testamento de forma que sólo así pueda transigirse o resolver las potenciales controversias suscitadas conforme al verdadero contenido, y no en base a meras hipótesis:

“*Ratio autem huius edicti manifesta est: neque enim sine iudice transigi neque apud iudicem exquiri veritas de his controversiis, quae ex testamento proficiscerentur, aliter potest quam inspectis cognitisque verbis testamenti*” (Dig.29.3.1.1 Gayo ad.ed. prov. XVII).

21. Cf. L. Homo, *El imperio romano*, trad por Vázquez Zamora, 3 ed (Madrid 1972) 250-251

22. P. Fuenteseca, *Derecho privado*, 479

23. F. Glück, *Commentario alle Pandette, Libro XXIX*, 673.

De esta forma, según nos recuerda Ulpiano en Dig.29.3.2 pr. (ad.ed.I), el testamento es un instrumento público que no pertenece exclusivamente al heredero, sino a cualquiera que se vea beneficiado por el mismo:

“Tabularum testamenti instrumentum non est unius hominis, hoc est heredis, sed universorum, quibus quid illic adscriptum est: quin potius publicum est instrumentum”.

Permitiendo a cualquier sujeto la inspección y lectura del testamento, se debe proceder a la apertura del mismo tras la muerte del testador²⁴, de ahí que *condicio sine qua non* sea la certeza de la misma. En los casos en que dicha certeza no exista, el pretor, como nos recuerda Ulpiano (ad.ed.I), debe determinar si efectivamente tal hecho ha acaecido:

Dig.29.3.2.4: *“Si dubitetur, utrum vivat an decesserit is, cuius quis quod ad causam testamenti pertinet inspici describique postulat, dicendum est praetorem causa cognita statuere id debere, ut, si liquerit eum vivere, non permittat. Inspici tabulas est, ut ipsam scripturam quis inspiciat et sigilla et quid aliud ex tabulis velit spectare”.*

De otro modo se estaría abriendo el testamento de una persona viva, supuesto que origina la imposición de una pena según prescribe la *lex Cornelia de falsis*, (id. *lex cornelia testamentaria*), de cuya sanción se hace eco Paulo en sus Sentencias:

“qui vivi testamentum aperverit recitaverit, resignaverit, poena legis Corneliae tenetur: et plerumque aut humiliores in metallum dantur aut honestiores in insulam deportantur” (5.25.7).

Las mencionadas sanciones aparecen corroboradas por Marciano (Inst. XIV), en un texto de la compilación recogido en Dig.48.10.1.5:

“Is qui aperuerit vivi testamentum, legis Corneliae poena tenetur”

Aunque debe procederse a la apertura de las tablas a la muerte del testador eso no significa que hubiera de hacerse a continuación. La inmediatez de la apertura se respeta siempre que se haga dentro de un plazo razonable, y que Paulo haciéndose eco de lo dispuesto en la *lex Iulia de vicesima hereditatum*, lo fija entre los 3 y 5 días desde la muerte, entre las horas segunda y décima:

“Testamentum lex statim post mortem testatoris aperiri voluit: et ideo, quamvis sit rescriptis variatum, tamen praesentibus intra triduum vel quinque dies...” (4.6.3)

Al acto de apertura deben comparecer los testigos, aunque el momento de la misma pueda retrasarse hasta el momento en que comparezcan aquéllos, si es que los mismos estuvieran ausentes (cf. Paul. ST. 4.6.3):

Paul. St. 4.6.1: *“Tabulae testamenti aperiuntur hoc modo, ut teste vel maxima pars eorum adhibeatur, qui signaverint testamentum...”*,

o la mayor parte de ellos Dig.29.3.6 (Ulp.ad.ed.I):

“Sed si maior pars signatorum fuerit inventa, poterit ipsis intervenientibus resignari testamentum et recitari”,

24. Sólo excepcionalmente se prohíbe la apertura de testamento aunque sea cierta la muerte del testador en los casos contemplados en Dig.29.5 y que recuerda las disposiciones de los SSCC. *Siliano* y *Claudio*.

viéndose obligados por el pretor, si no quisieran comparecer:

Dig.29.3.4 (Ulp.ad.ed.I):” *Cum ab initio aperiendae sint tabulae, praetoris id officium est, ut cogat signatores convenire et sigilla sua recognoscere*”.

En caso de ausencia de uno o de todos los testigos, es preciso enviar el testamento al lugar en que se encuentren aquéllos, procedimiento que sin duda retrasará la apertura pero justificado por Gayo en el sentido de que, a pesar de que muchas veces seamos descuidados, no debe resultar gravoso participar en la “formalización” de la voluntad testamentaria de un sujeto:

Dig.29.3.7 (Gayo ad.ed.prov.VII):”*Sed si quis ex signatoribus aberit, mitti debent tabulae testamenti ubi ipse sit, uti adgnoscat: nam revocari eum adgnosendi causa onerosum est, quippe saepe cum magna captione a rebus nostris revocamur et sit iniqum, damnosum cuique esse officium suum...*”

Sólo si no fuera posible la comparecencia de los testigos, y existiera urgencia para proceder a la apertura, éstos serán sustituidos por varones de mejor fama. Esta posibilidad es recordada en las fuentes atribuyendo al procónsul (por tanto se trataría de un testamento hecho en provincias) la facultad de elegir a los testigos de la apertura.

Dig.29.3.7 *in fine*: “*...debet proconsul curare, ut intervenientibus optimae opinionis viris aperiantur et post descriptum et recognitum factum ab isdem quibus intervenientibus apertae sunt, obsignentur, tunc deinde eo mittantur, ubi ipsi signatores sint, ad inspicienda sigilla sua*”.

En todo caso no impide la apertura de testamento el que uno de los testigos no reconozca su sello, aunque como señala Gayo en un texto recogido en Dig.29.3.1.2, eso haga sospechosas las tablas testamentarias: “*si quis neget sigillum suum agnoscere, non ideo quidem minus aperiantur tabulae.sed alias suspectae fiunt*”.

Presentes los testigos (o los hombres de mejor fama) deben aquéllos reconocer los sellos, rota la cuerda, dice Paulo que debe abrirse, leerse²⁵, y hacerse una copia (no por los interesados, sino por el magistrado ante el que se procede a la apertura) que con el correspondiente sello público debe guardarse en el archivo con la finalidad de facilitar ulteriores copias²⁶.

Respecto al lugar de apertura, según el testimonio ofrecido por Paulo, referido a un testamento hecho en provincias, debe procederse a la apertura en el foro o en la basílica. Pero las fuentes no nos dicen dónde debía abrirse un testamento hecho en Roma.

Algunos testamentos, como ocurre con el de Augusto, rompen la regla general sobre el lugar en que debe procederse a dicha apertura, y según nos relata Suetonio (C.I. Augusto) aquel testamento se leyó ante el Senado. Parece lógico que así sea ya que, a pesar de otras disposiciones patrimoniales de exclusivo interés particular, los testamentos de “personajes públicos” se acercan a lo que podríamos denominar testamentos políticos.

25. Para evitar falsificaciones se impide ver el día y los cónsules (cf. Dig. 29.3.2.6 Ulp. ad. ed. I).

26. De los testamentos hechos en dos ejemplares, basta con hacer copia del ejemplar abierto.

IV.- CONCLUSIONES

El análisis fiscal de la *lex Iulia de vicesima hereditatium* nos permite concluir que:

- Se trata de un impuesto extraordinario instaurado por Augusto principalmente por razones político-militares, y no por intenciones sociales como pretenden algunos autores.
- La publicación no es anterior al año 6 d.C.
- Clara intención recaudatoria sólo existe en tiempos de Caracalla.
- La desaparición, ocurrida quizá con la reforma tributaria de Diocleciano, se motivarían, primero en la escasez de ingresos por las personas obligadas al pago, segundo porque la cuantía era tan escasa que tal vez no mereciera la pena mantenerlo.
- Con este impuesto se pretende gravar la adquisición de riqueza por actos *mortis causa*.
- La exención de parentesco enlaza con la tradicional tendencia a mantener íntegro el patrimonio del antiguo círculo familiar.

Respecto a las normas sobre apertura de las tablas testamentarias:

- La necesidad de establecer normas de apertura de las tablas testamentarias hay que relacionarla con la evolución de las propias formas testamentarias, en concreto, con el abandono de las viejas formas de expresar la voluntad testamentaria.
- Una reglamentación exhaustiva sobre la apertura no es obra de la *lex Iulia*, sino del edicto, sufriendo aquélla ligeras variaciones en época justiniana con idéntico propósito de adaptarse a las nuevas formas de testamento.
- En todo caso, el establecimiento de normas precisas para la apertura y custodia de testamentos permite la fehaciencia de la voluntad testamentaria, tratando de evitar cualquier tipo de fraude.
- La cada vez mayor intervención del “poder público” permite la consideración del testamento como un instrumento público, y no privado.

