

El origen jurídico público del *Ius Fiscale*. Parte segunda: Las finanzas públicas del Principado en Roma

*The public legal origin of Ius Fiscale. Part two:
Public finances on the Principality of Rome*

Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN

CEU de Derecho Financiero
Universidad de Salamanca

Fecha de recepción: 16 de marzo de 2016

Fecha de aceptación definitiva: 22 de abril de 2016

Resumen

El *Ius Fiscale* tiene su origen y fundamento en el *Ius Publicum*. En dogmática jurídica la autonomía científica debe respetar tres postulados esenciales: normas jurídicas, principios fundamentales y una realidad social concreta, que es la actividad financiera. Siendo esta una actividad instrumental, crea y regula diversos recursos tendentes a financiar gastos públicos, de modo exacto, a través de un instituto presupuestario. Los recursos del *Ius Fiscale* giran en torno a tres categorías: *vectigalia*, *tributa* y *portoria*, y otras exacciones. El más importante, por amplitud de supuestos y eficacia recaudatoria, era el *portorium*.

Abstract

The *Ius Fiscale* has its origin and fundamentals in the *Ius Publicum*. In the legal doctrine, it must have scientific autonomy in concordance with three key principles: legal rules, unifying principles and one specific social reality. It is, an activity that creates and regulates diversity of resources, aimed to finance public spending through budgetary institution. *Ius Fiscale* resources are organized around three categories: *vectigalia*, *tributa* and *portoria*, and other exactions. The most important one, because of the amplitude and income efficiency, was *portorium*.

Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN
El origen jurídico público del *Ius Fiscale*.
Parte segunda: Las finanzas públicas
del Principado en Roma

Ars Iuris Salmanticensis,
vol. 4, Junio 2016, 37-73
eISSN: 2340-5155

© Ediciones Universidad de Salamanca - CC BY-NC-ND

Palabras clave: *lus Fiscale* y *lus Publicum*; actividad financiera: *lus Fiscale*; autonomía científica. Instituciones financieras: ingresos y gastos públicos; recursos esenciales: *vectigalia*, *tributa*, *portoria* y otras exacciones.

Key words: *lus Fiscale* and *lus Publicum*; *lus Fiscale*: financial activity, scientific autonomy; financial institutions in Rome: income and public spending; essentials resources: *vectigalia*, *tributa*, *portoria*, and other exactions.

6. DERECHO FISCAL. INSTITUCIONES FISCALES

6.1. Delimitación conceptual, y terminológica ad exemplum, de la actividad fiscal

La doctrina ha insistido en la importancia, amplitud y rigor de un bloque lingüístico (WALDE-HOFMANN, *Laitinisches, op. cit., passim*), de vocablos jurídicos, con especial énfasis en los fiscales o impositivos. La lexicografía clásica fiscal fue muy abundante, sin que por ello dejara de ser precisa y rigurosa, avanzada para la época, certera en la calificación de los institutos tributarios, tanto para referirse a las instituciones, como a normas jurídicas, o institutos e instrumentos financieros utilizados por el Derecho. Los conceptos se aplicaban en Roma de manera rigurosa. Resulta interesante constatar el uso exacto y firme del lenguaje jurídico, máxime cuando hoy a veces en algún sector del mundo jurídico se hace un uso confuso o erróneo, con empleo perverso del lenguaje, al usarse términos viciados o de connotación equívoca, perturbadores de un lenguaje jurídico correcto, preciso y exacto

Múltiples son las actividades jurídico-públicas que integran lo fiscal, en sentido amplio, como erogatorio y exaccional. Por un lado, la *actividad administrativa*, parte del *lus Publicum*, que entronca con lo fiscal (derecho administrativo especial). Por otro, el reconocimiento de la existencia de una *actividad gubernativa*, interdependiente, que demanda un fuerte y permanente gasto público (*actividad erogatoria*), que a su vez, indisolublemente unida a la existencia de recursos, va a exigir un determinado ingreso público. Las finanzas públicas, con independencia de reconocer la existencia de recursos materiales no monetarios, son parte también de una *actividad financiera* de carácter monetario, susceptible de análisis jurídico.

Estaría justificado, por ello, valorar la existencia de un *lus Fiscale* en Roma, como eje vertebrador de una actividad jurídica esencial: ineludible como Jurisprudencia, e imprescindible como actividad medial o instrumental; de capital importancia en su doble vertiente material: *erogatoria* (de gasto público); y *fiscal* (obtención de recursos).

Términos, conceptos e institutos en materia fiscal

Onus tributi
Tributum stipendium

De iure hastae fiscalis
Comisum y decomisum fiscalis

Salvador DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN
El origen jurídico público del *lus Fiscale*.
Parte segunda: Las finanzas públicas
del Principado en Roma

Ars Iuris Salmanticensis,
vol. 4, diciembre 2016, 37-73
eISSN: 2340-5155
© Ediciones Universidad de Salamanca - CC BY-NC-ND

<i>Vectigal o canon</i>	<i>Ius Fiscale</i>
<i>Tributum civile</i>	<i>Ius Fisci</i>
<i>Portorium</i>	<i>De iure fisci</i>
<i>Tributum decuma, vicesima, Thesaurus.</i>	<i>Aerarium</i>
<i>quadragesima, centesima.</i>	<i>Fiscus. Census</i>
<i>Scriptura.</i>	<i>Causa fiscalis</i>
<i>Tributum capitis, tributum soli.</i>	<i>Forma iuris fiscalis</i>
<i>Tributum ex censu: simplex, duplex, triplex.</i>	<i>Delator fiscalis</i>
<i>Fraus fisci</i>	<i>Delationes fiscales</i>
<i>Advocatus fisci</i>	<i>Conductor ex fundo fiscale</i>
<i>Debitor fisci</i>	<i>Procurator fisci</i>

6.2. Ordenación jurídica de la fiscalidad. La autonomía científica del *Ius Fiscale*

Cuando en la doctrina jurídica, los fiscalistas actuales, de manera puntual se han preocupado de adentrarse en el estudio de las finanzas públicas romanas, se han interesado por hacerlo utilizando como punto de partida el *planteamiento metodológico* y *sistemático jurídico* de la fiscalidad romana, no siempre con los argumentos que hoy aporta la ciencia del derecho, en general, o del derecho financiero, en particular, sino planteando, de modo consecuente, la cuestión de si se podría predicar, científicamente, la existencia de un *Ius Fiscale* en Roma. Es decir, si con criterios vigentes hoy en día cabría preguntarse, dogmáticamente, sobre la esencia y existencia de un derecho fiscal en Roma, y, desde otra perspectiva, si sería posible reconocer la autonomía científica de un ordenamiento jurídico sectorial, específico, referido a la materia fiscal.

Plantear y resolver este problema metodológico exigiría utilizar los criterios metodológicos, sólidos y avanzados de la actual ciencia del Derecho Financiero, que los profesores Rafael CALVO ORTEGA (en la *Revista HPE*, n.º 1) y Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO (en su *Memoria de Cátedra*) habían formulado y matizado –y que antes con carácter previo, básico u orientador, el maestro SÁINZ DE BUJANDA, siguiendo a Theodor VIEHWERG, en su *Tópica y Jurisprudencia*, breve y condensada obra, había propuesto–, y de manera decisiva había resuelto Josef ESSER, en su obra clave: *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado*. Sabido es que estas obras esenciales de los maestros alemanes fueron obras de conocimiento obligado para futuros docentes, y que con posterioridad todos los que opositábamos a cátedras, en la Memoria científica de temas relacionados con el concepto, método y fuentes de la asignatura, hubimos de redactar y defender *erga omnes*, trincas incluidas, en el temido concurso-oposición, de seis ejercicios, sucesivos y eliminatorios, con la idea clave en lo científico de plantear, analizar y resolver los problemas esenciales sobre la

ontología, método, análisis y vigencia de las autonomías científica y didáctica, de una materia jurídica concreta.

La obra de Esser fue clave no solo en Filosofía del Derecho, sino también una aportación de capital importancia y operatividad decisiva, en los distintos sectores del mundo jurídico. La necesidad de conectar los principios esenciales y normas jurídicas, proyectándolos sobre una realidad concreta, susceptible de análisis jurídico, es una creación de gran alcance científico, y supone el aporte pragmático de un método, para identificar y diferenciar distintas ramas del Derecho. En consecuencia, el análisis de este tríptico de cuestiones sobre principios orientadores, normas jurídicas y una realidad social concreta jurificable, supondrá encontrar el camino más útil y eficaz, para detectar la autonomía científica de una realidad social acotada.

Por tanto, en el ámbito de la metodología convendría plantear algunos extremos: ¿Cuándo es posible predicar la existencia de autonomía científica para un sector del Derecho? Es razonable afirmar que siempre que se den una serie de presupuestos científicos, de modo simultáneo y conjunto, como requisitos esenciales o condiciones inexcusables. Esto es válido para todos los sectores del Derecho y, de modo lógico, también lo será en el Derecho público, o para el Derecho fiscal, inclusive en el ámbito del histórico *Ius Fiscale* de Roma.

Autonomía científica del *Ius Fiscale*. Sus postulados esenciales

Así las cosas, los postulados esenciales de un Derecho Fiscal autónomo exigirían la contrastación teórica de su existencia, a través de tres cuestiones esenciales de modo conjunto:

1. La existencia de una *realidad social*, delimitada y concreta, en el sentido de referirse a una actividad política pública, con una necesaria e ineludible actividad financiera, complementaria.
2. El establecimiento e implantación de una serie de *normas y reglas específicas*, propias y singulares, diferentes de las de otros sectores del derecho.
3. La necesidad de contar con unos *principios jurídicos propios*, fundamentadores de toda esta actividad, que están reconocidos y contemplados en las Constituciones de los Estados, de todos los países, pero que no todos, necesariamente, tienen que estar en la Norma fundamental, para que sean exigidos y respetados, por el ordenamiento jurídico.

Así pues, utilizando estos criterios, es incuestionable que se puede llegar a la conclusión de que, siempre que haya con carácter esencial e indispensable una actividad pública, habrá una subsiguiente y necesaria actividad administrativa concreta, y deberá existir una correlativa e indispensable actividad financiera medial, ineludible en su doble sentido, de actividad tributaria, así como de actividad erogatoria ya que ambas

actividades son inescindibles entre sí e imprescindibles como actividades jurídicas de carácter instrumental.

Por tanto, si se necesitan recursos económicos, deben existir tributos o impuestos (directos e indirectos), o pueden existir exacciones de carácter impositivo o tributos no impositivos, y recursos de carácter tributario o no, si bien dentro de los tributarios, en estos esquemas sobre sus categorías, se pueden utilizar tributos directos o indirectos (bien de carácter fijo o bien proporcional). Algún sector de la doctrina ha llegado a afirmar que en Roma no se conocieron los impuestos progresivos, lo cual no es del todo cierto, aunque no fueran significativos, se puede citar el caso de un impuesto con alícuotas sucesivas del 1%, 2%, y 3%. Tarifas que variaban y hacían crecer fuertemente el gravamen, con discriminación en los tipos impositivos porcentuales, que podrían duplicar o triplicar la cuantía de la exacción.

Es cierto que los *criterios de progresividad*, por lógica, tienen hoy mucho más sentido, pero es que, hoy mismo, el criterio de progresividad ha llegado a límites confusos y peligrosos en la recta formulación jurídica del fenómeno financiero, hasta el punto de ser contestados socialmente, ya que, como parece evidente, no son de todo punto asumibles íntegramente por la ciudadanía en el momento actual, y en todos los países.

¿Se puede constatar en Roma la existencia de un *sistema tributario*? La respuesta, a mi entender, debe darse de manera clara y tajante, en sentido negativo, dado que, desde un enfoque empírico, sería metafísicamente imposible. Mi conclusión al respecto, que se ha expuesto reiteradamente, de manera académica rigurosa, en conferencias sobre fiscalidad en países de América, y de modo pausado y didáctico, en disertaciones de cursos de doctorado (de forma constante, impartidos en la *Universitas Salmanticense*), se centran en demostrar: que si nunca ha existido sistema tributario, ni hoy, ni en ninguna época, ni en ningún país (aunque convencionalmente se haya denominado así), no sería lícito, ni razonable, exigirle a Roma que tuviera un completo y acabado sistema tributario. Sin embargo, no hay duda de que los romanos conocieron e implantaron gran variedad de tributos e impuestos: algunos, de los hoy denominados, impuestos directos (*vid.* NICOLET, C. *Tributum, fiscalité directe, op. cit., passim*); e indirectos (*cf.* CAGNAT, R. *Impôts Indirects, op. cit.*, 104); ni existe duda de que se conocieron y aplicaron impuestos internos e impuestos al comercio exterior, no solo por entrada de mercancías (como demostró DE LAET, S. J. *Portorium, op. cit.*, 115) que existían sin pretender exigirlos además con fines proteccionistas, sino con finalidad meramente recaudatoria, esencialmente fiscal (*Portorium, op. cit.*, 59).

Por tanto, *múltiples figuras tributarias* fueron de manera incipiente elaboradas en Roma, de acuerdo con las necesidades públicas colectivas, pero sobre todo, más que en Roma como metrópoli, se puede afirmar que habría otros conjuntos fiscales, o impositivos, en cada una de las provincias; incluso para cada uno de los municipios, o en cada una de las colonias; inclusive en cada una de las fronteras limítrofes que implicaban separación, ya que tenían *limes*. En todo un amplio territorio que se extiende en la parte

norte del Mediterráneo hasta zonas centroeuropeas, y en la parte sur, en el norte de África, en zonas limítrofes con el territorio de los partos o de los árabes.

En tal sentido, se puede recordar que hubo instituciones fiscales, o específicas figuras tributarias, no siempre bien sistematizadas, obedeciendo a criterios pragmáticos, ya que tampoco se vertebraban con una necesaria coordinación, sino con el exclusivo fin de crear institutos encaminados a atender las necesidades puntuales y concretas de cada momento, con una finalidad precautoria (de equilibrio y adecuación precisa entre recursos y gastos), es decir, de cubrir los costes de las obras o los servicios, con medios económicos, lo cual hubo de suponer ciertamente la aparición de graves problemas relativos a la necesaria configuración (normativa) y de exigencia (aplicativa), lógica para la existencia de un conjunto de gravámenes básicos, establecidos de manera elemental y básica, de modo rudimentario, y en lo cuantitativo de entidad poco significativa, aunque se consideraran onerosos y opresivos por los ciudadanos, lo cual justificaría que a veces se intentara rechazarlos o suprimirlos, o se intentara presionar para conseguir su abrogación o reducción. Desde el punto de vista de la exigencia, el fenómeno del arrendamiento de la recaudación siempre fue un problema grave, aleatorio e injusto, que provocaría graves y continuas quejas, con justificadas protestas de los ciudadanos.

¿Hubo *normas jurídicas fiscales* propias? Se recuerda que ni en derecho penal ni en derecho tributario se conocieron los axiomas: «Nullum crimen sine lege», o el correlativo «Nullum tributum sine lege», pero es inconcuso que se aprobaban estos institutos siempre por sendas normas penales o leyes tributarias, el ejemplo de la *lex Palmira* o de la *lex Irni* demuestra que hubo un determinado tipo de normas, leyes públicas, ya que casi todo se reguló con carácter general por normas del máximo rango, por tanto la «lex», el «ius», «decretos» y «edictos» fueron instituciones que hoy perviven con matizaciones, bien con cambios o adaptaciones, pero que sin duda existían.

Como se ha apuntado antes, la existencia de leyes es clave e imprescindible para una recta configuración del derecho público. Exigencia no tan decisiva en el ámbito del derecho privado, por razones obvias, limitada a las necesarias e imprescindibles adecuaciones puntuales de *ius cogens*. El millar amplio de leyes aprobadas en la esfera del derecho público demuestran la necesidad de disciplinar, con normativa de máximo rango, determinadas materias jurídico-públicas, con el fin de lograr una mayor justicia y una mejor, y más eficaz, seguridad jurídica.

6.3. Principios jurídicos generales y reglas axiomáticas fiscales

Con relación a los principios tributarios, orientadores o vertebradores de la fiscalidad, también convendría hacer mención de su existencia, con la debida puntualización de si existieron o no, unos principios jurídicos fundamentales, para la materia de los

tributos. Para ello conviene plantearse la necesaria unidad del mundo jurídico, ya que, por un lado, hay un axioma jurídico sobre la unidad del Derecho y la universalidad del mundo jurídico que, de modo pertinente, conviene destacar, y es que el Derecho necesita un sistema. Así pues, el sistema jurídico en Roma parte del axioma: «Uno universo iure», es decir, el derecho es un bloque o un sistema único pero en el que caben sectores, procedentes de distintos hemisferios: del derecho público y del derecho privado; o caben diferenciaciones y matizaciones entre sectores jurídicos del derecho interno y el derecho internacional.

Se puede constatar, en todo caso, que a lo largo de los siglos estas instituciones han ido evolucionando, pasando del Derecho romano antiguo al nuevo, y de este al *Ius Commune*; del *Comune* a las codificaciones; y de la Codificación a las constituciones de los Estados; y del Constitucionalismo al respeto de la Constitución (que ese es otro problema distinto), ya que la Constitución no debe quedar como «papel mojado» (sería mera carta programática que no obligue); y luego a la «racionalización lógica» de los institutos fiscales, con el respeto debido a los «principios fundamentales».

No hay duda de que el desarrollo del *Ius Privatum*, en la esfera de actuación de los particulares, fue enormemente avanzado, pero no se debe preterir que también en el orden del derecho público hubo una regulación muy avanzada, con la creación de instituciones importantes, muy desarrolladas para la época. No conviene preterir que el derecho financiero es derecho de injerencia, indispensable, como derecho público medial, siendo necesario e imprescindible, tanto en su vertiente erogatoria (de gastos públicos), como en su vertiente tributaria (de exacciones y exoneraciones).

No debe pues ignorarse que los principios generales de vigencia de las leyes y otros principios y normas generales sobre la aplicación del Derecho estaban en casi todos los ordenamientos estatales, en el título preliminar del Código Civil, con lo cual, sin embargo, valían y tenían eficacia jurídica; por tanto, supone decir que no era indispensable que estuvieran entre las normas constitucionales de los Estados para que sean normas principales, válidas y operativas, necesariamente respetadas por los poderes públicos y el común de los ciudadanos, en general. Esta afirmación es útil, pues, al carecer Roma de Constitución formal, sería pertinente reconocer la existencia de principios legales orientadores, pero del mismo rango legal, como ocurre ahora con el principio legal tributario de preferencia de ley.

Principio de legalidad. Sobre esta cuestión, una pregunta adecuada al caso procedería formularse: ¿Se puede hablar en Roma de la existencia de un principio de legalidad? Parece que la respuesta, en dogmática jurídica, científicamente, debe ser negativa. Lo lógico es resolver la cuestión entendiendo que el que se aprobaran tributos mediante ley (*lex*) solo permitiría hablar de una legalidad incipiente, una legalidad de mínimos existente, pero no para ser elevada a la categoría de principio fundamental, o principio basililar, como exigencia ineludible del ordenamiento, como existe en derecho actual moderno. No obstante, se podría hablar de unos principios orientadores de la

tributación, respetables, de pura lógica jurídica, que serían principios equivalentes a los principios meramente legales de hoy en día, que se deberían tener en cuenta cuando se aprobaran y se exigieran tributos.

También se puede contemplar la existencia de *otros principios generales*, lógicos y necesarios, como el *principio de isonomía*, entendido como regla axiomática o principio de igualdad de trato a los ciudadanos (a los peregrinos o a los provinciales), es decir, que dentro de la misma esfera de aplicación había igualdad de trato, no habría equivalencia de trato en relación con los esclavos, pero sí de equidad, ya que no tenían la consideración de ciudadanos, de personas con plenos derechos, sino que eran parte de la propiedad de la empresa o casa particular del ciudadano romano.

No obstante, convendría matizar que una persona que tuviera la consideración de esclavo, *status* ínfimo, podría ulteriormente mediante la manumisión, en razón: al trabajo desempeñado; a méritos contraídos o ganados por fidelidad constante; o a una conducta continuada irreprochable, bien valorada en el seno de la familia a la que estaba vinculado, abandonar esa situación de sumisión a la esclavitud, como ha demostrado la historia de Roma de manera fidedigna, y convertirse en ciudadano mediante el expediente jurídico de la manumisión, siempre vinculada a deberes fiscales. Por tanto, implica reconocer que la esclavitud no era una situación de *status* irreversible, sino que como es evidente se podía mejorar de posición hacia la libertad, si bien era preciso cumplir el deber de satisfacer las prestaciones pecuniarias liberadoras, con incidencia fiscal dada la exigencia de un impuesto sobre la manumisión.

Un problema fiscal importante, además del criterio axiomático de la uniformidad de trato, sería la referencia al criterio de generalidad, como una exigencia total e integral a los destinatarios de los tributos. Aunque bien podía hablarse de un *principio de generalidad* incipiente en Roma, que, como es evidente, tendría sus limitaciones o imperfecciones, pero se era consciente de que para que el derecho valiera, ahora y siempre, tenía que utilizarse y respetarse el criterio de generalidad, no permitiéndose exclusiones personales injustificadas, con lo cual debería existir la prohibición de discriminaciones ilógicas y privilegios infundados.

Cierto es que, desde la perspectiva de los criterios de aplicación de los tributos, como criterios de «aptitud a la contribución» o de «capacidad contributiva», la existencia de tributos de capitación, con exacciones rígidas, *exacciones per capita*, supondría, con criterios analíticos de hoy, una aberración jurídica, por la ausencia de una capacidad contributiva cierta, pero teniendo en cuenta la escasa entidad del gravamen en aquella situación, y la rudimentaria técnica fiscal empleada en la época, habría que acudir a otro criterio principal justificativo, como el que se deriva de la seguridad jurídica, que también es un criterio de lógica jurídica, inexcusable para otorgar certidumbre, e imprescindible en la implantación de los tributos.

Es evidente que algún tributo podría ser injusto. *Rectius*, que los *impuestos podrían no ser justos*, pero aunque se supiera que no eran totalmente justos, si se exigían

de modo general, si se cumplían las normas y se pagaban por el común de todos los obligados, se respetaría la certidumbre, y con esto se evitaría la arbitrariedad, con lo cual el criterio de seguridad jurídica mitigaba las deficiencias de configuración, con la certeza aplicativa, que funcionaría para mejorar en algunos aspectos, el ineficiente, aunque aceptado, reparto de la carga tributaria entre los sujetos obligados, llamados a satisfacer los tributos, como paso previo a la exigencia de unos tributos más racionales y justos, adecuados a los criterios de reparto y aplicación, lógicos en derecho fiscal, y científicos: formal y materialmente. Esto puede ocurrir cuando los tributos sean poco significativos y el esfuerzo fiscal sea asumible de buen grado, por el común de los ciudadanos (la condición de *cives* llevaba aparejada la condición de contribuyentes).

7. DERECHO TRIBUTARIO (ORIGEN Y DESTINO DE LOS TRIBUTOS)

7.1. *Actividad material: recursos financieros y gastos o erogaciones. Actividad tributaria medial: impuestos y exacciones*

El hecho de defender, en lo esencial, como se ha afirmado anteriormente, que desde el punto de vista jurídico no exista un completo sistema tributario (vertebrado y coherente), científicamente completo, no exime de tratar de buscar los componentes que lo pudieran integrar y, al tiempo, no libera de la tarea de tratar de encontrar las coordenadas en que se debieran apoyar las figuras tributarias, en orden a delinear la existencia un ideal conjunto de impuestos en Roma, y para el Pueblo romano.

En Roma, como en cualquier época o como en toda comunidad del mundo civilizado, los impuestos eran importantes, decisivos y cruciales, aunque a veces resultaran opresivos. Es difícil encontrar, se diría que casi imposible, tributos comunes en todo lugar de los territorios de la romanidad, y en toda época, sin duda cambiante, que resultan influidos por las misiones militares, por un lado, y por necesidades perentorias, por otro. Por ello, es imposible dar con un conjunto ordenado y completo de tributos que abarcara a todo el territorio, por ello resulta conveniente conformarse con una visión analítica, acotada y precisa. No obstante, si se buscara una instantánea que ofreciera una imagen clara y fiel de la fiscalidad, se tendría que elegir una época reveladora de una fiscalidad avanzada, como podría ser la del Principado en sus orígenes. Pero aun así, los romanistas e historiadores de la Antigüedad advierten que los tributos no eran uniformes a lo largo y ancho del Imperio. El gobernador en cada provincia era el responsable del cobro de los impuestos en su demarcación, cada vez en mayor medida auxiliado por un gran número de jerarquizados funcionarios.

Para encontrar una imagen fidedigna, cambiante en el tiempo, de las finanzas públicas del Principado hay que adentrarse en el análisis de tres cuestiones: 1.º Nueva *forma de Estado*. 2.º Organización de la *administración financiera* en Roma. 3.º Aportar

un concepto de *Hacienda Pública* en sentido material: tributos, exacciones y recursos no tributarios (*Ius Fiscii*).

Ad 1.º Forma de Estado. La nueva forma de estado en el Principado se caracteriza por una concentración de poder en el príncipe. Encontramos que la mayoría de las facultades están reservadas al príncipe, persona con la máxima autoridad, produciéndose el efecto, como destaca ARANGIO-RUIZ (*Historia del D. Romano*, 277) de una autoridad centralizada y una organización administrativa, con una jerarquización escalonada de funcionarios de carrera, retribuidos y estables. La unidad de dirección se manifiesta en tres cuestiones: 1.ª En las finanzas (administración fiscal), 2.ª En la defensa (administración militar) y 3.ª En el Gobierno de la sociedad (administración civil). En la burocracia funcional el cuadro de servidores públicos lo encabezaban los *praefecti*, seguido de los *curatores*, los *procuratores*, los *ediles* y los *pretore*s.

Ad 2.º Organización administrativa. La administración financiera se estructura en órganos y sus correlativas funciones públicas a desarrollar, por los servidores públicos dotados de competencia, atribuida según la confianza otorgada por todos los estamentos del *SPQR*. La disponibilidad de recursos se efectuaba a través de las cajas especiales, cuya gestión correspondería a los dos poderes principales: Senado y Príncipe. Las cajas principales del orden financiero en Roma estaban en cinco instituciones:

El *Aerarium publicum*, que era administrado por el Senado (heredero del *Aerarium Saturni*), que permitía al Senado aprobar impuestos y a autorizar a los *questores* a disponer de fondos del tesoro público.

El *Fiscus cesaris*, en poder del Príncipe, y administrado por los procuradores, se nutría de rentas satisfechas por las Provincias, adquiriendo con el tiempo mayor importancia, a costa de reducir la influencia del Erario.

El *Thesaurus*, por tesoro público, o imperial, se entendía el lugar donde se guardaban las riquezas, por lo común, los depósitos de dinero. Los *questores* tenían atribuida la función de disponer de los fondos autorizados

El *Patrimonium cesaris* era una especie de patrimonio de la corona, que se transfería con el tiempo de un Príncipe a otro. Estaba integrado por grandes propiedades y rentas singulares, procedentes de Egipto.

El *Aerarium Militare* proviene de la época de Augusto, y tenía la misión singular de dotar con medios económicos una caja especial dirigida a sufragar las pensiones de retiro de militares que habían servido al Imperio.

Sobre los *Aerarium* y *Fiscus*, véase ARANGIO-RUIZ (*op. cit.*, 278). JONES (p. 23).

Ad 3.º Finanzas públicas. Las finanzas de Roma conocieron una multiplicidad y variedad de figuras tributarias. De la principal categoría tributaria: el impuesto, una

enumeración sistemática de las figuras conocidas y utilizadas nos llevará a afirmar que la distinción entre tributos aduaneros y tributos interiores era la más importante, ya que los tributos exigidos por importación de bienes y mercancías han sido siempre de los de mayor rentabilidad para las arcas públicas (luego se analizarán las razones). También era interesante la distinción entre impuestos directos e indirectos, pero en modo alguno equiparables a los perfiles que adoptan hoy, admitamos que la distinción se conocía. Además de los tributos como prestaciones forzosas, se exigían otras prestaciones vinculadas a la fiscalidad. Se ponía el acento en reconocer que, además de un poder tributario encaminado a establecer tributos, se conectaba, como timbre de gloria para el *cives*, con el deber de contribuir ciudadano y el deber militar de defender con las armas a la patria. Lo cual no impedía que el poder tributario abarcara un poder de imposición, con el poder de establecer exenciones (justas y razonables).

En cuanto a las *prestaciones forzosas*, conviene recordar la obligación de procurar alojamiento a las tropas y facilitar el transporte a los ejércitos.

Sobre las *técnicas exoneratorias* en los tributos, convendría precisar una cuestión de interés como la de la existencia de exenciones impositivas. Hay una abundante literatura para admitir la figura de la exención, siempre que estuviera justificada: ser de carácter excepcional y obedecer a criterios de justicia. Por ello, en materia de culto se planteó un debate interesante, que relata ARANGIO-RUIZ (*Historia del Derecho Romano*, 259). Los ministros del culto y los publicanos argumentaban de forma dispar sobre un asunto de interpretación: los sacerdotes entendían que una exención sobre los fundos y rentas de terrenos, dedicados al culto de los dioses, les amparaba, y los publicanos opinaban que no. Los cónsules resolvieron favorablemente la cuestión de conformidad con los deseos de los sacerdotes.

Pero no solo de impuestos y exacciones se nutría en lo financiero la hacienda del Estado en Roma. Destaquemos cinco tipos de recursos claramente diferenciados:

1. *Monopolios*, además de la clásica regalía proveniente de la acuñación de moneda, existían otros específicos sobre la sal, cinabrio, bálsamo y otros.
2. *Rentas patrimoniales* de propiedades imperiales: minas, canteras, grandes fincas o frutos del canon arrendaticio de bienes públicos o servicios públicos.
3. *Aduanas fiscales interiores*, percibidas en *stationes*, para el cobro de arbitrios o gabelas en fieltos, puntos de peaje, gestionados no a nivel municipal, sino por funcionarios imperiales.
4. *Recursos extraordinarios*. Donaciones y herencias a favor del Estado. Igualmente donativos forzosos, multas, cantidades percibidas como botín de guerra o provenientes de confiscación.
5. *Requisas ocasionales*, especialmente para el aprovisionamiento de tropas, que se cobraban en especie.

Para la *hacienda municipal* también se arbitraban recursos propios, diferentes, siendo básicamente recursos de carácter impositivo (de configuración análoga a los actuales), que recaían sobre inmuebles, artesanado e industria, comercio o mercados, y actividades de contratación, distribución y servicios, o también por la mera circulación por entradas (o salidas) de productos, bienes o mercancías, en los límites amurallados de la ciudad.

Los *grandes bloques de impuestos* por su importancia recaudatoria, y generalidad de aplicación, eran: impuestos directos, impuestos indirectos; impuestos patrimoniales; impuestos aduaneros y específicos sobre el consumo. Además de exacciones forzosas no impositivas. Y obtención de recursos por otras vías no tributarias. La doctrina romanista cita como ejemplo de *impuestos directos*: el *tributum capitis*, que era un impuesto de capitación, igual para todos los ciudadanos (habitantes); y el *tributum soli*, destinado a los poseedores de tierra, diferenciando según calidades de tierra, con arreglo a la clase de cultivo y a la distinta fertilidad del suelo (productividad). Entre los *impuestos indirectos* se encontraban los tributos al consumo sobre bienes y servicios. Y tributos relacionados con el *stipendium*, exigidos y pagados por las provincias senatoriales.

Desde el ámbito de la gestión se discute en sede doctrinal, si cabría admitir, además de la gestión pública directa, otra gestión de recaudación de impuestos mediante el arrendamiento (CIMMA, M. R. *Società di publicani*). Advertimos como cita de modo acertado y preciso ARANGIO-RUIZ (*Historia, op. cit.*, 227) que en esta época ya «se desterró la funesta plaga de los publicanos», muy denostada y criticada en toda época por sus perversos resultados.

Los *impuestos patrimoniales* se organizaron en torno a dos actividades: adquisiciones hereditarias (vía herencias) y liberación de esclavos (mediante la manumisión), para la conversión de esclavos en libertos.

Como se ha demostrado, los *impuestos aduaneros*, que eran los más importantes desde una perspectiva recaudatoria, se aglutinaban en torno a un complejo de tributos conocidos como *Portoria* (tres esenciales) según la doctrina (DE LAET, S., en *Portorium, op. cit., passim*) y LUZZATO, G. (voz *Portorium*, 14 y ss.) que se centraban en un tríptico de tributos sobre el tráfico aduanero de bienes y mercancías (y sobre el propio tráfico, como actividad complementaria independiente, en forma de portazgos, pontazgos y licencias de paso o peajes de circulación), y otros por entradas en las ciudades. Los accesorios eran, por lo general, moderados o reducidos, frente a aquellos esenciales, por importación aduanera, que eran onerosos: reforzados para bienes en general; y muy fuertes para bienes de lujo (que podían alcanzar hasta el 25% del valor).

7.2. Actividad presupuestaria (balance prospectivo) y actividad erogatoria de gasto público (necesidades públicas)

7.2.1. El presupuesto o balance prospectivo

El instituto financiero por excelencia: la institución presupuestaria, prospectiva de previsión de gastos, conocido como balance o presupuesto, ha sido de decisiva importancia en una administración centralizada, y que pese a que en Roma hubo, con vigencia en la época imperial de Augusto, una actividad fiscal central, ávida de recursos para una gestión pública de carácter expansivo, tanto para el consumo de bienes y servicios comunes, como para la realización de grandes obras públicas, se necesitaba una ingente cantidad de recursos públicos, y esta actividad financiera demandaría una imprescindible planificación contable, en la doble vertiente del ingreso y gasto público, con su correspondiente control.

Los temas de *Presupuesto y Gasto público*, en la decisiva época de Augusto, están tratados de forma sugestiva, en la sistemática obra de APARICIO PÉREZ, A. 2006: *Las grandes Reformas fiscales del Imperio Romano*. Oviedo, cap. III, 17-46.

Se sabe que, en relación a una concreta actividad: obra, servicio, o necesidad, primero se evaluaba el coste del gasto (*prius*) y que luego se autorizaban los medios adecuados y precisos para realizarla (recursos). No existía una planificación económica de la actividad financiera del Estado para un periodo de tiempo determinado (Balance), sino que se operaba de manera puntual para cada actividad por separado, para el éxito y viabilidad de lo previsto, siempre con un riguroso y eficiente control, como destaca P. CERAMI (*Il controllo finanziario, op. cit.*, 796 y ss.). Se podría afirmar que más que un presupuesto del Estado, al modo actual, institución jurídica compleja, llena de matices contables, económicos, sociales, políticos, técnicos, y otros, podría compararse más con las previsiones de gasto de la hacienda municipal clásica: es decir, un cálculo preciso de dinero, puntual y exacto, en cada decisión de gasto común, separando entre: actividades ordinarias, en general reducidas; y actividades extraordinarias, o especiales, a menudo cuantiosas, pero calculadas y debatidas con rigor, en cuentas públicas separadas, y sus correlativos impuestos o recursos afectados a ese fin concreto.

Por ello, se entiende que la doctrina señale que hablar de estructuración del presupuesto de gastos es imposible referirlo, pues no se conocen datos precisos sobre su configuración. La doctrina actual también señala que la propia doctrina clásica no haya podido reconstruirlo. Y es lógico: la previsión financiera no se aprobaba por ley (*lex*), pero sí se aprobaban por ley los impuestos afectados necesarios para atenderla. El presupuesto era una mera decisión administrativa o de gobierno, que sería discutido, debatido y finalmente aceptado, para su vigencia y eficacia.

7.2.2. Actividad erogatoria: gasto público

Es posible referirse, descriptivamente, a cuáles fueron las atenciones públicas del prioritario (y de previsión apriorística) gasto público, cuyas modalidades esenciales serían en síntesis reconducibles a tres principales, más una residual en el ámbito local o comunal. Todos estos tipos de gasto no deberían estar por necesidad en un mismo documento presupuestario, como se advertía, sino que lo normal era lo contrario, que cada gasto fuera siempre por separado, con respecto a otras atenciones, y necesaria y conjuntamente vinculado al ingreso. Una síntesis esquemática permite distinguir:

Gastos militares. Esencial e imprescindible, era este gasto siempre discutido, pero necesario e inevitable para mantener la grandeza de Roma y superioridad del pueblo romano, frente a otros pueblos: conquistados o no; asimilados o integrados; amigos o enemigos. El ejército era fuente de poder y medio de cohesión (MOMMSEN. *Historia de Roma, op. cit.*, 405 y ss.). Por ello, era necesario tener un ejército poderoso y realizar obras de ingeniería militar: con fortificaciones, acueductos, puentes, calzadas o vías, y otras obras sustanciales para una defensa urgente y eficaz, siempre victoriosa.

Gastos civiles. Imprescindibles para la organización de la sociedad y dotación de bienes, obras y servicios públicos. Oficinas y sedes de instituciones, dotación para gasto de personal, partidas para medios de transporte y viaje. A veces se consideraba una partida para animales destinados al sacrificio, en el culto religioso.

Gastos sociales. Claves, en ciertas épocas, para resolver problemas concretos. Repartos de trigo, dotaciones para nutrir ayudas y auxilios. Subvenciones para culto y clero. Ventajas especiales destinadas a gremios o corporaciones de utilidad pública: bomberos, marineros, vigilantes y otros.

Gastos comunales: en obras públicas y en bienes o servicio públicos. El gasto público municipal es de lógica fiscal y eficacia política, por su proximidad y conexión con los ciudadanos, y por su elemental configuración y fácil recaudación. Gastos en: obras públicas comunales; edificaciones para el común; canales, canalizaciones y cloacas (*salubritas*); dotaciones para funcionarios, religiosos, vigilantes u otros empleados; gasto lúdico para fiestas y deportes. Finalmente, y no menos decisivos: gastos para la provisión de bienes y servicios públicos locales. La homogeneidad estaría en las actividades, y sus diferencias en las cantidades a satisfacer, desproporcionadas, debido a la distinta densidad de población, según los Censos respectivos.

7.3. Reglas fiscales principales. Principios jurídicos específicos y axiomas esenciales

Sobre los principios fiscales se observa en la doctrina una tendencia a ampliar al máximo el número de axiomas propedéuticos para la fiscalidad. Por parte de

FERNÁNDEZ DE BUJÁN (*Derecho Público Romano*, 285-296) se enumeran quince principios, y por APARICIO (*Aportaciones, op. cit.*, 2 y ss.) se habla de más de diez, lo que sin duda puede parecer excesivo, toda vez que unos, calificados como principios fiscales (que lo son), son esencialmente principios generales del derecho como: la equidad, la objetividad, la racionalidad, la isonomía, la necesidad de restitución de lo cobrado indebidamente, etc., y otros varios principios serían principios tributarios, pero de segundo nivel, es decir, no fundamentales, hoy de rango constitucional como vertebradores de la fiscalidad, sino parangonables con los actuales de rango legal como son: el principio de preferencia de ley o el principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas, o incluso el de interdicción de la arbitrariedad, ratificado como corolario del fundamental principio de seguridad jurídica. Parece como si los tratadistas quisieran proclamar, muy vivamente, que todos estos principios se conocieron, y que en esta materia todo estaba ya en Derecho Romano.

Clarificando conceptos, «en materia principal», conviene recordar que los principios vertebradores u orientadores de la fiscalidad deben ser analizados, a nuestro juicio (DEL CASTILLO, S. *Fundamentos DT*, 65-121) separándolos en dos grandes grupos: primero, los de certeza, que otorgarían certidumbre y seguridad a los tributos; y segundo, los de justicia, aquellos que intentan lograr una mayor igualdad de trato en el justo reparto de la carga tributaria, con una cierta justicia, así como una equitativa distribución del sacrificio fiscal, con motivo de la exigencia de aportaciones dinerarias.

En el bloque primero (los que otorgan certidumbre jurídica), son esenciales: 1.º el principio de *Reserva de ley* y su parangonable axioma del principio de *Legalidad*. 2.º el principio de *Jerarquía normativa* y 3.º el principio de *Seguridad jurídica financiera* que se contempla en distintos ámbitos, dignos de ser protegidos, en materia fiscal y financiera.

En un segundo bloque (los que coadyuvan al logro de una cierta justicia), aparecen: 1.º el principio de *Generalidad*; 2.º el principio de *Igualdad*; 3.º el principio de *Capacidad contributiva* o aptitud a la contribución, y 4.º el principio de *Interdicción de la confiscación* (clave en los modernos conjuntos impositivos, por el efecto desposeedor de rentas o patrimonios a los ciudadanos, que puede provocar una fuerte imposición o una desproporcionada presión fiscal). La distinción de entre estos dos bloques resulta clara, y es necesaria por su operatividad en los distintos aspectos de la modulación de todos los gravámenes, formulados con rectitud en la fiscalidad y exigidos siempre de manera rigurosa eficiente, y sobre todo justa.

La proporcionalidad (o progresividad, escasamente utilizada en Roma) se logra, partiendo de mínimos exentos, por la aplicación de tarifas crecientes, de exoneraciones en razón de benignidad o humanidad. Y también con la utilización de normas que, no siendo propiamente principios o axiomas, son técnicas para la diferenciación de los impuestos, que procuran soluciones pragmáticas, en la búsqueda de una ética aceptable y razonable justicia.

El criterio de negar la existencia de principios orientadores o vertebradores en Roma por no ser constitucionales, al no existir una constitución formal, no es decisivo. No era grave, toda vez que, si estaban contemplados en las leyes, serían normas de obligado cumplimiento, y serían medios de otorgar garantías axiológicas al ser contemplados como axiomas principiales.

Por ende, no es que se trate de relativizar o minimizar lo elaborado por Roma o simplemente de minusvalorar las aportaciones doctrinales romanistas, sino que deben ser valoradas, eficientes y valiosas, a efectos de clasificar, diferenciar y jerarquizar su eficacia y forma jurídica, compatible entre el ayer romano y el hoy actual de los ordenamientos jurídicos. En todo caso, con igualdad de denominación y calificación jurídica, a veces los ordenamientos jurídicos, históricos y modernos, no se refieren a un idéntico fenómeno financiero, ya que no producen los mismos efectos jurídicos (ayer y hoy) parangonables como institutos jurídicos.

En tal sentido, los principios formales, que aseguran una esencialidad clave para la recta imposición: Reserva de ley (amplia) y Seguridad jurídica financiera (normativa, aplicativa y tutelar de garantías procesales), fueron esenciales en Roma. La creación de tributos exige legitimidad. La certeza exige leyes claras, exige publicidad de las normas, objetividad en la regulación, certidumbre aplicativa y seguridad jurídica en toda la vida del tributo. De todo esto se dispuso en Roma.

El criterio de *objetividad* debe ser considerado como un elemento esencial de una recta juridicidad, así como el criterio de *isonomía* (de denominación, raigambre y legitimidad, griega), debe ser un aliado eficaz para alcanzar un alto grado de seguridad jurídica. De todo ello se auxilió Roma y se beneficiaron sus ciudadanos (*cives*). Todo lo regulado alcanza un grado de perfección destacado y meritorio, con una sorprendente vigencia en la actualidad. Los principios materiales, vertebradores de justicia, son más difíciles de configurar y organizar por los poderes públicos, pero debe lograrse, al tiempo, que sean aceptados y respetados por los ciudadanos. Los tributos en Roma eran pocos, de escasa entidad y no comunes, dada su diferencia no solo en el tiempo (épocas), sino en lugares y países (provincias y metrópoli).

El principio de *capacidad económica* se diseña correctamente, pero de manera restringida y básica (a veces se mezcla con proporcionalidad). El principal criterio de capacidad, que es el de la riqueza personal o el ingreso global, no apareció hasta el siglo XIX o XX, en según qué países. Por lógica, en Roma no pudo haber más que criterios razonables y equilibrados, básicos de adecuación a la riqueza, como trasunto de capacidad contributiva o aptitud a la contribución.

El *principio de igualdad* se gestiona más como un principio de sentido común que como un criterio de reparto de la carga fiscal. La conexión con generalidad era correcta y necesaria. El problema de las exenciones injustificadas (o en mayor grado injustas) suponía una argumentación de gran finura jurídica. En todo caso, eran principios lógicos, de aproximación o acercamiento a una cierta justicia, incidiendo en su esencia y entidad.

El criterio de *indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas* tenía carácter obligatorio para evitar pactos entre particulares, que dañaran al fisco. Son normas jurídicas coactivas que siguen teniendo vigencia ordinamental hoy en día. Lo mismo cabe decir de la *restitución de lo cobrado indebidamente* o de forma irregular, para evitar un enriquecimiento injusto. La *utilidad común* no es tanto un principio jurídico, cuanto un criterio de racionalidad y una exigencia de lógica jurídica en tres ramas esencialmente: en el Derecho público (político), en el administrativo (o gubernativo) y en el derecho fiscal. Es un criterio amparado en la racionalidad y en exigencias de la lógica jurídica. Es un fundamento habilitante de múltiples normas jurídicas en los diversos sectores del derecho público.

La *racionalidad* de las decisiones en la gestión de los impuestos es un adecuado criterio para conceder moratorias fiscales, es conforme a la ética fiscal y se plasma hoy en día en aplazamientos y fraccionamientos del pago, debidamente justificados.

La *equidad* es un principio general del derecho. En derecho fiscal moderno el programa de prestación de una obligación tributaria está en la ley y a ella hay que atenerse en su integridad. Pueden existir zonas inciertas de aplicación de las normas y puede resolverse el problema eficazmente, amparándose en criterios de equidad: sobre valoraciones, en productividades, sobre ganancias irregulares en el tiempo, pero lo que esté bien definido en la ley, por lógica, ha de exigirse conforme al programa de prestación establecido en la ley.

El loable esfuerzo de la doctrina jurídica actual debe ser reconocido y valorado, por ofrecer una oleada de principios jurídicos y encontrar sus fundamentos en un aluvión de fuentes romanas para justificarlos; así como por clarificar el rico material que la realidad fiscal conoció y aplicó en Roma. Es una tarea de mérito la de aportar argumentos para conocer las relaciones entre derecho actual y derecho histórico. El conocimiento jurídico, con esta laboriosa tarea, se verá enriquecido en el análisis de planteamiento de problemas y la aportación de soluciones en materia fiscal y financiera. No es inadecuado decir que estos argumentos, de fino sentido jurídico (contenidos en las leyes, aplicados en las sentencias y compilados por los jurisconsultos), puedan sorprender todavía hoy por su modernidad y su contenido lógico, plenos de valor jurídico, por el grandioso esfuerzo que hicieron los legisladores, magistrados y juristas, en elaborar un *Ius Fiscale* que se aproximara al máximo a una justicia razonable.

Aunque tal vez sería conveniente, para contemplar las cosas en perspectiva, matizar que, aun aceptando que todo se hubiera previsto o intuido, en Roma, y que la mayoría de los términos, conceptos, principios e institutos conocidos fueran creados y elaborados por el Derecho Romano, e incorporados al *Ius Fiscale*, se pueda afirmar que constituyan el perfecto e integral origen de todo el Derecho fiscal moderno, y que todo estaba ya en Roma.

8. LOS RECURSOS FISCALES EN ROMA. *TRIBUTA, VECTIGALIA ET ALIA*

8.1. *Cuadro general de los recursos fiscales. Tributa, vectigalia, portoria y otros*

Recursos fiscales en Roma

VECTIGALIA

- *VECTIGAL*. Contribución o canon por uso o aprovechamiento de *ager publicus*.
- *PORTIUM*. Gravamen por tránsito o entrada de bienes o mercancías (*limes* o *stationes* de interior).
- *XX LIBERTATIS*. Gravamen por la concesión de libertad, mediante manumisión de esclavos.
- *XX HEREDITATUM*. Gravamen sobre adquisiciones hereditarias.
- *STIPENDIUM*. (En provincias senatoriales) Ingresos militares sometidos a contribución.

TRIBUTA

- *TRIBUTUM EX CENSU*. Tributo excepcional, anual, patrimonial, en proporción a la riqueza (sistema de cupo).
- *TRIBUTUM CAPITIS*. Grava la posesión de tierra, gravados por igual (en igual situación, igual gravamen).
- *TRIBUTUM SOLI*. Grava la posesión de tierras de forma discriminada según producto.
- *SCRIPTURA. REGISTRO*. Grava ganado poseído y censado, por número de cabezas.
- *CAPITATIO-IUGATIO*. (Aparece en época tardía de Diocleciano). Grava fundos agrícolas según productividad.

PORTORIA

- *PORTORIUM*. Tarifas, aranceles y derechos, para bienes y derechos en importación.
- *CONEXOS A PORTUS*. Portazgos y peajes, gravamen por aduanas interiores.
- *BIENES SUNTUARIOS O DE LUJO*. Percibidos por circulación exterior.
- *COMUNALES AL CONSUMO*. Arbitrios y gravámenes sobre usos y consumos.

BIENES Y SERVICIOS: GRAVAMEN SINGULAR

- *CENTESIMA RERUM VENALIUM*. Grava al comprador, sobre las ventas en pública subasta.
- *SIQUILIQVATICUM*. (Sucede a la *Centesima*). Grava a los dos sujetos de las adquisiciones.
- *QUADRAGESIMA LITIUM*. Gravamen según cuantía litigiosa, en pleitos y litigios.
- *SACRAMENTA*. Gravamen como suma de garantía, o costas, en procesos civiles.
- *AES UXORIUM*. Gravamen para penalizar a la soltería o casados sin descendencia.
- *BIENES SUNTUARIOS O DE LUJO Y ESPECIALES*. Gravámenes sobre bienes específicos del tráfico interior o exterior.
- *ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS*. *Baños, barberías y otros servicios*. Grava licencias de concesión o de aprovechamiento.

BIENES PATRIMONIALES: RENDIMIENTOS

- *RENTAS PATRIMONIALES. TIERRAS, MINAS, SALINAS*. Gravamen a rentas o beneficios por concesiones en arrendamiento.
- *MONOPOLIOS: MONETARIO O PECUNIARIO*: Acuñación de moneda.
DE FABRICACIÓN: Armas, bienes, utensilios.
DE DISTRIBUCIÓN: Mercancías, sedas, telas, bienes, etc.

8.2. Tributa

Tributum es un término lingüístico de decisivo arraigo histórico a partir de Roma y de gran proyección en el mundo, por el papel relevante e influyente que ha tenido en la imprescindible actividad financiera de todos los países. Su primer significado, como señala Nicola D'AMATI (*Natura e fundamento*, 164) es algo relativo a *tribu* y a su vez *tribu* era cada una de las divisiones del pueblo romano. Y el segundo, que ha resultado importante, para el que paga «tributos», entendiendo por estos gravámenes en general, en cualquiera de las acepciones utilizables: impuesto, contribución, arbitrio, asignación, renta u otros.

Conviene puntualizar, con Giuseppe LUZZATO (voz: *Tributum* NNDI), que tributo no queda reducido a una única categoría de exacción o impuesto, sino que fue un término genérico, que a lo largo de la historia de Roma acuñó distintas figuras de exacción con el nombre de tributo, o *tributa*, pero que no alcanzó a todos ellos, ya que otros términos genéricos son, además de *tributum*: *vectigal* (o *vectigalia*) y *portorium* (o *portoria*).

No debe conducir a una idea pesimista de que la terminología no era fija y constante en Roma. También hoy existen múltiples términos que tienen puntos en común y algo de diferente, en relación con los tributos: exacciones, tributos, impuestos, contribuciones, cotizaciones, arbitrios, derechos, cánones y otros.

De todos modos, el estudio de la tributación romana se puede enfocar y analizar, como demuestra la romanista actual Ana ZAERA GARCÍA, en un conciso estudio bien documentado y muy riguroso sobre la materia (*La tributación en la Roma republicana*, *op. cit.*, 154 y ss.), partiendo de tres conceptos clave: 1.º *vectigal* (en plural *vectigalia*); 2.º *tributum* (o *tributa*), y 3.º *portorium* (o *portoria* en plural).

Aunque quizá no resulte útil partir de la distinción entre impuestos directos e indirectos, pues en el momento actual los gravámenes por renta o patrimonio (directos) son muy elaborados y complejos, generalmente de gran sacrificio fiscal y con masivo control administrativo. Y los gravámenes por consumo, gasto o circulación de riqueza (indirectos) también son impuestos muy tecnificados, complejos y formalizados, pero siempre conexonados (directos e indirectos), a través de los criterios de renta gastada o consumida, con los de renta ingresada o percibida. Ahí no llegaron los romanos ni tampoco en muchos países de hoy se ha llegado. Y en todos siempre hay sensación de insuficiencia, de imperfección y de obra humana incompleta.

De cuantos tributos se establecieron en Roma, el más relevante según Nicola D'AMATI (*Natura y fundamento*, *op. cit.*, 156-157) fue el *tributum ex censu*, que se establecía tomando como referencia el patrimonio disfrutado por un ciudadano, con el fin fiscal de atender necesidades públicas. (El propio D'AMATI recuerda que al principio el gasto público era poca cosa). El tributo al inicio se puso para establecerlo con carácter extraordinario, tomando como base la riqueza proveniente del patrimonio de los ciudadanos como particulares. Siempre debía imponerse con carácter excepcional vinculado a necesidades financieras, también de excepcionalidad pública.

La exigibilidad de lo recaudado se efectúa de *manera doble*, desdoblándose la exacción en dos momentos, para sujetos obligados diferentes. Hay una relación: contribuyente-tribu. Es una relación jurídica tributaria, que se exige con criterios de capacidad económica con un impuesto medido por clases y en milésimas: 1, 2, 3%º (*simplex*, *duplex*, *triplex*) que supone la exigencia de una auténtica cuota tributaria. El segundo momento con la exigencia de un gravamen se hace de forma colectiva entre la tribu y el Gobierno central. La suma recaudada por todo y de todos, se considera una prestación patrimonial entre entidades públicas. Se trataría de una actividad de colaboración de carácter coactivo (progresivo) que implica el ingreso de las cantidades totales percibidas en función de lo recaudado por el impuesto. Un ejemplo actual similar se podría encontrar en la recaudación de gravamen por la Hacienda Foral y el cupo otorgado al Estado. No es del todo igual, puesto que la cantidad transferida por el ente intermedio es el total recaudado de los ciudadanos por todos los conceptos impositivos. Aquí la segunda fase coadyuva a la recaudación tributaria por el Gobierno central.

El *tributum ex censu* que, por su complejidad y la poliedricidad de sus aspectos financieros, es difícilmente explicable en relación con los modernos conceptos financieros, según afirmara a mediados del siglo pasado el tributarista Nicola D'AMATI (*Natura e fundamento, op. cit.*, 158) de manera certera y razonable. Es seguro que se trata de un tributo, que tiene características de los impuestos directos e incide sobre cada *paterfamilias*, en relación con el censo. Conviene poner en claro que las finanzas en Roma tenían carácter esencialmente patrimonial y que su exigencia es de carácter extraordinario, para fines militares, de una contribución al gasto exigida a los ciudadanos para financiar gasto público, en razón al respectivo patrimonio: el tributo *ex censu* medido en milésimas en proporción al patrimonio.

En todo caso debe desglosarse el análisis de la doble vertiente de la actividad financiera. El tributo se exige porque hay unas necesidades públicas que deben ser atendidas y que exigen un necesario gasto público. Y el gasto tiene su apoyo en la recaudación de un tributo para ese fin (no era la propiedad del fundo la que justificaba el gravamen, cuanto la necesidad pública que exigía un programa que se recaudara con tributos de justicia distributiva, como justifica D'AMATI, *op. cit.*, 167). Se trata de un tributo establecido: *pro porcioni census*, exigido mediante una escala de valores, según la extensión de la propiedad inmobiliaria. Por tanto, no se corresponde con un impuesto sobre la propiedad en sentido técnico. Se establecen categorías de contribuyentes, al no existir en sentido técnico para este impuesto un catastro inmobiliario. Como sintetiza Cerami, la razón de ser del tributo se basa en la relación riqueza-contribución-servicio.

En una primera época, el impuesto viene pagado por los *tribuni aerarii* de modo directo por los ciudadanos de buena posición económica, que adelantaban la suma del impuesto que correspondía a sus tribus y que posteriormente mediante derramas o exigencia directa se exigía a los integrantes de la tribu. Es un impuesto de repartición de una suma fijada por el edicto del magistrado que se reparte de modo proporcional entre ciudadanos, con punto de encuentro entre el *paterfamilias* (aspecto subjetivo) y la declaración de patrimonio en función del censo (elemento objetivo). Otros tributos importantes fueron el *tributum capitis* y el *tributum soli*. Al tiempo que otros sin calificación de *tributum* se podrían asimilar como en el caso de la *scriptura*.

Con el nombre de *Scriptura*, se conocía un gravamen –uno de los más antiguos existentes en Roma– que se abonaba por el número de cabezas de ganado poseído y censado, colonos adscritos a la explotación, extensión de los terrenos y calidad de los cultivos, que atravesase o pastara en prados públicos. Precisamente el reparto es el elemento principal a efectos de configurarse el tributo, ya que los recaudadores llevaban todo registrado por escrito. En cuanto a los dos tributos antes citados: *tributum capitis* (que gravaba al propietario poseedor de tierras, según criterio de capitación) y el *tributum soli* que gravaba terrenos (con carácter real objetivo sobre el terreno fundiario). Se trata de dos tributos básicos de la primera época.

Se recuerda que más tarde, en época de Diocleciano, se creó un impuesto llamado *capitatio-iugatio*, que surge como tributo y perduraría hasta el fin del Imperio romano. Se trataba de un gravamen directo que recaía sobre los propietarios de fundos, exigiéndose en función de varios criterios como el número de trabajadores afectos a la explotación, animales utilizados y otros posibles elementos.

8.3. Vectigalia

Otro punto de apoyo de la fiscalidad en Roma, mediante exacciones o tributos, viene constituido por el *vectigal* (o *vectigalia*). En puridad, *vectigal* viene a significar, más que la denominación de un impuesto, un recurso fiscal, por una contraprestación (dado que hacía referencia a la cantidad que era preciso satisfacer al ente público por los particulares, que disfrutaran de una concesión de bienes públicos). *Vectigal* indica un recurso fiscal, en el que la cuota de productos debida por el ocupante (disfrute de bienes públicos), como señala Spagnolo VIGORITA (voz: *Tributa*, *op. cit.*, 92 y ss.) dado que, como el terreno era *ager publicus*, el aprovechamiento de uso o disfrute del mismo generaría una contraprestación económica que podría ser exigible en doble opción por ciertas cantidades:

- Sobre la ganancia de lo cosechado en el campo (renta real *neta*).
- Sobre la evaluación del valor de uso de los inmuebles (renta evaluada o *estimada*).

La noción *Vectigal* no se refería solo a un tributo. *Vectigal* se emplea para referirse a cualquier recurso que se ingresa en las arcas públicas, normalmente procedente de la explotación de bienes públicos.

El criterio para su exigencia radica en la particular ventaja que supone para el que disfruta de una concesión de bienes públicos (tierras rústicas, bienes urbanos, pastos o rastrojeras, explotación de minas o salinas [precisamente esta última fue la primera en la historia, como recuerda Anco Marcio]). Se trata de una contraprestación económica por el aprovechamiento de bienes de titularidad pública. De modo conciso, Tito Livio señala que es el pago que realizan los poseedores del *ager público*.

¿De qué clase de exacción fiscal se trataría? Sobre las opciones que propone CAGNAT (*Impôts indirects*, *op. cit.*, *passim*), tres pueden considerarse ingresos públicos, como modalidades diversas: 1.º- Ingresos del *populus romanus*, 2.º- Ingresos de los municipios y 3.º- Ingresos de otras actividades. También podría considerarse como un gravamen coactivo consistente en ingresos aportados por particulares que proceden de la explotación de bienes públicos.

No se trataría de un impuesto, ni tampoco sería calificable de tributo (esta noción se reserva a otras exacciones singulares de carácter fiscal), sino que podía ser calificado como gravamen coactivo, exigible de doble forma y en un doble momento:

- El acto de concesión administrativa podría considerarse tributo, ya que generaría una contribución especial al particular, por obtención de un beneficio.
- El propio beneficio del particular en razón de lo obtenido por los frutos provenientes de la concesión, pagadero por el perceptor del mismo, sería un canon, equiparable a tasa fiscal o precio público, según quién fuera el ente acreedor de la exacción recaudada.

En cualquier caso, se puede emplear en sentido amplio (genérico), como toda contraprestación por el uso de bienes públicos, o en sentido restringido (específico), como contraprestación de un beneficio por el uso de esos bienes.

Otros *vectigalia* importantes serían: el *portium* por tráfico general de mercaderías en Roma y el tráfico aduanero, de bienes o mercancías (singular o específico).

También merecen ser destacados, como razona LUZZATO, NNDI, la *vicésima hereditatum* y la *vicésima libertatis*. La *vicésima hereditatum* grava las sucesiones hereditarias o *ab intestato* con una alícuota del 5% en el caso de que el importe del patrimonio superara una cantidad elevada (100.000 sextercios, en términos íntegros, sin deducciones especiales).

La *vicésima libertatis* era un gravamen clave e influyente sobre la liberación de esclavos, que gravaba el acto de manumisión de un esclavo, estableciéndose un tributo sobre la liberación de esclavos, con una alícuota del 5% del valor en venta del esclavo (según la edad, su salud, el vigor o fuerza física, especialidad laboral, etc.). En época *augustea* se estableció para conseguir recursos al erario, dado que se aceptaba que antiguos prisioneros de guerra fueran manumitidos. También el dinero conseguido por rescate de prisioneros tiene efecto financiero (se obtienen recursos dinerarios); y opera con efecto disuasorio (se limita el abusivo ejercicio de la liberación). Por ello, surge en la doctrina la cuestión de quién debería pagar el tributo: si recaería sobre el esclavo que se libera de la sujeción (que equivaldría a un impuesto directo) o si recaería sobre el *paterfamilias*, dueño del esclavo, por lo obtenido por la venta del mismo (que se asimilaría a un impuesto indirecto). En todo caso, la razón de ser decisiva estaría en evitar el excesivo número de libertos, que se convertían en *cives*.

8.4. Centesima rerum venalium. Siquilquaticum et alia

La *centesima rerum venalium* se aplicaba a supuestos de venta en pública subasta (solo al comprador), por lo que el ámbito de aplicación sería muy reducido. No puede ser considerado un precedente remoto de un impuesto a las ventas (alcabala, tráfico empresarial o comercial y valor añadido, u otros impuestos generales a las ventas), como alguien ha aventurado defender, de manera imprecisa o poco rigurosa.

El jurisconsulto Ulpiano lo cita entre los *vectigalia pública*, pero según la doctrina las fuentes son escasas. Se exigiría a través de las *stationes*. No obstante, pudo ser

muy criticado, aunque se amparase en la ley. Por ello, no debe sorprender que algún autor calificara la exigencia de este impuesto de rapiña legítima, «haciendo referencia a violencia legal», incluso haciendo uso de la comparación gráfica de que sería posible considerar a las leyes como algo equiparable a ciertas prescripciones médicas, dado que la recaudación de los *vectigalia* sería de efecto contraproducente por el uso de remedios inadecuados que harían, de modo parangonable a una enfermedad, que en vez de curar, empeorara y se hiciera más grave.

El gravamen se desarrolló en época posterior a través del *siquilquaticum*, como continuador de la *centesima* sobre las ventas realizadas en los mercados. No obstante, más tarde se ampliaría el número de sujetos pasivos, haciéndose extensiva a las dos partes: al vendedor y al comprador. La razón de su aprobación, como en tantas veces acontecía, era siempre de carácter militar, pues como apunta la doctrina se consideraba que era preciso tener contento al ejército. El gravamen se recaudaba a través del *auctionator* (de modo directo al comprador o a las dos partes), un funcionario llevaba libros contables, como intermediario entre las partes contratantes y el Estado o *Res Pública*. Ahora bien ¿qué se pretendía gravar? La opción era: o gravar las compraventas en sí, o bien el valor añadido del tráfico mercantil. En todo tipo de operaciones no era posible el control, por lo cual quedaba reducido a compraventas públicas controladas. Las ventas de mercancías, con carácter general, como actos en masa, eran difíciles de controlar. Lo adquirido en los mercados estaría gravado solo en el caso de que tuvieran control. El motivo político, con incidencia financiera, era tener contentas a las tropas y, como razón fiscal, la de financiar gastos de defensa, por lo cual era necesario:

- Nutrir el *Aerarium*. Más del 50% del presupuesto de defensa, en época de Octavio Augusto, se abastecería de esta fuente financiera.
- Cumplir con la exigente necesidad de apoyar al ejército no solo para sobrevivir, sino también para mantener la supremacía de la *Res Pública*, como potencia militar.

Con todo, se organizó de modo preciso con la creación de una caja especial para el ejército: el *Aerarium militare*, separado de otros presupuestos diferentes, en decisiones concretas, y también para superar desfases presupuestarios, por el déficit galopante, esencialmente grave, así como para un fin importante como era el de satisfacer los sueldos de los soldados veteranos retirados.

8.4.1. Otros gravámenes sobre bienes y servicios

Un gravamen sobre bienes o servicios no tenía como misión gravar las ventas o entregas de bienes y las prestaciones de servicios, sino que gravaba la producción de bienes y los arrendamientos en la prestación de servicios. No se tiene noticia de que

existiera un gravamen, o gravámenes, general sobre ventas de mercancías o productos (o sobre su arrendamiento), o sobre las prestaciones de servicios. El difícil control de las operaciones, y la tendencia en Roma a no utilizar impuestos sobre el consumo, lo hacían desaconsejable.

Se consideraba razonable que quedaran sin gravar los bienes de uso particular, o ciertos elementos patrimoniales, así como semovientes necesarios para el transporte, como las bestias de carga. En todo caso, cabría en concreto un gravamen sobre mercaderías dedicadas al comercio:

1. A través de *impuestos específicos* (pormenorizando mercancías o productos).
2. A través de *técnicas monopolísticas*, que permitieran obtener un ingreso fiscal: bien por vía de la producción (armas, utensilios, herramientas, etc.), o bien por la distribución de mercancías (sedas, telas y otros bienes).

La propia emisión de moneda se hacía mediante un monopolio público. Algunos servicios gozaban de monopolio público cuando una actividad era susceptible de ser cedida o pudiera afectar al arrendamiento de servicios públicos como baños, barberías, zapaterías o para otros bienes y servicios.

9. EXACCIONES ADUANERAS EN DERECHO ROMANO. *PORTORIA*

9.1. *Tributos y exacciones aduaneros integrados en los Portoria. Preeminencia e importancia de lo aduanero en Roma*

Es un hecho evidente, contrastado por la doctrina (MOMMSEN, T. *Derecho Público Romano*, *op. cit.*, 471), que las exacciones aduaneras en Roma fueron el recurso fiscal más productivo para las arcas del Erario. *Portorium*, o *portoria*, estaban integrados por exacciones de distinta naturaleza. No obstante sería impreciso afirmar que con el *portorium* se trataba de establecer únicamente un gravamen conectado a la entrada de bienes y mercancías. La exacción coactiva, que se recaudaba en fronteras (*limes*) o puntos internos (*stationes*), era una institución financiera compleja, en la que, además de generar recursos relacionados con impuestos, aparecen: recargos, exacciones complementarias, posibles exenciones (subjetivas y objetivas), justificadas en equidad; reintegros para casos concretos; necesidad del respeto a exigencias formales en la declaración, el abono de gastos compensatorios, la aceptación de discriminaciones en razón del origen o destino de las mercancías, facilitar el control o vigilancia de cauces formales; y soportar la aplicación de un amplio sistema represivo: directo, por vía de multas pecuniarias (materiales y formales) e indirecto, por vía de confiscación de bienes, y de decomiso de mercancías.

Como apunta G. LUZZATO, el término *portorium* indica el impuesto que venía pagado sobre mercancías de importación y exportación, que pasaban sobre determinados puntos del territorio romano (voz: *Portorium* en NNDI, 14 y ss.).

Conviene advertir que no se trata de un gravamen simple (salvo el supuesto de licencia de entrada de mercancías o bienes), como pudiera parecer, ya que se añaden otras exacciones, por lo que si bien esta tributación no era tan compleja como en el momento actual, sí era lo suficientemente amplia y diversificada, siempre decisiva, siendo útil cuestionarse sobre el porqué de su existencia, el porqué de su enorme productividad fiscal, el porqué de su complejidad técnica y el porqué de su perfeccionado uso reiterado, como gravamen fundamental. Siendo de decisiva importancia en aquella época, bien como impuesto, o bien como instrumento financiero, esencial en todos los países y época de la historia fiscal.

Históricamente no es posible precisar con exactitud ni dónde surgió, ni en qué época se comenzó a exigir, no obstante, como precedentes, se sabe que apareció en diversos lugares, a saber:

1. En Grecia existió. Precedentes pudo haberlos en Egipto (en Alejandría y en el Mar Rojo), así como en Fenicia y sus colonias occidentales (como Cartago).
2. Es cierto, y parece probado, que en Roma se creó e instauró, estableciéndose en primer lugar para el puerto de Ostia, y otros puertos de islas adyacentes.
3. Se conoce de modo fidedigno que se amplió a otros puertos romanos e itálicos, y luego a otras provincias, en la costa adriática, y puertos del norte de África.
4. Abarcó después a todo el Imperio, exigiéndose en los límites del territorio.

En la doctrina, se alude al problema de su discusión y contestación social (Ulpiano, hablaba de que los ciudadanos lo calificaban de rapiña), tanto por la conveniencia y oportunidad de estos gravámenes, cuanto por el problema de su gestión, del rechazo por el pueblo en el modo de exigirlos, debido a las posibles irregularidades en la recaudación por los *publicani* (sociedad de personas, arrendataria de la recolecta fiscal). El arriendo de recaudación de tributos era una práctica muy controvertida y denostada por los posibles efectos irregulares que podría generar, y denuncia el ya citado tributarista Nicola D'AMATI, y otros muchos autores clásicos y modernos.

9.1.1. La gestión de los *portoria*. Cauce procedimental y etapas

La forma de cumplimiento era reglada, pormenorizada y compleja por la exigencia de múltiples formalidades, y requisitos garantes del respeto a un cauce procesal, en sucesivas etapas: declaración, calificaciones y evaluaciones, liquidación y controles, e ingresos dinerarios.

1. Declaración del interesado que pretendiera introducir bienes o mercancías.
2. Calificación de las mercancías y vigilancia para la comprobación.
3. Liquidación y evaluación del *portorium*, con la verificación o control de posibles exenciones aplicables, que amparaban a sujetos importadores (subjetivas), u objetos (objetivas).
4. Sujeción a gravámenes adicionales del *portorium* de bienes y mercancías, accesorios como portazgos, peajes, etc.
5. Exigencia simultánea de otros gravámenes comunales, como arbitrios, tasas u otros cánones.
6. Registro puntual insistente, mediante control masivo, completo e integral, para descubrir la comisión de infracciones y consiguiente aplicación de sanciones y la practica de decomisos, sobre mercaderías, bienes o productos.

Con independencia de la aparente complejidad de este gravamen –que sin duda tiene hoy en día–, era un gravamen de configuración sencilla. De claridad en su configuración y definición de supuestos, de fácil implantación y exigibilidad, muy expeditiva (si se introducían bienes o mercancías: se pagaba; si por el contrario, no se introducían: no se pagaría). Si se intentaba alterar o falsear datos, o valores, se haría eficaz el derecho, con la imposición de sanciones, que se procuraría que fueran justas y proporcionadas. El éxito fiscal fue inmenso.

9.1.2. Preeminencia e importancia de lo aduanero en Roma

La importancia de la imposición aduanera ha sido en la historia de la fiscalidad constante en toda época y para todos los países (MOMMSEN, T. *op. cit.*, 405). La fiscalidad aduanera tiene una larga historia arraigada y perdurable en su vigencia. Los casos de Egipto, puertos de Fenicia, de Grecia y de la misma Roma (puerto de Ostia) así lo demuestran. Siempre ha sido el impuesto príncipe de la fiscalidad, dada la amplitud del gravamen, su fácil recaudación y, pese a su complejo control, un instituto financiero clave por su rentabilidad y la riqueza obtenida.

¿Qué razones avalan la preeminencia de lo aduanero sobre el resto de recursos fiscales?:

1. Una sencilla configuración impositiva, de fácil implantación. Un gravamen sobre la entrada de mercancías en general, no era complejo y permitía usar criterios de proporcionalidad y generalidad.
2. Admitiría discriminaciones favorables o desfavorables, bien más onerosas con un reforzamiento del gravamen o bien con modulación de la exacción mediante minoración o exención. Incluso exoneraciones subjetivas, franquicias o contingentes.

3. Permitía una enorme potencialidad recaudatoria y gran facilidad para su exacción. Clara su exigencia recaudatoria en las estaciones: si un producto pagaba, pasaba, y si no, no se permitiría el paso.
4. También se exigían exacciones por el paso, o el uso de bienes públicos, como exacciones complementarias. Por lo cual, además del gravamen general, principal de carácter aduanero, existían otros gravámenes de carácter accesorio y complementario.
5. A lo aduanero le acompañaban siempre un conjunto de medidas de defensa de la imposición o de medidas de represión para luchar contra el contrabando. El gravamen se reforzaba con un cuadro múltiple de sanciones penales para delitos o de sanciones para infracciones de contrabando.
6. Venía siempre amparado por un conjunto de medidas accesorias, de eficacia persuasiva, como eran: el comiso o decomiso de bienes o mercancías; y la retención real de bienes o mercancías.

A pesar de que se discutía sobre su utilidad, y se debatía en sede pública sobre la conveniencia de eliminar o reducir estos gravámenes, siempre salían a flote ya que la recaudación era fácil, el esfuerzo de la exigencia era razonable y clara la actividad de su exigencia. Además de muy rentables al Fisco.

Compatible con otras figuras tributarias sobre artículos de lujo o suntuarios. También se añadirían otros gravámenes internos con el fin de equiparar el tratamiento fiscal, no para evitar la concurrencia entre mercancías de producción interna con las importadas. Alguna vez se podía usar como medio de protección comercial o con finalidad fiscal de doble uso, si bien estas técnicas sobre el comercio exterior o no se conocieron en Roma, o si se conocían no se juzgó necesario utilizarlas con fin comercial, o con fin productivo para la recaudación.

9.2. *Opciones fiscales en la imposición aduanera.* *Tributos esenciales y exacciones conexas*

Con el nombre de tributación aduanera es sabido que se pueden integrar gravámenes, más o menos precisos, y exacciones con fines económicos o comerciales, de mayor o menor eficacia, y con mayor o menor refinamiento técnico en su configuración.

La imposición aduanera, a mi juicio (DEL CASTILLO, S. *Derecho Fiscal y Financiero I*, *op. cit.*, 207 y ss.) puede entenderse: en sentido amplio (genérico), como conjunto de tributos exigidos con motivo del comercio exterior entre países, o bien entenderse en sentido restringido (estricto), como aranceles que se exigen por la entrada de mercancías en un determinado territorio fiscal. Caben también otras posiciones intermedias para la exigencia de gravámenes concretos, de amplitud y alcance variable.

De todos modos, esta tributación ha evolucionado en extensión (el espacio) y en profundidad (lo material) con intensidad y amplitud variables según las épocas, y en según qué países.

Supone un modo de imposición extenso en el tiempo (uno de los primeros tributos específicos, conocidos y aplicados en la historia fiscal), probablemente hace más de treinta siglos, en Asia o en algunas zonas del *Mare Nostrum*. Una vez diseñado se iba aplicando en todos los países sin excepción, y con total continuidad, si bien con oscilante rigor según las necesidades financieras. El efecto imitación entre pueblos, y el criterio de reciprocidad de trato entre personas, podría garantizar su instauración en aquellos países que no lo tuvieran establecido. El efecto financiero, por su abundante y copiosa recaudación, se reconoce en MOMMSEM (en *Historia de Roma*, siguiendo a ESTRABÓN, *op. cit.*, 470 y ss.), hacía que no se renunciara a usar este instrumento tan eficaz para las arcas públicas.

En lo material, ¿qué tipo de imposición conoció Roma?, y ¿cuál fue la forma elegida? De las opciones fiscales planteadas, cabe reconducir en síntesis a las siguientes: Estricta o *básica*; reducida o *tradicional*; *amplia* o *lata*; y muy amplia, o *integral*.

1. Aduanera estricta, *básica*: preferentemente como imposición a la importación.
2. Aduanera clásica *tradicional*: impuestos a la importación y a la exportación.
3. Aceptación fiscal *amplia* o *lata*: tributación aduanera por distintos conceptos.
4. Aceptación fiscal *integral* o total, de carácter exaccional, integrada por todos los conceptos: fiscales, como el caso de los tributos; y también de otros componentes: comerciales, financieros y represivos.

En apariencia parecería que la concepción aceptada y utilizada en Roma era la cuarta de las enunciadas, lo que podría llevar a conclusiones no del todo ciertas o inexactas, dado que siempre ha sido, en lo técnico y lo jurídico, la más compleja de configurar y aplicar, debido a su carácter multifuncional, y aunque siga existiendo en época actual, siempre fue difícil de diseñar, regular y exigir. Para encontrar el modelo correcto de la realidad, utilizado por Roma, se debe afirmar que era la más reducida en amplitud, la referida a la importación (*portorium*) con el añadido excepcional de gravamen para ciertas exportaciones. En todo caso se insiste en el hecho de que proliferaran las exenciones: excepcionales, moderadas y pretendidamente justas (como ha expuesto G. CASTELLO, en *Alfeno Varo, exenciones, op. cit.*, 102 y ss.). Los condicionantes de una eficaz y recta imposición en la fiscalidad del comercio exterior por diversos conceptos han sido siempre muy complejos y técnicos (tanto en su configuración impositiva, como de su excepcionalidad en lo exoneratorio).

Se trata de gravámenes exigidos en el acto, por lo que conviene precisar:

1. La exigencia y existencia de una moneda sana (como se decía históricamente) fuerte y estable, garante de unas transacciones justas.

2. La posibilidad de establecer gravámenes y exacciones múltiples (tributarias, arancelarias, sancionatorias, etc.), y también la posibilidad de instaurar recargos impositivos y tributos accesorios.
3. La posibilidad de exigir por la administración aduanera compensaciones por gastos (depósito, almacenaje, transporte, vigilancia, y otros de carácter accesorio).
4. La conveniencia de conocer la política arancelaria utilizada: aranceles incrementados o reducidos; exenciones objetivas y subjetivas; o en consideración a criterios de reciprocidad; y la posible utilización de franquicias o contingentes, u otros instrumentos.
5. La influencia de un sistema represivo implacable, instantáneo (con un sistema de multas, decomisos e inmovilidad de bienes o mercancías) y el ejercicio de retención real, de bienes y mercancías, en garantía de una eficaz y segura recaudación.
6. La exigencia de requisitos adicionales formales en el cumplimiento de la obligación afectaba no solo a la imposición de las entradas, para su legítima importación, sino también para perseguir y sancionar la tenencia ilícita de mercancías o productos, de ilegítima importación.
7. El componente comercial puede ser un dato relevante, ante la posible concurrencia entre productos importados e interiores. El componente compensatorio supone exigir tributos a los productos importados para equiparlos con el gravamen de los bienes producidos y consumidos en el interior. Hoy muy importante, pero que era irrelevante o anecdótico en Roma, por desconocido o innecesario.

9.3. *Actividades contempladas (o preteridas) en la fiscalidad aduanera de la antigua Roma*

Sobre este gravamen existe una rica y extensa doctrina romanística (*vid.* ZAMORA MANZANO) y hay consenso en admitir que la exacción de los *portoria* incluiría múltiples gravámenes, heterogéneos y adicionales a la exacción por lo principal (importaciones legítimas de mercaderías, bienes o productos) y la consecuente tenencia lícita de estos mismos productos.

La enumeración de gravámenes que se incluía en los *portoria* suele seguir la tripartita distinción clásica, formulada por DE LAET (*Portorium, op. cit.*, 4 y ss.) entre: *portorium*, portazgos y peajes. En tal sentido los *portoria* integraban (con regulación legislativa, mediante *lex*) los siguientes gravámenes, en componentes diferenciados:

1. *Portorium*: tarifas percibidas por entrada de mercancías o productos.
2. Portazgos: servicios portuarios cobrados como tasas aduaneras.

3. Tasas por uso de bienes públicos y peajes por caminos, puentes o vías.
4. Arbitrios: tributación municipal en fieltos. Tasas municipales por entradas o salidas: de artículos, bienes, artesanía y otros bienes de consumo, alimentos o ganado.

Actividades esenciales del *portorium*

- Importación generalizada de bienes y servicios: en general, para mercaderías; y de manera especial, para artículos de lujo o exóticos (no producidos en Roma), por entradas definitivas para el comercio.
- Exportación excepcional: gravaba las salidas de bienes, con carácter definitivo.
- Actividad de circulación o tráfico de mercancías por entradas o salidas (a veces, para mero control); o bien por amarraje en puertos por servicios portuarios.

Actividades de servicio de paso, uso o tránsito

- Por el paso de fronteras (*limes*) o permanencia en ciertos depósitos aduaneros.
- Por utilización de puentes, puertos, caminos, calzadas, vías, etc.

Actividades para otorgar control, vigilancia y protección (generar seguridad)

- Vigilancia y control por el Fisco (tanto a sujetos como de mercancías).
- Seguridad y protección para los comerciantes y el comercio en general (actividad).

Actividades de carácter fiscal excluidas (no sujetas) y exoneradas (exentas)

* *No sujeción*: Determinados bienes o mercancías se excluyen de tributación.

- No gravaba: ciertos bienes cuando se consideraran de uso particular.
- No gravaba: vehículos utilizados, como carruajes, o las bestias de carga.

* *Exenciones*: Justificadas siempre y excepcionales. Muy abundantes, posiblemente excesivas, deben estar amparadas en la justicia, de manera recta y proporcionada. En cuanto a su clasificación, hay exoneraciones:

- *Subjetivas*: a los soldados y otros sujetos protegidos.
 - Basadas en *excusationes* (por razones personales, familiar, de edad o enfermedad).
 - Fundadas en *immunitates* a particulares (amparados en alguna situación favorable).

- *Objetivas*: en razón de la cuantía, o bien para bienes o productos protegidos.

Se trataría, en todo caso, de un conjunto de exoneraciones rogadas, abundantemente solicitadas y ardorosamente debatidas, que deberían ser concedidas con carácter excepcional, tratando siempre de respetar la justicia.

Los conflictos de interpretación y aplicación de tributos y exenciones fueron tan frecuentes e intensos que generaron continuos litigios, con infinidad de procesos. Sobre la existencia de una abundante y variada jurisprudencia procesal en materia fiscal, hay un trabajo de J. M. BLANCH (*Ordenación sistemática*, 97 y ss.) interesante.

Se recuerda que los supuestos de no sujeción (delimitación negativa del hecho imponible) y de exención (neutralización de efectos impositivos) son plenamente fiscales e imprescindibles para conocer la modulación completa de un gravamen o exacción.

Actividades no contempladas o no utilizadas en Roma, en el ámbito aduanero

- Con *finalidad compensatoria*: gravar lo producido en el exterior al entrar en otro país que va a exigir el gravamen equiparable de lo que satisfacen los productos internos.
- Con *finalidad proteccionista*: no dejar entrar lo producido en el exterior. Prohibición de importar o permitirse con costes fiscales muy elevados, con carácter disuasorio.
- Con *finis librecambistas*: para la libre circulación de mercancías. No impedir el paso de mercancías, ni establecer barreras aduaneras o límites a la libre circulación.
- Con *finis de reciprocidad*: por pactos entre países, para compensar o eliminar gravámenes; los acuerdos supondrían ventajas bilaterales en ciertas circunstancias para las dos partes

9.4. Aspectos materiales y formales en la fiscalidad aduanera. Resumen sistemático

TRIBUTACIÓN ADUANERA

EXACCIONES:

PORTORIA: EXACCIONES

- TRIBUTARIAS: Derechos y Tarifas
Portazgos
Peajes de uso o paso

EXONERACIONES:

PORTORIA: EXENCIONES

- SUBJETIVAS. Privilegios

- COMPENSATORIAS (No en Roma) o PROTECCIONISTA (No en Roma)
- ACCESORIAS: Confiscación persuasiva
Confiscación represiva
- OBJETIVAS: Franquicias
Contingentes

SANCIONES POR CONTRABANDO

- | | |
|--|--|
| MULTAS: Entrada no legal
Tenencia ilícita
Tramitación, o gestión, ilegal | MULTAS: Ilícitas exenciones
Indebida aplicación |
| ACCESORIAS: Depósito cautelar
Medidas de control
Decomisos | ACCESORIAS: Decomiso |

ASPECTOS PROCEDIMENTALES

- | | |
|-------------------------|--|
| DEBERES DEL OBLIGADO | Declaración del interesado
Valoración provisional de mercaderías al presentarlas |
| CONTROLES FISCALES | <ul style="list-style-type: none"> - Comprobación administrativa - Valoración de los bienes. Liquidación de exacciones - Compensación de gastos ocasionados - Vigilancia, registro y control |
| IMPOSICIÓN DE SANCIONES | Imposición de sanciones y posible decomiso de bienes |

ACTIVIDAD NO CONTEMPLADA

- | | |
|------------------------|--|
| ARANCEL PROTECCIONISTA | Se aplican como imposición reforzada o suntuaria, no de protección |
| FINES COMPENSATORIOS | Con finalidad de compensar gravámenes internos, no de equiparar |

10. PONDERACIÓN JURÍDICA DEL IUS FISCALE. CONCLUSIONES

I. *Derecho*. El Derecho como ciencia supone argumentación lógica y razonamiento ético. El Derecho Romano, modelo y arquetipo de un orden jurídico, se crea con la finalidad de regular la vida en común del Pueblo romano de modo firme y equitativo. Unidad científica y dualidad funcional en hemisferios, con pluralidad de ramas y sectores jurídicos públicos, y de manera singular el *Ius Fiscale*.

Basado en la *Civildad* Roma elaboró un modelo científico. Con el Derecho se crea un modo de vida social y cultural de manera práctica, a través de una concepción política, social y cultural ideal. Como modelo social con el respeto a la individualidad con una pertinente y atinada defensa de la libertad personal, en contraste con la acción colectiva, también en libertad.

II. *Lenguaje jurídico universal*. El Derecho Romano supuso la creación lógica de conceptos, así como la elaboración precisa de términos y definiciones, amplia y sistemática, válidos para todo el Derecho, y para toda la Ciencia jurídica. Con una lexicología firme y clara, permanente, perenne, sobre: conceptos, institutos, principios, reglas, instituciones y cauces jurídicos.

III. *Axiología jurídica*. La creación y fijación de unos valores jurídicos fundamentales en Roma y para el Derecho Romano fue proverbial y modélica. Justicia y equidad; certeza y seguridad fueron criterios jurídicos básicos fundamentales, axiomáticos y vertebradores, de todo ordenamiento jurídico.

IV. *Principios generales*. El Derecho se crea con normas y principios, que de todo punto son imprescindibles en un ordenamiento jurídico. También en Derecho fiscal son necesarios los principios generales, en parangón con los de otros sectores jurídicos. Si bien en Roma no tienen la consideración de constitucionales, vertebradores de la imposición, sí fueron esenciales y orientadores de una recta fiscalidad, de modo universal en el espacio y constante en el tiempo.

V. *Instituciones financieras*. Una acertada vinculación entre dos instituciones esenciales de las finanzas públicas: ingreso y gasto públicos, resulta esclarecedora de la fiscalidad. Conexionadas entre sí de modo indisoluble, con equilibrio y adecuación exacta entre ellas. En dos momentos: el de la planificación (previa prospección) y el de realización (verificación posterior).

VI. *Actividad erogatoria*. Contemplar jurídicamente la actividad de gasto público en Roma fue un acierto decisivo. Considerar la actividad erogatoria como un *prius* del impuesto fue todavía un acierto mayor. El gasto público condicionaba y predeterminaba el ingreso público, que se concretaría en exacciones públicas.

VII. *Justificación técnica de la fiscalidad*. La fiscalidad en Roma se amparaba en una doble justificación: exigencia de justicia tributaria y excepcionalidad en la acción e implementación. La fiscalidad se fundamenta en dos institutos tributarios: el gravamen (exacción) y la exención (exoneración), complementarios e imprescindibles para el logro de la justicia.

VIII. *Exoneración fiscal*. La justicia fiscal se logra con impuestos rectos y exenciones justas. La exención como privilegio debe estar proscrita. La exención con causa justificada es aceptable, si es equitativa, y para situaciones razonables, siendo excepcionales y justificadas.

IX. *Fiscalidad aduanera (Portoria)*. Visión excelente y pragmática de la fiscalidad para el comercio exterior. Los *Portoria* eran esenciales como ingreso y resultaban vitales para las arcas públicas, dado el carácter preeminente como recurso tributario. De tal manera que esta imposición, técnicamente la más compleja, era la de mayor rentabilidad en lo económico cuando se aplicaba al común de modo expeditivo, eficiente e integral. Dos inconvenientes en la recta implantación jurídica de los *portoria*: el excesivo número de exenciones aduaneras y el abuso de la gestión de tributos en arrendamiento, a favor de las *societatis publicanorum*.

X. *Ponderación jurídica de lo fiscal*. Un acierto científico capital ha sido intentar enlazar el estudio de la fiscalidad de la época romana con la ciencia moderna, que desde antiguo preocupara ya a la historiografía de los siglos XVIII, XIX y XX. El estudio debería hacerse siempre considerando el Derecho Romano como Derecho vigente en Roma, con sus aciertos e imperfecciones, y decisiva proyección e influencia hacia el futuro. Es de justicia reconocer el magnífico y colosal esfuerzo de la doctrina de hoy en el complejo mundo del Derecho público y el Derecho fiscal.

XI. *Justificación honorable de la fiscalidad*. Vínculos de compromiso del ciudadano (*civis*): milicia e impuestos. La deseable e innegociable libertad de los ciudadanos tiene un coste, no es gratis. El ejército supone la garantía de la seguridad, y ésta es la base de la libertad. La pertenencia al ejército era obligatoria para los ciudadanos. Integrarse en la milicia era ineludible y contribuir a su organización y dotación era de todo punto necesario.

XII. *Peligro dogmático*. Tal vez sea delicado en lo jurídico, o al menos exagerado, afirmar que todo lo relativo a la fiscalidad estaba en Roma. Que todo lo intuyera y abarcara el genio jurisprudente del pueblo romano. Y afirmar con ello que el Derecho fiscal, de hoy, no solo ancla sus raíces en el ayer romano, *Ius Fiscale*, sino que el Derecho fiscal actual es plenamente derecho fiscal romano. Deben plantearse las cosas en su justa medida, valorando y reconociendo el esfuerzo colosal realizado por la doctrina romanista.

BIBLIOGRAFÍA II

- APARICIO PÉREZ, Antonio. 2006: *Las grandes reformas fiscales del Imperio romano*. Oviedo: Universidad.
- APARICIO PÉREZ, Antonio. 2009: «Aportaciones del Derecho Romano a la Fiscalidad moderna». En *RGDR*, 2009, 12.
- APARICIO PÉREZ, Antonio. 2012: *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano. Años 284 a 476 d. C.*
- ARANGIO-RUIZ, V. 1994: *Historia del Derecho Romano*. Trad. española de la 4.^a ed. Reus.
- ARIAS BONET, José Luis. 1948-49: «Societas publicanorum». *AHDE*, 1948-49, 19.
- BLANCH NOUGUÉS, José María. 2005: «Ordenación sistemática del Derecho financiero y tributario actual y Derecho fiscal romano».
- BRADLEY, K. 1984. «The vicesima libertatis: its History and Significance». *Klio*, 1984, 66.
- BURDESE, A. Voz «Fisco», ED. – Voz «Tributi», ED.
- CAGNAT R. *Étude historique sur les impôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares, d'après les documents littéraires et épigraphiques (Paris 1882), Roma (1966)*.
- CASTELLO, G. 1986: «D. 50.16.230. Un passo di Alfeno Varo in tema di esenzione dal portorium». *IVRA*, 1986, 37.
- CERAMI, P. 1972: «Il controllo finanziario in Diritto romano. Riflessioni metodologiche e profilo storico». En *Studi in onore di Gaetano Scherillo II*. Milano.
- CERAMI, P. 1997: *Aspetti e problemi del diritto finanziario romano*. Torino.
- CIMMA, M. R. 1981: *Ricerche sulle società di publicani*. Milano.
- COLI, U. Voz «Census», NNDI.
- D'AMATI, Nicola. 1962: «Natura e fondamento del "tributum" romano». *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Bari*, 1962, 16.
- DE LAET, S. J. 1975: *Portorium: étude sur l'organisation douanière chez les romains, surtout a l'époque du haut-empire* (Reimp. de la ed. 1949). New York.
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador. 2008-2015: *Derecho Fiscal y Financiero* (4 vols.). Salamanca: Librería Cervantes. Graficesa.
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador. 2008: *Derecho Fiscal y Financiero (I). Estado de los Impuestos. Sistemas de Tributos*.
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador. 2010: *Derecho Fiscal y Financiero (II). Impuestos del Estado*.
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador. 2011: *Fundamentos de Derecho Tributario (Derecho Fiscal y Financiero III)*.
- DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador. 2015: *Derecho Fiscal y Financiero (IV). Poder Financiero. Obligación Tributaria. Administración del Tributo*.
- ESSER, Josef. 1961: *Principio y Norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado*. Traducción del alemán. Eduardo Valentí Fiol. Barcelona: Bosch.
- FERNÁNDEZ DE Buján, A. 2012: *Derecho Público Romano*, Civitas T-Reuters. 12.^a ed.
- JONES, A. H. M. «The aerarium and the fisco», *JRS* XL.
- LUZZATO, Giuseppe. 1948: «La riscossione tributaria in Roma e l'ipotesi della proprietà-sovrani-tà». En *Atti del Convegno Internazionale di diritto romano e storia del diritto*. Roma.
- LUZZATO, Giuseppe. 1973: Voz: «Imposta». NNDI, VIII, Torino (1962). – Voz: «Tributum». NNDI, Torino.
- LUZZATO, Giuseppe. 1975: Voz: «Portorium», NNDI, XIII, Torino (1968). – Voz: «Vicesima hereditaria et manumissionum». NNDI, XX, Torino. – Voz: «Census», NNDI, Torino.

- MOMMSEN, Theodor. 2003: *Historia de Roma I*. Trad. de A. García Moreno revisada por L. Romero. Madrid.
- MOMMSEN, Theodor. 2003: *Historia de Roma III*. Trad. de L. A. Romero. Madrid.
- NAQUET, H. 1875: *Des Impôts Indirects chez les Romains sous La République et sous L'Empire*. Paris.
- NICOLET, C. 1976: *Tributum. Recherches sur la fiscalité directe sous la république romaine*. Bonn.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, Luis. 1981: «Notas en torno a la Lex de vicesima hereditatum».
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, Luis. 1986: «Previsiones en materia de impuestos indirectos en la época augustea». RIDL'A.
- SPAGNUOLO VIGORITA, T. y MERCOGLIANO, F. 1992: *Voz: Tributi*, ED 45.
- VIEHWERG, Theodor. 1964: *Tópica y Jurisprudencia*. Traducción de Luis Díez-Picazo. Prólogo de Eduardo García de Enterría. Madrid: Taurus.
- ZAERA GARCÍA, Ana. 2013: «La tributación en la Roma Republicana». *Cuaderno de Direito Comparado. Revista Brasileira de Direito Tributario e Finanças Públicas*, 2013, n.º 36.
- ZAMORA MANZANO, José Luis. 2009: *Algunos aspectos sobre el régimen fiscal aduanero en el Derecho romano*. Reglamentación jurídica del portorium, control de mercancías y comiso por fraude fiscal.