

Clasicidad del Derecho Fiscal Romano

Para el Profesor Agerson Tabosa, querido amigo y prestigioso romanista, con todo afecto.

Antonio Fernández de Buján y Fernández

Professor catedrático de Direito Romano na Universidade Autônoma de Madri (Espanha)
antonio.bujan@uam.es

Sumario: I. Observaciones preliminares. II. Clasicidad del léxico fiscal y tributario. III. Instrumentos de política financiera. IV. Fundamento de la imposición fiscal.

Resumen: 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

Palabras clave: *Ius fiscale. Fiscus. Thesaurus. Tributum.* Instrumentos de política financiera.

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 cimienta 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 impositivo¹.

¹ El Título XIV del Libro 49 del Digesto lleva por rúbrica <De iure fisci>, Del derecho del Fisco, y su contenido se distribuye a lo largo de 50 capítulos dedicados al régimen fiscal. Se rubrica asimismo con idéntica expresión, <De iure fisci>, el Título primero del Libro décimo del Código Justiniano, con un contenido estructurado en once capítulos. Por otra parte, la gran mayoría de los 56 Títulos que componen el Libro décimo del Código de Justiniano, se refieren a materias relacionadas con el Fisco, Fiscus y el Tesoro Público, Thesaurus. Tres juristas romanos, Paulo, Calistrato y un tercer autor, de nombre desconocido, rubrican asimismo sus obras con la expresión: <De iure fisci>.

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 manifiestan 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 periféricas².

² En los últimos años, se han leído, bajo mi dirección, diez Tesis Doctorales, en temática de Derecho Administrativo y Fiscal Romano, así como se han publicado, diversos estudios específicos sobre esta materia, que se han materializado en una Colección de Monografías que, bajo ese mismo título, han ido viendo la luz en la Editorial Dykinson, y cuyo objetivo último va dirigido a colmar, en un futuro próximo, la laguna -denunciada ya en siglos pasados por Ihering y Schulz, entre otros relevantes romanistas-, y el reto científico, que supone la inexistencia de un Tratado de Derecho Administrativo y Fiscal Romano. Al respecto cabe señalar: CASTÁN PÉREZ, Régimen jurídico de las concesiones administrativas en Derecho Romano (1996); ALBURQUERQUE, La protección o defensa del uso colectivo de las cosas de dominio público (2002); PENDÓN MELÉNDEZ, Régimen jurídico de la prestación de servicios

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 derecho³.

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.

públicos en derecho romano (2002); GIMÉNEZ BARRIOCANAL, La actividad económica en Derecho Romano. Análisis contable (2004); RODRIGUEZ ENNES, Gallaecia: romanización y ordenación del territorio (2004); PONTE ARREBOLA, Régimen jurídico de las vías públicas en Derecho Romano (2007); VARELA GIL, El estatuto jurídico del empleado público en Derecho Romano (2007); AGUDO RUIZ, El *advocatus fisci* en Derecho Romano (2007); MALAVÉ OSUNA, Régimen jurídico financiero de las obras públicas en Derecho Romano: los modelos privado y público de financiación (2007); LÓPEZ HUGUET, Régimen jurídico del domicilio en Derecho Romano (2008); GERÉZ KRAEMER, El derecho de aguas en Roma (2008); BRAVO BOSCH, El largo camino de los hispani hacia la ciudadanía (2009); ZAMORA MANZANO, Algunos aspectos sobre el régimen fiscal aduanero en el Derecho Romano: Reglamentación jurídica del portorium, control de mercancías y comiso por fraude fiscal (2009).

³ A la necesidad asimismo de abordar la fiscalidad romana, desde un punto de vista dogmático, lo que no supone, en modo alguno, <hacer de buceador de la historia, zambulléndose en las profundidades insondables del pasado, para emerger con un precedente en la mano en materia fiscal>, se refiere BLANCH, Juan M., en Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública XLVIII 247 (Madrid 1998) 55 ss., y en Ordenación sistemática del derecho financiero y tributario actual y Derecho fiscal romano, en Jornadas e Seminarios: Derecho Administrativo Histórico I (2005) 77 ss.

El vacío existente en el ámbito de los estudios dedicados a la materia financiera en Derecho Romano, en sus dos vertientes de gastos e ingresos, ha sido asimismo subrayado, desde la orilla de los fiscalistas de Derecho positivo, en un reciente estudio, por APARICIO, Aportaciones del Derecho Romano a la fiscalidad moderna, en RGDR. (www.iustel.com) 12 (junio 2009).

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 tiempos⁴, 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 financiero⁵.

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*, etc⁶.

⁴ Vid., al respecto, en FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., Perspectivas de estudio en temática de Derecho Administrativo romano surgidas a tenor del pensamiento y de la obra de Giambattista Impallomeni, en *Index* 26 (1998) 463 ss; Derecho administrativo histórico. Dir., Xornadas e Seminarios, Ed. Escola Galega de Administración Pública (2005); Instituciones, hechos y actividad de orden administrativo en la experiencia jurídica romana, en Xornadas e Seminarios: Derecho Administrativo Histórico 1 (2005) 119-158.

Con carácter general, especial relieve supuso respecto a la investigación del derecho administrativo romano, la aparición de la obra de SERRIGNY, *Droit public et administratif romain* 2 (París 1862).

⁵ A propósito de la posición dogmática del *ius fiscale* en el marco del Ordenamiento Jurídico Romano, vid. en CERAMI, “Contrahere cum fisco” en *Annali Palermo* 34 (1973) 277 ss.; *Ricerca romanistica e prospettive storico-comparatistiche*, en *Annali Palermo* 43 (1996) 386 ss.; Aspetti e problema di diritto finanziario romano (Torino 1997); BOULVERT, *L'autonomie du droit fiscal: le cas des ventes*, en *Aufstieg und Niedergang der Römischen Welt* II.14 (1982) 816 ss.

En fecha reciente, cabe destacar asimismo al respecto la opinión de BLANCH en *Ordenación cit.*, 90 ss. y en *Principios cit.*, 53 ss., relativa a la progresiva configuración del *ius fisci* como un cuerpo de derecho objeto de atención monográfica por parte de la jurisprudencia clásica y de la legislación imperial, así como a su naturaleza híbrida y paulatina configuración como una nueva realidad susceptible de satisfacer las crecientes necesidades públicas, vid. en BLANCH, *Ordenación cit.*, 109 ss.

⁶ Acerca de los diversos términos utilizados en materia de derecho fiscal, cabe destacar las distintas voces escritas por: LUZZATO así, voz *Imposta*, en NNDI. VIII; voz *Portorium*, en NNDI. XIII; voz *Munera*, en NNDI. XVIII; voz *Stipendium*, en NNDI. XVIII; voz *Tributum*, en NNDI. XIX; voz *Vicissima hereditatum*, en NNDI. XX.; BURDESE, voz *Decima*, en NNDI. V; SPAGNUOLO VIGORITA y MERCOGLIANO, voz *Tributi*, en *Enciclopedia del Dir.* XLV.

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 siglos⁷.

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*, moneda 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 mil⁸.

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*

⁷ Vid en: DI RENZO, Il sistema tributario romano (Napoli 1949); CICCOTTI, Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico, en I tributi e l'amministrazione finanziaria nel mondo antico (Padova 1960); GRELLI, Stipendium vel tributum. L'imposizione fondiaria nella doctrine giuridiche del II e III secolo (Nápoles 1963); CORBIER, L'impôt dans l'Empire romain, résistances et refus, I-III siècle (Leiden 1985); D'AMATI, Natura giuridica dell'imposta fondiaria (Milano 1956); MUÑIZ COELLO, Las finanzas públicas del estado romano en el alto imperio (Madrid 1990); CAMACHO DE LOS RÍOS, Vectigalia. Contribución al estudio de los impuestos en Roma (Granada 1995).

⁸ Vid. en: THIBAUT, Les impôts directs sous le Bas-Empire romain, en Revue Generale du Droit XIII (1899); NICOLET, Tributum. Recherches sur la fiscalité directe sous la République romaine (Bonn 1976); CICCOTTI, Lineamenti cit.

se configura ya como una tributación regular y anual, exigible a los pueblos sometidos o aliados -y de ahí la denominación de estipendiarias a las ciudades obligadas al pago de este impuesto-, lo que supone la desvinculación del *stipendium* 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 conexionados 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 públicos⁹.

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,

⁹ Así en D. 50.1.16.17.1: <Debemos entender por <tributos públicos> aquellos que recibe el fisco como una contribución o *vectigal*, así en el caso de los puertos, las mercancías que son objeto de venta, las salinas, las minas y los establecimientos de pescadería: <Publica *vectigalia*> intelligere debemus, ex quibus *vectigal* fiscus capit, quale est *vectigal* portus, vel *venalium rerum*, item *salinarum*, et *metallorum*, et *piscariarum*>, y en Gai. 4.28: <También se dio la toma de prenda, en virtud de la ley censoria, a favor de los publicanos o cobradores de impuestos del Estado, contra los que deben algún impuesto legítimo, *vectigalia* lege: item lege censoria data est *pignoris capio publicanis vectigalium publicorum populi Romani adversus eos, qui aliqua lege vectigalia deberent*>.

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*¹⁰.

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 doctrina¹¹.

Cabría citar, al respecto:

- Los índices de inflación¹²
- Los flujos monetarios¹³
- La devaluación de la moneda¹⁴

¹⁰ Vid en: MARQUARDT, De l'organisation financière chez les romains (Paris 1888); GAUDEMET, Recherches sur la législation du Bas Empire, en Studi Scherillo 2 (Milano 1972); GRELLE, Stipendium cit.; MUÑIZ COELLO, El sistema fiscal en la España Romana. República y Alto Imperio (Huelva 1980); Las finanzas cit.; HERRERA BRAVO, "Ius fisci", en Sodalitas 2 (Granada 1981) 151-174.

¹¹ Vid., con carácter general, en GUARINI, La finanza del popolo romano. Trattato storico-legale (Napoli 1841); DI RENZO, Il sistema cit.; CASAL BRAVO, El erario y el fisco en la Roma de Augusto, en RDF y HP 13 (1954); La finanza antica (Milano 1955); FESTO, Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico, ed. Lindsay (1956); DUNCAN-JONES, The economy of the Roman Empire. Quantitative Studies (Cambridge 1974); CHASTAGNOL, Problèmes fiscaux du Bas-Empire, en Points de vue sur la fiscalité Antique (Paris 1979) 127 ss.; MASI, L'amministrazione finanziaria, en Lineamenti di storia del diritto romano, bajo la dirección de Talamancam (Milano 1989); CERAMI, Aspetti cit.; GARCÍA GARRIDO, El comercio, los negocios y las finanzas en el mundo antiguo (Madrid 2001).

¹² Vid. en BLAZQUEZ, Inflación, subida galopante de los precios y devaluaciones de la moneda en el final del mundo antiguo, en Jano 141 (1974) 113 ss.

¹³ Vid. en MINAUD, La comptabilité á Rome (Lausanne 2005).

¹⁴ DE LAET, Une dévaluation dans l'Antiquité: la réforme monétaire de l'année 64 ap. J. Chr, en Revue de la Banque VII (Paris 1943).

- La creación de una moneda única y un mercado común, sin fronteras¹⁵
- Los modelos privado y público de financiación de las obras públicas¹⁶
- La reducción o el aumento de los gastos generales en atención a la coyuntura económica¹⁷
- 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 tiempo¹⁸
- La contención y el control del gasto público¹⁹
- La prestación de servicios públicos por parte de sociedades privadas²⁰
- El ensayo de medidas de presión fiscal o de minoración en la imposición, frente a la crisis económica²¹
- La inversión de capitales con el objetivo de evitar la excesiva tesorerización de las arcas públicas, o de fomento del empleo²²
- La prohibición de exportar determinadas armas, oro o productos básicos que fortalezcan a los pueblos adversarios del romano²³
- Las franquicias o exenciones aduaneras en relación con los productos de uso propio, *res ad usum proprium* o con mercancías destinadas a tareas agrícolas²⁴

¹⁵ Vid. en DE SANCTIS, *Storia del romani II* (Florencia 1967).

¹⁶ Vid. en MALAVÉ OSUNA, *Régimen jurídico financiero cit.*

¹⁷ Vid. en MILAZZO, *La realizzazione delle opere pubbliche in Roma arcaica e repubblicana. Munera e ulro tributa* (Napoli 1993); ROBLES VELASCO, *Notas sobre las crisis económicas en el Imperio Romano: entre la libre iniciativa y el intervencionismo*, en RGDR. (www.iustel.com) 12 (2009) 1-13.

¹⁸ Vid. al respecto en: HUMBERT, *Saggio sulle finanze e sulla contabilità pubblica presso i romani* (Bologna 1977); GIMÉNEZ BARRIOCANAL, *La actividad cit.*; MINAUD, *La comptabilité cit.*

¹⁹ Vid en CERAMI, *Il controllo finanziario in Diritto romano. Riflessione metodologique e profilo storico*, en *Studi Scherillo* (Milano 1972) 767-802; Aspetti cit..

²⁰ Vid. en PENDÓN MELÉNDEZ, *Régimen jurídico cit.*; CASTÁN PÉREZ, *Régimen jurídico cit.*. En relación con las garantías reales y personales que debían prestarse por las personas físicas o jurídicas que contrataban con la Administración pública romana los distintos tipos de concesiones, obras públicas, edificios públicos, derivaciones de agua, salinas o minas públicas etc., vid. en MENTXAKA, *Algunas consideraciones en torno a las concesiones administrativas y sus garantías: capítulos 63-65 de la Lex Malacitana*, en *Leyes municipales en Hispania* (Málaga 2001) 71 ss.

²¹ Vid en CHASTAGNOL, *Problèmes fiscaux cit.*, 127 ss.

²² Vid. en BODEI, *Lavori pubblici e occupazionali nell'antichità classica* (Bologna 1973), donde la autora relaciona el denominado evergetismo con condicionamientos económicos que hacen necesaria la inversión de capitales con la doble finalidad de evitar el exceso de stocks dinerarios y de propiciar mecanismos sociales de fomento del empleo.

²³ Vid. al respecto en C. 4. 41.1, C. 4.42.2 y C. 4.63.2.

²⁴ Vid. en ZAMORA, *Algunos aspectos cit.*

- Los mecanismos de control del contrabando aduanero y el comiso fiscal²⁵
- La opción pública por la restauración de edificios antiguos, frente a su demolición²⁶
- La construcción de nuevas edificaciones, en atención a razones de contención del gasto público y de estética urbana²⁷
- Las singulares disposiciones arbitradas para remediar la carencia de recursos para construir y mantener en perfecto estado de conservación los edificios públicos²⁸.

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 actual²⁹.

²⁵ Vid. en: KLIGENBERG, *Commissum, der Verfall nichtdeklarerter Sachen in römischem Zollrecht* (Graz 1977); PINO ABAD, *La pena de confiscación de bienes en el derecho histórico español* (Córdoba 1999). Sobre el comiso por defraudación en la *Lex Portus Asiae*, vid. en: CARRELLI, *Alcune osservazioni sul portorium Asiae*, en *Studi Ellenistiche* 8 (1996) y en SPAGNUOLO VIGORITA, *Lex Portus Asiae, un nuovo documento sull'appalto delle imposte con la pubblica amministrazione nell'esperienza storico-giuridica* (Napoli 1997).

²⁶ Vid. en KUNDEREWICZ, *La protection des monuments d'architecture antique dans le Code Theodosienne*, en *Studi in onore di Volterra* 4 (1971).

²⁷ Vid. en TRISCIUOGGIO, *Sarta tecta, Ultr otributa, opus publicum faciendum locare. Sugli appalti relativi alle opere pubbliche nell'età repubblicana e augustea* (Napoli 1998); MALAVÉ OSUNA, *Régimen jurídico financiero cit.*

²⁸ Vid. en BODEI, *Lavori pubblici cit.*; MALAVÉ OSUNA, *Régimen jurídico financiero cit.*

²⁹ Vid. en este sentido en FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., *Derecho Público Romano*, 12ª ed. (Madrid 2009) 232 ss.; y en ALBURQUERQUE, *Protección de bienes de dominio público: Experiencia administrativa romana*, en *Derecho Administrativo Histórico* (Santiago de Compostela 2005) 17-77.

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 Erario, 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 público³⁰.

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 cultivo³¹.

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 producidos³². 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.

³⁰ Con la expresión *agri vectigales*, se designaba a los terrenos públicos arrendados a los particulares a cambio del pago de una renta o carga, vectigal. Si el pago de los vectigalia se realiza a favor de la administración pública estatal, se utiliza la expresión *vectigalia publica populi romani*, y si la administración beneficiaria es una colonia, un municipio o una provincia, la expresión al uso suele ser la de *vectigalia publica*. Vid. al respecto en BOVE, *Ricerche sugli agri vectigalis* (Napoli 1960); BRANCA, voz “*Ager vectigalis*”, en NNDI. (1974) 414 ss. Sobre el significado de vectigal, vid. en HEUMANN-SECKEL, *Handlexikon* (Graz 1971); PEKARY, voz “*Vectigal*”, en *Der kleine Pauly. Lexicon der Antike in fünf Bänden* 5 (Munich 1979) 1150; BERGER, *Encyclopedic dictionary of roman law* (1980) 759.

³¹ A propósito del arrendamiento de terrenos (*agri*), bosques (*silvae*) y edificios (*aedificia*) públicos, a cambio de impuestos, vectigalia, en las leyes municipales, vid. en D’Ors, X., *Las relaciones contractuales con la administración pública a la luz de las leyes municipales en Derecho Romano*, en *I rapporti contrattuali con la pubblica amministrazione nell’esperienza storico-giuridica* (Napoli 1997) 91 ss.

³² Vid. en este sentido, entre otros autores, en RODRIGUEZ NEILA, *El epigrafe CIL 2,2242 – Corduba y las locaciones de propiedades públicas municipales*, en GÓNZALEZ, (ed.), *La Sociedad de la Bética. Contribuciones para su estudio* (Granada 1994) 438 ss.; TRISCIUOGLIO, *Sarta tecta cit.*, 159 ss.

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 cooperación³³, se establecen, con carácter extraordinario, en la mayoría de los casos, ante la inminencia de una contienda bélica³⁴.

La conformación del sistema financiero basado, de forma preferente, en la tributación, se consolida, en buena medida, con la creación 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 relevancia³⁵, 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 Estado³⁶.

³³ A propósito de la concepción del tributo como una obligación civil, derivada del vínculo entre la comunidad y el *civis*, frente a la consideración del tributo como una relación de poder, vid. en BLANCH, Principios cit., 53 ss.

³⁴ El ciudadano romano, escribe APARICIO, Aportaciones cit., 13, fue siempre reactivo al establecimiento de los impuestos directos, por lo que sólo cuando las necesidades urgentes y extraordinarias los hacían exigibles, accedía a su pago. Este carácter extraordinario, necesario e imprescindible, conllevaba que cuando el impuesto directo establecido resultaba ya innecesario, pues la necesidad que había llevado a su fijación desaparecía, se suspendía su exigencia, e incluso, cuando se había recaudado más de lo necesario se procedía a su devolución. La imposición directa estuvo pues ligada desde un principio a las operaciones militares y a sus guerras de expansión y/o defensa y, por ello, en más de una ocasión, la aprobación por las asambleas populares de la declaración de guerra, suponía indirectamente la aprobación de los medios impositivos para hacerla frente.

³⁵ Vid al respecto en BONELLI, *Le imposte indirette di Roma antica*, Storia e Documenti Storici e Diritto, (1900) 40ss.; NAQUET, *Des impôts indirects chez les Romains sous la République et sous l'Empire* (Paris 1920).

³⁶ A propósito del hecho imponible del *portorium*, conformado por el tránsito fronterizo de importación o exportación de mercancías en la frontera de la comunidad política romana, por los arbitrios de entrada y salida de ciudades, y por el pago por uso de infraestructuras como vías o puentes, vid.

- La *vicissima 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 *quadragessima 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 especie³⁷.

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,

DE LATE, Portorium: étude sur l'organisation douanière chez les Romains, surtout l'époque du Haut-Empire (Brugge 1949, reimpr. 1975) y en ZAMORA, Algunos aspectos cit.. Vid asimismo en la obra de Zamora el análisis de cuestiones como: las necesarias declaraciones para la estimación del tributo aduanero, la verificación por parte de los inspectores aduaneros de los escritos de declaración, el derecho de adquisición preferente del deudor tributario en relación a su mercancía decomisada, mediante una transacción previa a la pública subasta, así en D. 39.4.16.pr.1; los problemas derivados de la persecución de los bienes cuando existía defraudación y concurría el heredero del defraudador fiscal, así en D. 39.4.8pr, D. 39.4.14 y D. 39.4.16.13; la regulación concerniente a la problemática relativa al fraude de los cobradores de los impuestos aduanero, y la conexión entre el derecho fiscal romano y el vigente, en materia aduanera.

³⁷ Sobre el censo como fundamento de todos los impuestos directos: CLAMERAN, Histoire de l'impôt en France, con traducción al italiano bajo el título: L'imposta dei tempi romani, barbari e feudali in Francia (Padova 1961) 70 ss.; PIERI, L'histoire du cens jusqu'à la fin de la République Romaine (Paris 1968).

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 Instituciones 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 orientahelenística del derecho privado del monarca sobre tierras 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. 4.62.1 se prohíbe establecer nuevos impuestos, al tiempo que se dispone la restitución de los indebidamente cobrados, en C. 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.

ASPECTOS DO DIREITO FISCAL ROMANO

Resumo: A denominação e adaptação de numerosos conceitos e instituições do direito financiero moderno, assim como o conteúdo um grande número de disposições específicas da matéria, têm seu precedente histórico na terminologia e regulamentação dos pilares básicos que, em etapas distintas, caracterizaram o ordenamento jurídico romano, em matéria tributária.

Palavras-chave: *Ius fiscale. Fiscus. Thesaurus. Tributum.* Instrumentos de política financeira.