

IUS FISCALE: INSTRUMENTOS DE POLÍTICA FINANCIERA Y PRINCIPIOS INFORMADORES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ROMANO*

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y FERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Romano de la Universidad
Autónoma de Madrid

Resumen: El ius fiscale romano constituye un sector del Ordenamiento Jurídico Romano que no ha sido demasiado estudiado, no obstante la clasicidad y modernidad de sus principios informadores, la conservación de una parte importante de su léxico y la actualidad de muchos de los instrumentos de política tributaria.

Palabras clave: El ius fiscale romano. Política tributaria.

Abstract: The Roman ius fiscale is a sector of the Roman legal system that has not been studied much, nevertheless the classic and modernity of their reporting principles, the conservation of an important part of their lexicon and the actuality of many of the instruments of the tax policy.

Key words: Roman ius fiscale. Tax policy.

Sumario: I. Observaciones preliminares.-II. Clasicidad del léxico fiscal y tributario.-III. Instrumentos de política financiera.-IV. Fundamento de la imposición fiscal.-V. Principios informadores del sistema tributario.-1. Proporcionalidad y Capacidad económica.-2. Principios de Igualdad y Generalidad en la imposición.-3. Benignidad. Humanidad. Equidad.-4. Principios de Legalidad o de reserva de ley.-5. Principio de Indisponibilidad.-6. Principios de Objetividad y Se-

* El presente estudio constituye la colaboración del autor a los Estudios en Homenaje al Profesor Álvaro Rodríguez Bereijo, que verán la luz en Thomson Aranzadi.

guridad Jurídica.–7. Principios de Razonabilidad y Utilidad común.–8. Principio de Preclusividad.

«El presupuesto debe equilibrarse, el Tesoro debe ser reaprovisionado, la deuda pública debe ser disminuida, la arrogancia de los empleados públicos debe ser moderada y controlada, y la ayuda a otros países debe eliminarse para que Roma no vaya a la bancarrota. La gente debe aprender nuevamente a trabajar, en lugar de vivir a costa del Estado». Marcus Tullius Cicero, Cicerón, año 55 a.C.

I. OBSERVACIONES PRELIMINARES

En materia de régimen jurídico fiscal, de *iure fisci*, asombra el rigor y la modernidad de las instituciones sobre las que se cimenta la Hacienda Pública Romana, así como el novedoso tratamiento atribuido por la jurisprudencia y la legislación romana a sus principios informadores e inspiradores, y a las cuestiones básicas de su sistema impositivo.

La denominación y conformación de numerosos conceptos e instituciones del moderno derecho financiero, así como el contenido de un amplio número de disposiciones específicas en la materia, tienen su precedente histórico en la terminología y regulación de los pilares básicos que, en las distintas etapas caracterizan el ordenamiento jurídico romano, en materia tributaria: el erario, *aerarium*, el fisco, *fiscus* y el tesoro público, *thesaurus*.

La concepción conforme a la cual el Derecho Administrativo moderno surge en el siglo XIX se debe, en buena medida, a mi juicio, a la ausencia de una reconstrucción dogmática del Derecho administrativo romano, incluyendo, por supuesto, en este ámbito, toda la materia relativa al Derecho Fiscal. La problemática correspondiente a la Administración ciudadana romana espera todavía, a mi juicio, ser estudiada en profundidad, y no sólo por un mero interés histórico, sino también para conocer mejor el Ordenamiento jurídico contemporáneo, que en buena medida es tributario de instituciones y disposiciones, de naturaleza público-administrativa, previstas en el ámbito estatal, provincial y municipal de la comunidad política romana.

Todos los ordenamientos jurídicos, incluso los más simples tienen una estructura u organización, integrada por normativa, hechos y actividad de orden administrativo, que en el caso de Roma se mani-

fiestan en un nivel de desarrollo semejante a la importancia histórica y al grado de expansión de su comunidad política.

En la sociedad romana, en constante expansión y desarrollo, se encuentran, en suma, planteadas y satisfactoriamente resueltas, como ha sido puesto de relieve por los autores que se han ocupado de estos temas, muchas de las grandes cuestiones teóricas y prácticas de la Administración actual, así: en materia de interdictos públicos, aguas, vías y minas públicas, limitaciones públicas al derecho de propiedad, libertad de expresión, competencia territorial, ciudadanía y domicilio, enseñanza pública, saneamiento financiero, régimen fiscal aduanero, empleados públicos, responsabilidad administrativa, privilegios de la administración, garantías de los ciudadanos, bienes patrimoniales y públicos, cosas comunes, obras públicas, concesiones y autorizaciones públicas, servicios públicos prestados por sociedades privadas, orden público, policía central, local, funeraria y edilicia, asistencia pública sanitaria o relaciones entre la Administración central y las administraciones periféricas.

No se trata pues, en definitiva, tan sólo de constatar la existencia de precedentes, en el curso de la historia, de los principios e instituciones actuales de derecho administrativo y de derecho fiscal, sino de estudiar el derecho como un producto histórico, en su desarrollo orgánico, desde su origen hasta el derecho actual, que vaya más allá de una mera perspectiva historicista o economicista, y posibilite la reconstrucción dogmática, sin menoscabo de la necesaria exégesis textual, de estas dos ramas del conocimiento del *ius publicum* romano, con lo que ello supone de contribución a la deseable conexión entre la investigación histórica y la dogmática moderna, tan necesaria para el progreso de la ciencia del derecho.

II. CLASICIDAD DEL LÉXICO FISCAL Y TRIBUTARIO

El actual derecho financiero y tributario, que recibe su nombre del *ius fiscale* romano y de la voz *tributum*, al igual que los demás sectores del Ordenamiento Jurídico, no puede ser rectamente entendido, sino a través del hilo conductor que supone su proceso histórico. En este sentido, al igual que sucede con otras materias de derecho público, como el derecho administrativo o el derecho penal, que no han sido estudiadas por la romanística con la profundidad que se deriva de su relevancia histórica, se hace necesaria una visión dogmática del *ius fiscale* romano, que al propio tiempo que resulte respetuosa con la realidad histórica, sin por ello renunciar a la utilización

de esquemas conceptuales modernos, destaque los aspectos e instituciones de la antigüedad clásica en este ámbito del conocimiento jurídico, con especial consideración de aquéllos que resulten de mayor interés para el jurista actual.

En el marco de la propia experiencia jurídica romana, se produce, por otra parte, una progresiva evolución en la configuración de los conceptos e instituciones fiscales, con la finalidad de adaptarse a las profundas transformaciones que experimenta la sociedad y la economía romana con el devenir de los tiempos, si bien, ni las contingencias históricas, ni la dispersión de las fuentes de información, impiden reconocer el rico material jurídico que ha sido utilizado por los juristas de siglos posteriores para la construcción del moderno Derecho financiero.

Constituye una primera manifestación de esta pervivencia del *ius fisci* romano, el lenguaje propio de esta rama del conocimiento científico, dado que numerosos términos profusamente utilizados en los textos romanos perduran aún hoy en el moderno léxico de las finanzas, así: *ius fisci* y *de iure fisci*, derecho del fisco, *ius fiscale*, derecho fiscal; *aerarium*, erario, *fiscus*, fisco, *thesaurus*, tesoro público, *fraus fisci*, fraude fiscal, *tributum*, tributo, *stipendium*, estipendio, *census*, censo, *advocatus fisci*, abogado del fisco, *causa fiscalis*, causa fiscal, *debitor fisci*, deudor del fisco, *debitor fiscalis*, deudor fiscal, *procurator fisci*, procurador fiscal; *praefecti aerarii*, prefectos del erario; *onus tributi*, carga tributaria, *forma iuris fiscalis*, regulación fiscal, *comissum*, decomiso o confiscación aduanera de objetos no declarados; *delator fiscalis*, delator fiscal; *delationes fiscales*, delaciones fiscales; *causae ex quibus nuntiatio ad fiscum fieri solet*, causas por las que suele hacerse la denuncia al fisco; *conductor ex fundo fiscali*, arrendatario de un fundo fiscal; *de iure hastae fiscalis*, subasta a favor del fisco, etc.

Los términos romanos para designar el impuesto son: *tributum-stipendium*, por un lado, y *vectigal*, por otro, sin que exista una neta distinción entre estos distintos vocablos a lo largo de los siglos.

El *tributum*, al igual que el *stipendium*, el primero, desde la perspectiva del que paga, con el significado de contribución, y el segundo, desde la del que recibe, con el significado de sueldo militar o soldada fue, en sus orígenes, un impuesto establecido para atender los gastos derivados de las continuas guerras.

Etimológicamente, *tributum* deriva de *contribuere*, con el significado de contribuir y de ahí contribución, y *stipendium*, de *stips*, mo-

neda y de pendere, pagar. En una primera época, el tributum tenía un carácter básicamente territorial, tributum soli. Con posterioridad, se procedía, para el pago del tributum, a una valoración de todo el patrimonio del ciudadano, conforme a los datos que constaban en el censo y sobre el resultado de la estimación, se determinaba la cuota consistente, por regla general, en un 1, 2 o 3 por mil.

Del tributum civile, es decir, sobre los ciudadanos romanos, debe distinguirse el tributum provinciale, que es aquél que recae sobre los residentes en las provincias. El primero, como ya ha sido señalado, surge como consecuencia de la necesidad de la comunidad de recabar la cooperación de sus miembros en empresas bélicas. Es un impuesto que grava el patrimonio, y no un mero impuesto sobre bienes raíces, y resulta más aceptable, en la mentalidad romana, que el impuesto sobre la propia persona, tributum capitis, expresión que significa, de modo literal, tributo sobre la cabeza, es decir, contribución personalizada, en el sentido de atinente a la persona a título singular, cuya legitimidad de resultaba de más difícil asunción, en su concepción, por parte de la ciudadanía romana. Con el tributum capitis, se grava, en una primera época, a quienes carecen de patrimonio inmobiliario, para configurarse, con posterioridad, asimismo como una contribución por el patrimonio personal.

El stipendium, en los primeros siglos, era una contribución recaudada entre los pueblos itálicos vencidos o sometidos a la comunidad política romana, y se destinaba al pago del sueldo de los soldados del ejército romano. A partir del siglo II, el estipendio se configura ya como una tributación regular y anual, exigible a los pueblos sometidos o aliados —y de ahí la denominación de estipendiarías a las ciudades obligadas al pago de este impuesto—, lo que supone la desvinculación del estipendium de la idea de la contienda bélica y su consideración como una fuente regular de ingresos para el erario, con los que se sigue procediendo al abono de la soldada a los legionarios, pero ya entendida como una obligación más de la administración del estado.

Cabría decir, en suma, que los distintos tipos de tributos mencionados conforman la categoría que, con terminología moderna, se correspondería con la actual de los impuestos directos, que son aquellos que gravan la mera existencia de la persona, su capacidad económica o su patrimonio y que, conforme a la concepción romana, o bien tienen carácter básicamente territorial, como el tributum soli, que han de satisfacer los habitantes de las ciudades por la posesión del suelo, o bien carácter personal, como el tributum capitis.

Los términos vectigal, y vectigalia, en plural, se utilizan con significados diferentes, si bien todos ellos están conexas por la idea de la renta o tributo obtenido por una institución pública. Etimológicamente, vectigal derivaría de *vehere*, en el sentido de llevar, transportar, acarrear o conducir, por lo que su denominación quizás obedeciese a la idea de gravar de las labores propias de la actividad agrícola y ganadera desarrolladas en el *ager publicus*. Es probable, asimismo, que en su utilización primigenia, con el vocablo vectigal, se hiciese referencia al tributo o gravamen que, con la finalidad de contribuir a las cargas de la Administración Pública, estaban obligados abonar los concesionarios de bienes públicos.

El término vectigal —que se acabó utilizando en un sentido amplio, que abarcaba, en la práctica, todo tipo de imposición, lo que supuso la absorción en su seno de los vocablos *tributum* y *stipendium*, de notable raigambre histórica— adopta, de forma preferente, la significación de «impuesto indirecto», entendido en el sentido, aún a sabiendas de todas las dificultades que plantea en la doctrina moderna este concepto, que le dan los estudiosos clásicos del Derecho financiero en Roma, a saber: como aquel impuesto que se exige en virtud de la realización eventual o accidental de un hecho, que en alguna medida se relaciona con la capacidad económica de la persona, como es, en la experiencia jurídica romana: la adquisición de un bien, el canon por el arrendamiento de una cosa pública o los derechos aduaneros con los que se grava, tanto el tránsito a través de un puerto o frontera por parte de una persona, como el transporte de una mercancía por vía marítima o terrestre.

Las voces de referencia para designar los tributos, *tributum*, *stipendium* y *vectigal*, son utilizadas, por otra parte, en las fuentes, con frecuencia, de forma indiferenciada, si bien, con carácter general, el *tributum* se paga en dinero o en especie, en una cantidad proporcional a la capacidad económica del contribuyente, mientras que el *stipendium* suele ser fijo, y el *vectigal* variable y pagadero en especie al consistir, en una parte, por ejemplo, de lo que un agricultor produce, como la célebre *decuma*, o diezmo, propia de Sicilia. Con el paso de los siglos, se produce una recuperación de algunos de estos términos clásicos, en el lenguaje financiero, en especial la voz *tributum*, al propio tiempo que se produce la relegación de otros vocablos, como así sucede con el término *vectigal*.

III. INSTRUMENTOS DE POLÍTICA FINANCIERA

En el campo del derecho fiscal romano, *ius fisci*, se observa la utilización de distintos instrumentos de derecho financiero que son objeto de regulación en las fuentes romanas y permanecen en vigor con el paso de los siglos, como expedientes de política fiscal, si bien adolecen, muchos de ellos, de la ausencia de un estudio en profundidad por parte de la doctrina.

Cabría citar, al respecto:

- Los índices de inflación.
- Los flujos monetarios.
- La devaluación de la moneda.
- La creación de una moneda única y un mercado común, sin fronteras.
- Los modelos privado y público de financiación de las obras públicas.
- La reducción o el aumento de los gastos generales en atención a la coyuntura económica.
- El análisis contable, por parte de los empleados públicos responsables, de los gastos e ingresos públicos, con la finalidad de adaptar las correspondientes partidas contables a las profundas transformaciones que se producen en la sociedad y en la economía de su tiempo.
- La contención y el control del gasto público.
- La prestación de servicios públicos por parte de sociedades privadas.
- El ensayo de medidas de presión fiscal o de minoración en la imposición, frente a la crisis económica.
- La inversión de capitales con el objetivo de evitar la excesiva tesorización de las arcas públicas, o de fomento del empleo.
- La prohibición de exportar determinadas armas, oro o productos básicos que fortalezcan a los pueblos adversarios del romano.
- Las franquicias o exenciones aduaneras en relación con los productos de uso propio, *res ad usum proprium* o con mercancías destinadas a tareas agrícolas.
- Los mecanismos de control del contrabando aduanero y el comiso fiscal.

- La opción pública por la restauración de edificios antiguos, frente a su demolición.
- La construcción de nuevas edificaciones, en atención a razones de contención del gasto público y de estética urbana.
- Las singulares disposiciones arbitradas para remediar la carencia de recursos para construir y mantener en perfecto estado de conservación los edificios públicos.

Con los expedientes de política fiscal mencionados, se trataba de abordar y dar soluciones a problemas propios de la época, que se han continuado planteando, desde entonces, de forma recurrente, a lo largo de la historia, así, entre otros: la crisis económica, la inflación producida por la devaluación de la moneda, la crisis demográfica y el subsiguiente retroceso en la industria y el comercio, o la focalización del gasto público hacia necesidades militares.

Cabría afirmar, en definitiva, que el valor permanente y la actualidad de las grandes cuestiones que se han planteado en el marco del ius fiscale en la comunidad política romana, constituyen una prueba del fundamento romanístico sobre el que se asienta el actual derecho fiscal europeo, lo que no es, por otra parte, sino una manifestación de la historicidad del derecho también en este sector del Ordenamiento Jurídico, y de su conformación como un agregado lógico e histórico de experiencias colectivas. Y no se trata, con todo ello, de reconstruir el derecho fiscal romano como un apriorismo científico por su interés histórico para el actual derecho fiscal, es que la conexión entre el derecho romano y el derecho vigente existe, en numerosos aspectos, en esta rama del conocimiento jurídico, lo que se manifiesta en una continuidad histórica en el planteamiento de problemas y en el arbitrio de soluciones, en materia fiscal y de hacienda pública, que todavía hoy sorprenden por su modernidad y constituyen una útil herramienta de explicación, en determinados aspectos, de la realidad del fenómeno impositivo en el momento actual.

IV. FUNDAMENTO DE LA IMPOSICIÓN FISCAL

En los primeros tiempos de la comunidad política romana, las rentas o los ingresos de la Administración Pública, necesarios para atender los gastos públicos, procedían, en buena medida, de la explotación de los bienes públicos, *ager publicus*, lo que se realizaba o bien por el propio ente público o bien mediante su arrendamiento a particulares.

Si nos situamos en los orígenes de la comunidad política romana, conforme a las noticias que nos han llegado sobre la época, la propiedad de la tierra sería en buena medida colectiva. Se atribuye por Varrón, en *De re rustica*, 1.10, al primer rey romano una disposición en virtud de la cual se habría procedido a la asignación de una porción de terreno, no superior a la media hectárea, denominada *heredium*, a cada ciudadano, lo cual sería, a su vez, objeto de transmisión a los herederos del *civis*, *heredem sequerentur*, al fallecimiento de su titular, y de ahí su denominación.

Cabría conjeturar, a propósito de esta desafectación de terreno público y su consiguiente asignación a los particulares, para su disfrute y ocupación que, si bien parece, por una parte, presuponer, el carácter prevalente, en la época, de la propiedad colectiva, lo que podría haber constituido, a su vez, el desencadenamiento de la disposición real favorecedora de la propiedad privada, por otra parte, la previsión legal de que la tierra asignada debe transmitirse a los herederos, parece implicar, que quien ha recibido la asignación del bien fundiario, no podía disponer de él en vida, sino que había de preservarlo en el seno de su familia, que lo recibiría a título hereditario.

Con el paso de los siglos, la necesidad de hacer útil y productivo el terreno de la comunidad política, *ager publicus*, está en el origen del nacimiento de las autorizaciones a particulares para cultivar o construir sobre suelo público, a cambio de un canon o tributo, en dinero o especie, que solía ser muy inferior a la utilidad que obtenía el concesionario de la tierra o del edificio destinado a local de negocio o a alojamiento. Se entendía por *ager publicus*, en buena medida, a estos efectos, aquél suelo integrado por los territorios de los pueblos vencidos y anexionados a la comunidad romana. Este terreno público, en parte, era asignado en propiedad, de forma gratuita, a los ciudadanos, en parte, era objeto de venta y, en otra parte, era cedido a la libre ocupación de los particulares y, en particular, a los soldados que se licenciaban al término de las campañas militares.

Junto a esta situación fáctica, de disfrute y aprovechamiento del *ager publicus*, en ocasiones, la comunidad política, procedía al arrendamiento del suelo público que no había sido objeto ni de asignación, ni de venta, ni de cesión a los particulares. Los arriendos se efectuaban por el colegio de censores quienes, en su progresiva configuración como magistratura republicana, asumieron la función de custodia y administración del Erario Público, *aerarium populi romani*, es decir, del patrimonio del pueblo romano. En este sentido, y con la finalidad de proporcionar un beneficio económico a las arcas del Era-

rio, los censores fijaban las condiciones en las cuales se arrendaba, a cambio de una renta anual, los terrenos cuya titularidad pertenecía al pueblo romano.

La única contraprestación que se exigía por parte de los censores a estos singulares arrendatarios del *ager publicus* era una cantidad, en dinero o en especie, denominada vectigal, que la doctrina considera que, más que una verdadera renta o merced, podría equipararse a una especie de tributo o impuesto con el que el titular del derecho contribuía a los ingresos del Erario, a cambio de la cesión del uso y aprovechamiento del terreno público.

Esta conformación del suelo agrario, se generalizó en los siglos II y III a.C., de tal forma que se comenzó a hablar en las fuentes de un cierto *ius perpetuum*, que se ostentaba respecto de tierras de cultivo cuya propiedad pertenecía a la comunidad política o a entes públicos, como el municipio.

Muy pronto, en plena etapa republicana, las concesiones para cultivar, construir o disfrutar de un edificio ya construido, sobre suelo ajeno, se realizaron asimismo, además de por la Administración del Estado, por los municipios, las colonias y los propios particulares propietarios de tierras con la finalidad de hacerlas más rentables o de evitar su deterioro por el no cultivo.

En el Principado, el canon o vectigal consistía en una cantidad de dinero o en una cuota, con frecuencia de una quinta parte, de los frutos producidos. Afirma Ulpiano, en D. 50.17. 1: «Debemos entender por vectigales públicos aquellas cosas por las que el fisco cobra un vectigal o contribución, como es el de los puertos, el de las mercancías objeto de venta, así como el de las salinas, las minas y las fábricas de pez». Finalmente, en la etapa postclásica, en la parte oriental del Imperio, se practican distintos modos de concesión de tierras, incultas o cultivadas, respecto de las cuales se formalizan arrendamientos a perpetuidad o a largo plazo, con la obligación por parte de los arrendatarios de pagar un canon.

La financiación directa de la Administración Pública, por medio de la fórmula mencionada, se complementa, en los primeros siglos, de forma ocasional, con la financiación indirecta, a través de la vía de la exigencia de tributos que, concebidos como un deber cívico de cooperación, se establecen, con carácter extraordinario, en la mayoría de los casos, ante la inminencia de una contienda bélica.

La conformación del sistema financiero basado, de forma preferente, en la tributación, se consolida, en buena medida, con la crea-

ción de las provincias, al quedar sus habitantes gravados con impuestos y cargas de diversa índole, exigibles en metálico y en especie, de los que quedaron exentos, en numerosas ocasiones, los residentes en Roma y en la península itálica. Al frente de la administración financiera, y de la gestión de los bienes públicos propios de cada provincia, se encuentra un *quaestor provincialis*. A partir del Principado de Augusto, la figura del *quaestor* se mantiene en las provincias senatoriales y es sustituido, en las provincias imperiales, por un *procurator Augusti*.

Entre los impuestos indirectos de mayor relevancia, previstos en la legislación —además del *vectigal* que, en su sentido originario, era la contribución que pagaban los concesionarios de tierras públicas, por su uso y disfrute, y acabó por ser un término global utilizado para designar los diferentes tipos de impuestos indirectos, como ya ha sido subrayado en páginas anteriores—, cabe citar, los siguientes:

- El *portorium*: El impuesto de aduanas y peajes, conocido con la denominación de *portorium*, constituyó una de las principales fuentes de ingresos de la administración romana. Consiste en el pago de un canon o peaje por del derecho de paso por puentes o caminos públicos, o por el derecho de transporte y acceso de mercancías de una ciudad a otra, o en la frontera del Estado.
- La *vicessima hereditatium*: es el denominado impuesto de sucesiones romano y consiste en un gravamen del cinco por ciento del caudal hereditario, tanto en relación con la sucesión testamentaria, como con la herencia *abintestato*. Su encaje como impuesto indirecto ha sido objeto de polémica doctrinal.
- La *centesima rerum venalium*: introducido por Augusto, podría considerarse una especie de IVA romano, y consistía en un gravamen del 1 por 100 sobre el precio de determinadas mercancías objeto de venta, como la sal, que se vendía en régimen de monopolio, o las cosas enajenadas en pública subasta.
- La *quadragesima litium*: es el impuesto establecido como gravamen sobre los litigios. Conforme a su regulación, los litigantes debían pagar el dos y medio por ciento del valor del asunto sobre el que se hubiere incoado un proceso.
- La *scriptura*: es el gravamen que debe abonarse por el ganado trashumante que atraviesa y pasta en prados públicos. Su denominación, *scriptura*, obedece al registro escrito, que llevaban

los recaudadores de impuestos, del número de cabezas introducidas. Es una de las más antiguas contribuciones existentes en Roma.

La valoración del patrimonio de los cives se efectúa sobre la base del censo, institución básica de la sociedad romana, cuya creación se atribuye al rey Servio Tulio. Una vez obtenida la valoración total del patrimonio de la población, compete al Senado la fijación de una tasa de un tanto por mil, 1, 2 ó 3 por mil, *tributum simplex, duplex o triplex*, que es la cantidad que debe ser pagada, fundamentalmente en dinero, a diferencia del *vectigal*, que normalmente se abona en especie.

En cada provincia se constituyó un censo de contribuyentes y de sus bienes. El censo provincial, que no debe ser identificado con el antiguo censo ciudadano de la etapa republicana, es impulsado, de forma especial, en la época del Principado, como instrumento clave para la reordenación y racionalización de los impuestos y su gestión. Precisamente, la política imperial en materia impositiva se dirige a dotar de uniformidad al sistema impositivo en todo el orbe, dado que, en tiempos de Diocleciano, Italia se convierte en una provincia más, al desaparecer la inmunidad fiscal de los residentes en la península itálica.

La hacienda local, constituida por los municipios y las colonias de ciudadanos romanos, goza de mayor autonomía, que la hacienda provincial, que se integra en la administración estatal. Las antiguas ciudades indígenas, que se estructuran conforme al modelo romano de administración ciudadana, tienen su propia caja de financiación, que se nutre con los impuestos locales, y gravan a sus residentes con prestaciones patrimoniales, así el impuesto por la posesión del suelo, y personales.

Sobre el territorio de las provincias se establecen tributos, de naturaleza diferente al tributo de los ciudadanos romanos, y muy diversos entre sí, que se configuran según el propio grado de civilización y organización del pueblo vencido, así como según las condiciones de su sometimiento, y tienen como finalidad cubrir los costes de la administración de las provincias.

Aunque Gayo, en *Instuciones* 2.7, afirma que sobre el suelo provincial la propiedad corresponde al pueblo romano o al César, no cabe pensar en un derecho de propiedad del pueblo romano, que se extienda no sólo sobre el *ager publicus*, sino sobre el entero suelo provincial, y sí, en cambio, en un influjo en la jurisprudencia romana de la idea oriental-helenística del derecho privado del monarca sobre tie-

rras y súbditos. No obstante, ni aun en la época del imperio absoluto, a partir del gobierno de Diocleciano, se concibe el poder del emperador en términos de dominio privado sobre personas y cosas.

Cabría afirmar, en definitiva, que la fundamentación de la imposición fiscal, evolucionó al socaire de las circunstancias políticas, económicas y sociales que caracterizaron las distintas etapas de la comunidad política romana y así cabe contraponer entre:

- a) La concepción conforme a la cual ha de procederse a la devolución a los cives de la recaudación fiscal no utilizada en la finalidad prevista, lo que tiene lugar, en coyunturas diversas, en la etapa republicana.
- b) Las disposiciones específicas, con las que se intenta mitigar el autoritarismo propio de la época imperial, así en C.J. 4.62.1 se prohíbe establecer nuevos impuestos, al tiempo que se dispone la restitución de los indebidamente cobrados, en C.J. 4.62.1 se afirma que «no cabe establecer nuevos impuestos sin fundamento, sino por causa de utilidad común...», y en D. 39.4.10, «se prohíbe crear, aumentar o disminuir los impuestos sin autorización imperial...», y,
- c) La realidad que supone la imposición fiscal absorbente propia del bajo imperio.

VI. PRINCIPIOS INFORMADORES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En los textos contenidos en las fuentes romanas, que son objeto de análisis en las páginas que siguen, se recogen reflexiones jurisprudenciales que asumidas, en gran medida, por la legislación del principado y del imperio, se reflejan en una serie de reglas y principios de justicia tributaria que, formulados, por regla general, en relación con casos concretos, mitigan y limitan el mero afán recaudatorio del ius fiscale, y constituyen el germen, en unos casos, y la expresión literal, en otros supuestos, de determinados principios informadores del actual sistema financiero español.

Los principios que informan e inspiran el sistema tributario español se recogen básicamente en los artículos 3 de la LGT y 31 de la CE.

Artículo 3 LGT: Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y

en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Artículo 31 CE:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

En relación con el Ordenamiento jurídico romano, cabe referirse a los siguientes principios inspiradores:

1. Proporcionalidad y Capacidad económica

Conforme a este principio el pago de los impuestos debe adecuarse, en especial en la imposición directa, a los recursos del contribuyente, es decir, a su capacidad económica, lo que lleva a afirmar a Ulpiano en D. 50.4.4.2 que: «Las personas sin recursos económicos no quedan obligadas a soportar carga patrimonial alguna, en razón de su propia indigencia...».

Por otra parte, se establece que el impuesto debe exigirse en proporción a la capacidad económica del contribuyente. En las fuentes, la inclusión de esta idea se recoge en diversos textos. Así, a propósito de la cesión de acciones por el fisco, a favor del poseedor demandado, ejercitables contra los poseedores de los predios también obligados al pago del tributo, y a favor del poseedor contra el que se demanda, se afirma en D. 50. 15. 5 que: «...todos los contribuyentes están obligados a aportar la cantidad que les corresponda en proporción a sus predios».

En el mismo sentido que el expresado, en el Título 42 del Libro 10 del Código Justiniano, que lleva por rúbrica «De las cargas patri-

moniales, *De muneribus patrimoniorum*», se afirma, en CJ.10. 42.1: «Todas las cargas públicas deben ser soportadas en proporción a las fortunas».

Manifestaciones, si bien quizás debilitadas, del principio de proporcionalidad, pueden ser consideradas, asimismo, las obligaciones de contribuir a la carga fiscal con una parte de la producción agrícola, con sensibles variaciones entre los distintos territorios de la comunidad política. Así en la provincia de Sicilia se mantuvo el régimen impositivo, previo a la conquista de la isla, atribuido al rey siciliano Hieron, consistente en la tributación consistente en la décima parte, de ahí la denominación de *decuma*, de la cosecha anual. En el caso de Hispania, la imposición era de un cinco por ciento, *vicessima*, de la cosecha generada. En otras provincias, la proporción era del siete por ciento de la producción.

Otras manifestaciones del principio de proporcionalidad puede hallarse en:

- La regulación del impuesto de sucesiones, *vicessima hereditarium*, conforme a la cual, el contribuyente deberá pagar el impuesto en proporción al caudal hereditario y,
- La consideración de que el fraude fiscal realizado por uno de los herederos de una cosa común, no supone la confiscación de las porciones de los demás coherederos, dado que los herederos solo responderán ante el fisco de la parte proporcional correspondiente a su herencia, así Papiniano, en D. 39.4.8.1: «Pero si uno de varios herederos *sustrae* una cosa común con objeto de defraudar el pago del tributo, no se procederá a la confiscación de las cosas de los demás coherederos».
- En el caso de que el fraude fiscal haya sido realizado por varias personas, en análogo sentido con la solución prevista en D.39.4.8.1, la pena pecuniaria correspondiente debe ser satisfecha no en su totalidad por cada uno de los defraudadores, sino por partes iguales entre éstos, así lo afirma Hermogeniano en D. 49.14.9: «Si son muchos los que han hecho un fraude al fisco, deben pagar entre todos la pena prevista del cuádruplo, cada uno una parte igual, y no la totalidad de la pena por parte de cada uno, como sucede en la acción del hurto, si bien los deudores solventes responderán por los insolventes».

2. Principios de Igualdad y Generalidad en la imposición:

En el Código Justiniano, C.J. 42.10.2, en el mismo Título mencionado en relación con el principio de proporcionalidad, se regula el principio de igualdad: «Las cargas que gravan los patrimonios, por causa de utilidad pública, deben afectar a todos».

El principio de generalidad se configura como la vertiente negativa del principio de igualdad y, en este sentido, supone la prohibición de privilegios fiscales. Las exenciones al principio de generalidad deben basarse en criterios de justicia, para no vulnerar la legalidad. Así lo afirma Ulpiano, en un texto recogido en D. 50.5.1. pr.: «Toda exención tiene su justificación en la equidad ... omnis excusatio sua aequitate nititur...», que si bien constituyó la regla general, no impidió que, en ocasiones, las exenciones tuvieran su causa en el pago de favores prestados al gobernante o en privilegios otorgados a personas concretas o titulares de profesiones determinadas.

En el sentido expresado por Ulpiano, se consideran, por ejemplo, eximidos del impuesto de aduanas los objetos de uso personal y los propios de la profesión, así:

- En D. 39.4.4.1, donde se afirma que también los gobernadores y los jefes militares deberán pagar el impuesto de aduanas, salvo respecto de las cosas de uso propio.
- En C.J. 4.61.5, año 321, donde se hace referencia a la exoneración fiscal aduanera de determinados productos, así las res ad usum proprium, las cosas para uso privado, o las utilizadas en las labores propias de la agricultura: «No se exija por los recaudadores provinciales impuesto alguno a los habitantes de las provincias, por aquellas cosas que transportan para uso propio, o para el fisco, o para su utilización en las faenas agrícolas».

Se dispuso la exención al impuesto de sucesiones, en los supuestos de disposiciones hereditarias a favor de personas sin recursos económicos y de parientes próximos, así como la exención de prestaciones personales, munera, de colaboración en servicios y obras públicas, en atención a circunstancias particulares, como edad, enfermedad, número de hijos etc, en cuyo caso recibían la denominación de excusationes, o al desempeño de determinados oficios o profesiones, en cuyo caso se utilizaba la denominación de inunitates.

3. Benignidad. Humanidad. Equidad

Benignidad

En D. 28.4.3, a propósito de un pleito, ante el tribunal de justicia presidido por el príncipe, en el que resultaban afectados los intereses del fisco, que concurría representado por los abogados fiscales, *advocati fisci*, en la reclamación de una herencia, el jurista, Marcelo, cita una sentencia del emperador Antonino Pio conforme a la cual: En la duda, es tan justo como seguro seguir la interpretación más benigna —*sed in re dubia benigniorem interpretationem sequi*— para fundamentar una decisión contraria a los intereses del fisco: «Hace poco se discutió largamente en el tribunal presidido por el príncipe el caso de un testador que había tachado en su testamento los nombres de los herederos: el fisco reclamaba como caducos los bienes de la herencia y se polemizó de forma especial acerca de si se consideraban válidos los legados, de forma singular aquéllos que se habían instituido a cargo de los herederos cuya institución se había tachado. La mayoría estimaba que había que excluir también a los legatarios, y yo sostenía la misma opinión si es que el testador había inutilizado todo el texto del testamento; otros estimaban que se extinguía de pleno derecho lo que se había tachado, pero que el resto debía considerarse válido». ¿Cuál será la solución que deberá darse?, ¿No cabe pensar que quien ha tachado los nombres de los herederos crea que esto es bastante para morir abintestato?... El legatario Zenón dijo al emperador: «te ruego que me escuches con paciencia y resuelvas sobre los legados», el emperador Antonio Pio respondió: «¿te parece que quiso que valiese el testamento quien tachó los nombres de los herederos?». Cornelio Prisciano, abogado de Zenón, afirmó: «Solo tachó los nombres de los herederos». Calpurnio Longino, abogado del fisco, *advocatus fisci*, alegó: «No puede valer un testamento que carece de heredero»... El emperador Antonino Pio, mandó retirarse a todos, a fin de que el tribunal procediese a deliberar. Con posterioridad, los volvió a llamar y les dijo: «La presente causa debe interpretarse de la forma más benigna, de forma que cabe entender que el testador, Nepote, sólo quiso invalidar lo que tachó».

La sentencia del Tribunal presidido por Antonino Pio, se configura como una regla de derecho, *regula iuris* en: D. 50.17.192.1: «En la duda, es tan justo como acertado, seguir la interpretación más benigna», D. 50.17.155: «En las causas penales debe seguirse la interpretación más benigna» y D. 50.17.168: «Cuando hay ocasión, debe aprovecharse para dar una respuesta más benigna».

El interés recaudatorio del Fisco, no se hace, sin embargo, prevalecer en casos dudosos, como se afirma por Modestino, en un texto contenido en D. 49.14.10 : «No creo que obre mal quien, en cuestiones dudosas, se haya inclinado a responder contra el interés del fisco».

Cuando el sujeto activo de la actividad delictiva es un publicano, que en razón de su función debería actuar con especial celo en el cumplimiento de la ley, la benignidad se supedita al rigor propio de la justicia pública. Así, a propósito de los impuestos ilícitamente cobrados por los publicanos, y su restitución al doble o al triplo a las víctimas de tal exacción, se afirma por Paulo, en D. 39.4.9.5: «...que no cabe equiparar lo exigible por utilidad de los particulares, al rigor propio de la justicia pública».

Humanidad

A la falta de humanidad que supone la prórroga forzosa de los arrendamientos de bienes públicos, se hace referencia en una constitución de Adriano, recogida por Callistrato, en D. 49.14.3.6: «Al transcurrir el quinquenio por el que uno se obligó en un arrendamiento de servicio público, no queda ya obligado por el tiempo subsiguiente, según se declara en algunos rescriptos imperiales». También Adriano, de consagrada memoria, promulgó un rescripto en este sentido: «Resulta muy inhumana la costumbre, inhumanus mos est..., de prorrogar a la fuerza los arrendamientos de tributos, vectigales, y de predios públicos, por el hecho de no encontrar otro arrendatario que de lo mismo, pues incluso se encontrarían más fácilmente tales arrendatarios si supieran que no iban a ser retenidos en caso de querer terminar el contrato al transcurrir el quinquenio».

Equidad

Al principio general de la equidad, que acaba informando la totalidad del sistema jurídico romano, se hace referencia en D. 50. 17.90: «La equidad debe observarse en todos los ámbitos pero, de forma especial, en el marco del derecho» y en D. 50.17.200: «Siempre que no se pueda averiguar algo sin algún perjuicio, deberá optarse por lo que resulte menos contrario a la equidad». El principio general de equidad, encuentra su manifestación, en el ámbito del *ius fisci*, en numerosos textos legales, así:

En D.50.15.4.1, se alude a la equidad en la exigibilidad de las contribuciones fiscales: «El que hace el censo debe tener el justo criterio para saber que corresponde a su oficio relevar de la contribución a quien, a pesar de estar registrado, no pueda disfrutar de la tierra por determinadas causas, por lo que si una parte del campo desapareciera por un terremoto, deberá ser eximido su propietario por el que hace el censo; si perecieren las cepas o se secan los olivos, será injusto incluir su número en el censo, en tanto que si el titular hubiere procedido a la tala de los mismos, deberá declararse el número de los que había en el momento del censo, a no ser que se probare al encargado de confeccionar el censo la justa causa de la tala realizada».

En C.J. 10.2.2, se dispone que se considera equitativo, *aequum tamen est* que, conforme a lo establecido, antes de demandar al deudor del fisco, se demande al encargado del cobro del tributo, siempre que éste sea solvente y haya modo de demandarlo.

En Instituciones de Justiniano 2.6.9 se establece, en contraposición al principio general, conforme al cual no cabe adquirir por usucapión un cosa propiedad del fisco, que: «no habiéndose denunciado todavía al fisco unos bienes como vacantes —es decir, sin herederos— el comprador de buena fe puede usucapir aquellos bienes, de entre éstos, que se le hubiesen transferido», lo que supone priorizar el interés particular frente al interés recaudatorio del fisco.

Cabe que el ciudadano pida la rectificación de los datos contenidos en el censo y que, una vez producida, solicite que, no obstante, no se tenga en cuenta la rectificación practicada, así en D. 50.15.10: «Si alguien hubiera solicitada la rectificación de los datos contenidos en el censo, y luego de procederse a la enmienda solicitada, entendiera que su petición no era procedente, dado que no era necesaria modificación, se dispone en numerosos rescriptos, que no debe perjudicarle el hecho de haber solicitado la rectificación».

En determinados casos, deberá atenderse a circunstancias subjetivas que eximan, o atemperen, del pago del impuesto, así:

- En D. 50. 5.1. pr.: «Toda exención debe basarse en la equidad, *omnis excusatio sua aequitate nititur...*».
- En D. 50.4.4.2: «...los que no tienen recursos no están obligados a cumplir las cargas patrimoniales...», ahora bien, se entiende que la excusa mantiene su vigencia sólo en tanto que su presupuesto no varía, así en D. 50.4.4.1: «La excusa para cargas que se conceden a quienes están mal de fortuna, no es permanente, sino temporal...».

- En D. 4.4.9.5 se tiene en cuenta la minoría de edad, a efectos restitutorios, siempre que no medie dolo: «Si se dijere que un menor perdió el terreno que tenía en censo por no pagar el canon, tendrá lugar la restitución del terreno al menor, siempre que no mediare dolo de éste».

En D. 39.4.16.9 se tiene en cuenta el error en la declaración del menor, siempre que el destino de las cosas importadas fuera para su uso personal. En D. 39.4.7.1 se establece que si los pupilos pagan el impuesto en el plazo de un mes quedan eximidos de la confiscación: «Los emperadores Antonino Marco Aurelio y Marco Vero dispusieron en un rescripto que condonaban a un pupilo la pena de confiscación si procedía al pago del tributo dentro de treinta días».

En C. 2.37.1, se establece que la venta al fisco, por un menor de edad, de una cosa por un precio notablemente inferior al real, podrá rescindirse, así: «Si siendo Probo menor de edad, se apresuró, engañado por Rufino, nuestro administrador, a contratar, sin reflexión, la venta de una cosa, por un precio mucho menor, el fisco se atendrá a la autoridad del derecho público, respecto al derecho de la restitución».

En D. 39.4.15, se tiene en cuenta el hecho de la tempestad, a efectos de exención de la pena, en un supuesto de exportación de piedra de afilar de la isla de Creta. En análogo sentido, se establece en D. 39.4.16.8: «Dispusieron por rescripto los emperadores Marco Aurelio y Vero, de consagrada memoria, que si el cargamento hubiera sido descargado a causa del temporal, no debe ser confiscado».

En un supuesto de pago indebido por un contribuyente, se tiene en cuenta el error, al efecto su restitución por los publicanos, así en C.J. 39.5.16.14: «Septimio Severo y Antonino Caracala, emperadores de consagrada memoria, dispusieron en un rescripto que, si un publicano cobrara algo indebido, por error de quien lo hubiera pagado, se lo debe restituir». Asimismo, en D. 19.14.10, se tiene en cuenta el error de quien se considera incapaz de adquirir por herencia: «Adriano y Antonino Pio, de consagrada memoria, así como los emperadores hermanos, Marco Aurelio y Lucio Vero, dispusieron en rescriptos que no debía sufrir perjuicio, aquél que teniendo los requisitos legales para adquirir, se había autodenunciado por error». Por su parte, en D.39.5.16.9, se tiene en cuenta el error en la declaración, en materia de exportación, al efecto de exención de la pena. Asimismo en D. 39.5.15.10 se dispone que si el delito fiscal se produce por error y no por fraude, no se impone la pena de confiscación del objeto, sino una pena pecuniaria del doble de su valor.

4. Principio de Legalidad o de reserva de ley

La competencia para establecer un impuesto correspondía, en la época de la República, a las asambleas populares, constituidas como comicios legislativos. El magistrado romano competente debía presentar el correspondiente proyecto de ley ante la asamblea de ciudadanos romanos. Con anterioridad a la fecha establecida para la votación del nuevo impuesto, que no podía coincidir con los días judiciales, ni con los días festivos, ni solía coincidir con los días en que se celebraban mercados, el texto del proyecto de ley se promulgaba por escrito, mediante un edicto, que se hacía público, en el que se hacía constar el lugar, el día y el objeto de la convocatoria comicial, lo que en el supuesto que nos ocupa, consistiría en la propuesta de un nuevo tributo o en la modificación o derogación de una carga fiscal ya existente. Entre la convocatoria y el día de la votación debía transcurrir un plazo mínimo de treinta días, que el magistrado proponente solía aprovechar para explicar a los ciudadanos las ventajas o la oportunidad de su propuesta legislativa.

Aprobada la ley reguladora del impuesto, se atribuyen al Senado las competencias en materia de: recaudación de los impuestos, arriendo de su cobro a sociedades de publicanos, control del gasto público, arriendo de bienes públicos, aprobación de las concesiones administrativas de realización de obras públicas, y prestación de servicios públicos por parte de sociedades privadas, y adjudicación, mediante el procedimiento de subasta, de suministros públicos.

En el Principado, la competencia para la creación de tributos se atribuyó al Senado, si bien, de facto, el príncipe gobernante asume al respecto un protagonismo cada vez mayor y, ya en el Imperio, se establece, en las constituciones imperiales, la competencia exclusiva del emperador en la materia, lo que se refleja ya en la propia rúbrica del C.J., libro IV, Título LXII, que es del siguiente tenor: «A propósito de que no se puedan establecer nuevos impuestos, vectigalia nova institui non posse», y se manifiesta en numerosas constituciones específicas, así:

- a) En C.J. 4.62.1 se dispone que: «No cabe, sin una valoración previa, la exacción de un nuevo impuesto...». El texto establece de forma literal que: «ne quidem temere permittenda...», es decir, no se permite de forma precipitada o temeraria, «...novorum vectigalium exactio...», la exacción o percepción de nuevos impuestos.
- b) En C.J. 4.62.2: «No se pueden establecer nuevos impuestos, ni aún por decreto de las ciudades».

- c) En C.J. 4.62.3, se subraya la excepcionalidad que supone establecer cualquier tipo de carga impositiva sin previa consulta al príncipe, así como la no virtualidad de la reclamación judicial de un cobro ilegal, y la consiguiente restitución de lo exigido contra la razón jurídica: «No responde a lo acostumbrado el establecimiento de un impuesto sin consulta al príncipe. El juez competente dispondrá, en consecuencia, la no exigibilidad de una reclamación ilícita, así como la restitución de lo recaudado contra la razón jurídica, contra tenorem rationis».
- d) En D. 39.4.10. pr.: «Sin orden de los emperadores no pueden, ni el gobernador, ni el administrador, ni el senado de la ciudad, establecer tributos, ni revisar los ya vigentes, mediante la adición o supresión de sus disposiciones reguladoras». A la necesaria intervención del emperador en la creación de impuestos, se hace asimismo referencia en C. T. 11.6.1, en donde se recoge una constitución de Graciano, Valentiniano y Teodosio del año 382.
- e) En D. 39.4.11.1: «No está permitido al administrador, la revocación de los arriendos perpetuos de terrenos públicos, sin la autorización del príncipe».
- f) En D. 2.14.42: «...los pactos inter partes relativos a la recaudación fiscal, no pueden conculcar la legislación fiscal, por lo que no deben ser observados». El principio de legalidad se manifiesta, conforme al referido texto de Papiniano, en la expresa afirmación de la no modificabilidad de la normativa fiscal por pactos inter partes.
- g) En C.J. 4.62.4: «Si hubiere alguna querrela de nuestros súbditos de provincias, que denunciase la avidez de los arrendatarios de impuestos, y se probare que éstos hubieren exigido algo contrario a la antigua costumbre y más allá de los límites de lo establecido por las leyes, sean castigados con destierro perpetuo los reos de tan grave crimen...».
- h) En el marco de la regulación legal, se hace referencia al respeto a la costumbre local, en materia de tributación, como una garantía para el contribuyente, en D. 39.4.4.2: «En todos los tributos, suele respetarse la costumbre, consuetudo spectari solet, como así se dispone asimismo en las constituciones imperiales».

5. Principio de Indisponibilidad

Las fuentes son taxativas en la consideración del carácter obligatorio, o de *ius cogens*, de la normativa fiscal, que queda, por ello, excluida, del ámbito de la autonomía de la voluntad y de la disponibilidad *inter partes*, así Papiniano, en D. 2.14.42, afirma que: «...la regulación fiscal no puede ser derogada por pactos entre particulares: *pactis etenim privatorum formam iuris fiscalis convelli no placuit*».

El principio recogido por Papiniano en el libro 17 de sus *Responsa*, puede considerarse una manifestación singular del principio general, al que hace referencia asimismo por Papiniano, en el libro segundo de sus *Quaestiones*, conforme se contiene en D. 2.14.38: «...el derecho público no puede ser modificado por pactos entre particulares: *ius publicum privatorum pactis mutari non potest*», lo que no excluye que los acuerdos *inter partes* relativos extremos fiscales puedan tener efectos jurídico-privados.

6. Principios de Objetividad y Seguridad Jurídica

Cabe derivar la conformación de estos principios de la propia existencia de los censos ciudadano y provincial, que se configuran como un registro civil de las personas, al propio tiempo que como un catastro de bienes, que se valoran conforme a métodos de estimación objetiva de la riqueza inmobiliaria y mobiliaria, lo que supone en buena medida una garantía de objetividad y transparencia en el proceso de imposición tributaria.

Así Hyginus, el Gromático, que vivió entre el siglo I y II d.C., y es autor del Tratado de Agrimensura más completo y preciso de todos los conservados, conocido bajo las denominaciones *Constitutio limitum* y *De limitibus constituendis*, da cuenta del pago del impuesto, vectigal, en especie, y en proporción a los frutos obtenidos, por parte de las personas residentes en las provincias, en atención a la declaración fiscal del contribuyente, basada en el dictamen de los expertos, agrimensores, relativo a la valoración de la extensión del suelo de las fincas y de su prevista productividad.

A módulos asimismo de estimación objetiva del impuesto se refiere, por su parte, Ulpiano, en D. 50.15.4: «Está previsto en el reglamento del censo, que las tierras se inscriban de la siguiente forma: el nombre del fundo correspondiente, la ciudad y lugar en que se ubica, los dos vecinos próximos que tenga el fundo, la capacidad de siembra durante los últimos diez años, el número de yugadas, las cepas que

tengan los viñedos, las yugadas de olivares y número de olivos, lo segado en el prado durante los últimos diez años, y su extensión en yugadas, así como las yugadas que tuvieren los pastos y bosques talaes. Debe estimarlo todo el mismo declarante».

En la Constitución CXXXIII, que lleva por rúbrica «De los contribuyentes», Justiniano inicia el Capítulo primero con la afirmación siguiente: «Procurando llevar a cabo cuanto tiende a la utilidad de nuestros tributarios, establecemos la presente ley, mediante la cual disponemos que en los meses de julio y agosto de cada ejercicio tributario, indictio, se hagan públicos en el foro de cada diócesis correspondiente a nuestros prefectos mediante la formalización de actas, las disposiciones particulares sobre las contribuciones correspondientes al ejercicio fiscal».

En los 25 capítulos, y un epílogo, que contiene la Constitución CXXXIII, se prevé una minuciosa regulación de disposiciones fiscales tendentes a hacer efectivos los principios de publicidad, objetividad y seguridad jurídica en las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Así:

- En el Cap.1 se dispone: «...si los contribuyentes pagarán tributos fiscales en la provincia, por títulos diferentes a los que estuvieren previstos en la disposición particular del año, mandamos que les sean computados en las contribuciones del correspondiente ejercicio fiscal, a fin de que no sufran ningún quebranto...».
- En el Capítulo XIII: «A ninguno absolutamente de los que exigen los tributos públicos, ni a los encargados del censo, ni a los que controlan las cuentas, o a otros cualesquiera de los que prestan servicio público, les sea lícito valerse de la excusa de que residen en lugar sagrado, contra los que dicen que fueron lesionados por ellos en la exacción de los tributos fiscales».
- En el Capítulo XV: «Disponemos que los que exigen los tributos públicos se sirvan de pesos y medidas justos, a fin de que tampoco en esto se perjudique a nuestros contribuyentes..., y consérvense estas medidas y pesos ... a fin de que con arreglo a las mismas se impongan a los contribuyentes el gravamen, se proceda al pago de los tributos fiscales, de los gastos militares y demás cargas».
- En el Capítulo XVI: «Con especial atención por las ciudades de nuestra república y por sus habitantes, disponemos que no tengan los recaudadores de tributos fiscales absolutamente

ninguna licencia para hacerse partícipes de las cantidades que han sido destinadas a obras y a aprovisionamiento de las ciudades, o a acueductos, o a salarios, o a para retener alguna cosa de ellas o aplicarlas al propio lucro, sino que deben ingresarse sin dilación o disminución alguna, para que aprovechen a las obras a que desde un principio fueron destinadas...».

En C.J. 10.3.2, el emperador Gordiano dispone la rescisión de una venta de oficio de las posesiones de un deudor fiscal, sin haberse realizado la preceptiva subasta de los bienes, lo que supone una clara contravención de los principios examinados, y con manifiesto fraude de ley, en atención al precio vil satisfecho por el comprador, lo que redundaba en perjuicio de los intereses del fisco, utilitatem rationum mearum, al tiempo que atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente, tuae securitate.

7. Principios de Razonabilidad y Utilidad común

Racionalidad

- a) En D. 49.14.45.1, Paulo se refiere a lo razonabilidad de la concesión de una moratoria para el pago de las deudas fiscales: «No resulta razonable negar una moratoria a los deudores fiscales que lo soliciten, a fin de procurarse el dinero para hacer frente a su deuda. Al respecto, se concede discrecionalidad al juez, quien concederá como máximo tres meses de prórroga para las cantidades mayores y dos para las menores; en el caso de prórrogas de mayor duración la autorización compete al emperador».
- b) En C.J. 4.62.3, se obliga a la restitución de lo cobrado contra la racionalidad jurídica: «...El juez competente prohibirá que se cobre nada de manera ilícita y ordenará que se restituya lo que se cobró de forma contraria a la razón, ...competens iudex vetabit, et id, quod exactum videtur, si contra rationem iuris extortum est, restitui iubebit».
- c) En D. 49.14.3.5, Calistrato alude a la objetividad y racionalidad en la fijación del justiprecio por parte del procurador fiscal en los supuestos de ventas fiscales: «Los emperadores hermanos de consagrada memoria —Marco Aurelio y Lucio Vero— promulgaron un rescripto en el que decían que, en las ventas fiscales, debe exigirse del procurador fiscal, la lealtad y diligencia debidas, y que la justicia del precio exige que se tenga en cuen-

ta, no el precio de venta anterior, sino el precio que derive de una estimación actual del valor de lo que se venda, ya que, del mismo modo que el valor de unos predios aumenta si se cultivan de forma diligente, así también se produce una disminución del precio si los predios han sido descuidados».

Utilidad común

- a) En C.J. 4.62.1, se afirma que no cabe la exacción de nuevos impuestos que no tengan su fundamento en la utilidad común, *utilitatem communem intuitus*.
- b) A propósito de las delaciones de fraudes fiscales, que son objeto de una minuciosa regulación, Ulpiano, en un texto contenido en D. 49.14.24, obliga al delator a probar el contenido de su denuncia, en detrimento del previsible interés recaudatorio: <Existe un decreto del emperador Septimio Severo, y alguna otra constitución, en la que se establece, en relación con las delaciones fiscales, que a nadie debe exigirse que pruebe la causa de su adquisición, sino que es el delator quien debe probar su denuncia>.

8. Principio de Preclusión

Se establece, de forma expresa, un plazo de preclusión de seis meses, salvo circunstancias excepcionales que justifiquen la dilación, en el transcurso del cual, deberán concluirse los litigios que tengan por objeto un asunto de naturaleza fiscal, así en C.J. 10.1.11: «Conclúyase toda causa fiscal, o relativa al erario público, dentro de los seis meses siguientes a la contestación de la demanda, a no ser que sea absolutamente necesaria alguna dilación».