



**Universidad Internacional de La Rioja**  
**Grado en Derecho**

---

# Los impuestos en el Derecho Romano

---

Trabajo Fin de Grado presentado por: Antonio Hita Albarracín  
Titulación: Grado en Derecho  
Línea de investigación: Derecho romano  
Director/a: María Luisa López Huguet  
Ciudad: Madrid  
Fecha: 9 de julio de 2015  
Categoría Tesouro: 3.1.1. Ciencias Jurídicas Básicas

Índice	págs.
<b>LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS .....</b>	<b>3</b>
<b>I. RESUMEN .....</b>	<b>4</b>
<b>II. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>4</b>
<b>III. PRINCIPIOS DEL SISTEMA IMPOSITIVO ROMANO .....</b>	<b>6</b>
<b>III.1. Principio de proporcionalidad.....</b>	<b>6</b>
<b>III.2. Principio de igualdad .....</b>	<b>7</b>
<b>III.3. Principio de legalidad o reserva de ley .....</b>	<b>9</b>
<b>III.4. Principio de indisponibilidad .....</b>	<b>10</b>
<b>III.5. Principio de utilidad pública.....</b>	<b>11</b>
<b>IV. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS: CLASIFICACIÓN.....</b>	<b>12</b>
<b>IV.1. Breve referencia a la clasificación actual. ....</b>	<b>12</b>
<b>IV.2. Terminología romana sobre los impuestos.....</b>	<b>14</b>
<b>IV.3. Principales impuestos directos en el derecho romano .....</b>	<b>16</b>
<b>IV.4. Principales impuestos indirectos en el derecho romano.....</b>	<b>17</b>
<b>V. IMPUESTOS MÁS REPRESENTATIVOS .....</b>	<b>20</b>
<b>V.1. <i>Tributum ex censu</i> .....</b>	<b>20</b>
<b>V.2. <i>Tributum in capita</i>.....</b>	<b>22</b>
<b>V.3. <i>Annona</i> .....</b>	<b>25</b>
<b>V.4. <i>Centesima rerum venalium</i>.....</b>	<b>26</b>
<b>V.5. <i>Quadragesima litium</i> .....</b>	<b>27</b>
<b>VI. SISTEMA DE RECAUDACIÓN .....</b>	<b>28</b>
<b>VII. CONCLUSIONES.....</b>	<b>31</b>
<b>VIII. FUENTES JURÍDICAS UTILIZADAS .....</b>	<b>35</b>
<b>VIII.1. Bibliografía .....</b>	<b>35</b>
<b>VIII.2. Normativa.....</b>	<b>38</b>

## **LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS**

AEAT: Agencia Española de Administración Tributaria.

ART.: Artículo.

CJ.: Código de Justiniano.

CE: Constitución Española.

CEF: Centro de Estudios Financieros.

CCAA: Comunidades Autónomas

D.: Digesto.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

IIAA: Impuestos aduaneros.

IAE: Impuesto sobre actividades económicas.

IIEE Impuestos especiales.

IP: Impuesto sobre el patrimonio.

IRNR: Impuesto sobre la renta de los no residentes.

IRPF: Impuesto sobre la renta de personas físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

ITPyAJD: Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

IVA: Impuesto sobre el valor añadido.

IVTM: Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

LGT: Ley General Tributaria.

RD: Real Decreto.

RGDR: Revista General de Derecho Romano.

RIDROM: Revista Internacional de derecho romano.

UAM: Universidad Autónoma de Madrid.

UNIR: Universidad Internacional de La Rioja.

TFG: Trabajo fin de grado.

## I. RESUMEN

El sistema tributario español, al igual que el de buena parte de los países de la Unión Europea, es deudor en gran medida del sistema fiscal romano cuyo estudio trasciende del simple interés histórico y se constituye en elemento imprescindible para la correcta comprensión del ordenamiento jurídico positivo. En efecto, el análisis de algunos principios inspiradores del régimen tributario romano (proporcionalidad, igualdad, legalidad, entre otros), de la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, del origen y evolución de los más representativos (*tributum ex censu*, *tributum in capita*, *annona*, *centesima rerum venalium* y *quadragesima litium*), así como de los diferentes mecanismos de recaudación utilizados según las épocas (*societas publicanorum* o funcionarios) pone de manifiesto la continuidad histórica e interdependencia que existe entre ambos sistemas fiscales y la importancia del estudio del derecho romano para la correcta aplicación e integración del derecho vigente frente a posibles lagunas normativas o interpretaciones divergentes.

**Palabras clave:** Derecho romano, derecho actual, principios fiscales, impuestos, recaudación.

## II. INTRODUCCIÓN

Como indica FERNÁNDEZ DE BUJÁN, “existió en el derecho romano un conjunto de normas reguladoras de las competencias y funciones de la administración pública y de las relaciones de ésta con los administrados, que en la experiencia jurídica romana se consideran de *ius publicum* y que pueden ser denominadas con la moderna expresión de derecho administrativo en atención a su objeto”, sin que hoy en día nadie pueda negar la existencia de una “continuidad histórica en la regulación y en la formulación de los principios informadores de numerosas instituciones administrativas propias del derecho romano y del derecho actual”<sup>1</sup>.

En este contexto, entre la amplia experiencia administrativa romana<sup>2</sup>, el sistema fiscal constituye uno de los ámbitos en los que se evidencia de manera más notoria la influencia jurídica heredada, desde el lenguaje y la terminología utilizada, perdurando muchos términos en el “moderno léxico de las finanzas”<sup>3</sup>, hasta los instrumentos de política financiera utilizados, tales como los índices de inflación, los flujos monetarios, la devaluación de la moneda o el ensayo de medidas de presión fiscal, por citar algunos.

---

<sup>1</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2013: 9).

<sup>2</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 186-187) señala como ámbitos de la experiencia administrativa romana: la regulación de los bienes públicos, las concesiones administrativas, la prestación de servicios públicos, la explotación de bienes públicos, la organización territorial, la función pública, las normas urbanísticas o la expropiación forzosa, entre otros.

<sup>3</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 188).

Teniendo en cuenta lo antedicho, el objetivo general del presente trabajo es valorar las diferencias y similitudes así como las principales características de algunos impuestos existentes en el Imperio romano y en la actualidad.

A tal fin, y como objetivos más específicos, realizaremos una primera exposición de los principios inspiradores del sistema fiscal romano, comprobando su plena aplicación en nuestros días.

En segundo lugar, describiremos una de las más importantes clasificaciones de los impuestos romanos cuya vigencia llega hasta el momento presente: aquella que distingue entre impuestos directos e indirectos.

A continuación, profundizaremos en algunos de los impuestos romanos más relevantes, estableciendo sus equivalentes, de existir, en la época actual. En este punto, dado que por las limitaciones temporales y espaciales propias de un Trabajo Fin de Grado (en adelante, TFG), resulta imposible realizar un análisis exhaustivo de todos y cada uno de ellos, atendiendo a su diversa naturaleza, forma de pago, interés e incidencia sobre los ciudadanos, se han seleccionado algunos de los más representativos relacionados con:

- Las rentas y el patrimonio: *Tributum ex censu, tributum in capita y annona*.
- Las ventas: *Centesima rerum venalium*.
- El proceso judicial: *Quadragesima litium*.

Finalmente, realizaremos una sumaria descripción de los mecanismos de recaudación.

Para la consecución de los objetivos expuestos emplearemos una metodología dogmática, procediendo a una revisión de las principales fuentes bibliográficas y jurídicas existentes sobre la materia a través de un análisis que conjugue el enfoque histórico-crítico, propio de la disciplina en que se encuadra el tema de investigación, con el enfoque jurídico-comparativo, idóneo para establecer las semejanzas y diferencias entre el sistema fiscal romano y el actual en los puntos centrales del trabajo.

### **Agradecimiento:**

Quiero agradecer este trabajo a mi madre (DEP), por inculcarme el interés por el conocimiento. A D. Ángel Carrascal Gómez y D. Tomás de Torres López que me iniciaron en el mundo del Derecho. A mi compañera por su incondicional apoyo durante todos estos años. A mi hija Alejandra, a Vanessa y a mi hermano Pepe.

Por último, a la Profesora Dña. María Luisa López Huguet, por su demostrada paciencia conmigo.

A todos ellos muchas gracias

### III. PRINCIPIOS DEL SISTEMA IMPOSITIVO ROMANO

Según indica FERNÁNDEZ URIEL<sup>4</sup>, los principios que inspiraron el sistema tributario romano son el origen de los principios del sistema tributario por el que nos regimos hoy en día. En consecuencia, podemos considerar al Estado romano como el patrón de comportamiento base donde se asientan los principios tributarios de la cultura occidental.

En una primera aproximación al objeto de estudio, cabe preguntarse cómo es posible que una organización como la romana, con una administración y estructura fiscal que hoy calificaríamos de rudimentaria, llegase prácticamente a controlar e influir de tal manera en el mundo conocido de la época. Es muy probable, como indica FERNÁNDEZ URIEL, que Roma fuese capaz de sostener un imperio de tales dimensiones gracias a dos objetivos claros en su sistema de gobierno: el mantenimiento del orden (y la ley) y la recaudación de impuestos para sufragar el gasto público, de modo que Roma nunca se inmiscuía en la vida social ni espiritual de los súbditos siempre que respetasen la paz y cumplieran con sus obligaciones contributivas<sup>5</sup>.

El sistema fiscal romano no fue uniforme en todos los territorios ni en todas las épocas, sino que fue evolucionando para dar respuesta a las necesidades de cada momento. Y en el desarrollo de esta configuración se fueron delineando una serie de normas y principios tributarios tendentes a limitar el mero afán recaudatorio de los poderes del Estado<sup>6</sup>.

Estos principios fiscales recaudatorios fueron múltiples y, aunque no podemos ver todos ellos por las limitaciones espaciales propias de un TFG, expondremos de forma sumaria algunos de los más destacados como el principio de proporcionalidad, el principio de igualdad, el principio de legalidad o reserva de ley y el principio de indisponibilidad, indicando su recepción en nuestra legislación<sup>7</sup>.

#### III.1. Principio de proporcionalidad

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), tras enunciar los principios materiales de justicia tributaria que enumera la Constitución Española (en adelante, CE), regula su aplicación en el sistema tributario, siendo la proporcionalidad el primer principio indicado<sup>8</sup>.

Como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN<sup>9</sup> el principio de proporcionalidad está basado fundamentalmente en la capacidad económica que tuviese el sujeto pasivo, es decir, sus recursos económicos y sus fuentes de ingresos. Así se desprende de una

<sup>4</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 159).

<sup>5</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 159).

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 159).

<sup>7</sup> Junto a estos, las fuentes recoge otros principios como: benignidad, humanidad, equidad, objetividad, seguridad jurídica, razonabilidad y preclusión. Por todos, FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009).

<sup>8</sup> CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO (2004: 31).

<sup>9</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 198).

constitución del emperador Antonino en la que se establece que “todas las cargas públicas deben ser soportadas en proporción a las fortunas”<sup>10</sup>. Por eso, afirma Ulpiano, las personas sin recursos no tenían la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado<sup>11</sup>.

Según el autor, la aplicación de este principio se establecía considerando el nivel de producción de la capacidad agrícola que tuviese la región, aplicándose un porcentaje sobre la cantidad del producto producido u obtenido. Este porcentaje era distinto en cada zona o provincia, dependiendo de la calidad y del tipo de tierras, del nivel de producción y de la rentabilidad obtenida. Así, por ejemplo, en Hispania era de un 5% sobre el importe total de la cosecha o producción<sup>12</sup>.

Hoy en día, el principio de proporcionalidad está recogido en el art. 3.2 de la LGT que, tras la revisión de 29 de Septiembre de 2013, permanecerá vigente hasta el día 1 de Junio de 2015 y debe ponerse en conexión con el principio de progresividad contemplado, con carácter general, en el art. 31.1 de la CE, en la medida en que, si bien algunos impuestos son proporcionales, la mayoría son progresivos<sup>13</sup>.

### III.2. Principio de igualdad

En la comunidad romana, el principio de igualdad suponía la obligación general de contribuir a las cargas por causa de utilidad pública<sup>14</sup>. En conexión con este principio, el de generalidad comportaba, en líneas generales, la prohibición de beneficios fiscales para evitar la desigualdad y no vulnerar la legalidad, admitiéndose sólo excepciones basadas en la justicia y equidad. Ahora bien, no se pudo evitar que, en algunas ocasiones, se concedieran favores a determinadas personas como gobernantes, administradores, algunos profesionales o agricultores<sup>15</sup>. En este sentido, Ulpiano consideraba que se debía de eximir del impuesto de aduanas, los objetos y herramientas de los agricultores para el uso de las mismas dentro de sus actividades profesionales<sup>16</sup>. Y, según Paulo, los jefes militares y los gobernadores provinciales debían pagar dicho impuesto pero exceptuando las cosas de uso propio y personal<sup>17</sup>.

<sup>10</sup> CJ. 10.42.1 (El Emperador Antonino, Augusto, a Filio).

<sup>11</sup> D. 50.4.4.2 (Ulpiano, Opiniones, libro III): “Los pobres no soportan las cargas de patrimonio por la misma fatalidad de no tenerlo, pero prestan los servicios corporales que se les impusieron”.

<sup>12</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 199).

<sup>13</sup> SOLER BELDA (2011); CEF (2013).

<sup>14</sup> CJ. 10.42.4 (Los Emperadores Diocleciano y Maximiano, Augustos, a Dionisio): “El presidente de la provincia no consentirá que, aliviándose a otros, sean gravados con cargos civiles, excediendo el límite de los gastos, sino que guardará respecto al orden la igualdad...”.

<sup>15</sup> Así por ejemplo, respecto a los beneficios de los abogados, vid. AGUDO RUIZ (1997). Un estudio de los distintos tipos de exención de los *munera* locales en LÓPEZ HUGUET (2013).

<sup>16</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 205).

<sup>17</sup> D. 39.4.4.1 (Paulo, Comentario al edicto, libro LII): “Respecto de las cosas que los presidentes mandan que se les lleve para su uso, escribió el Divino Adriano a los presidentes, que siempre que

Ahora bien, en el año 321 el emperador Constantino extiende por razones de equidad esta exoneración fiscal aduanera a los habitantes de las provincias respecto de las cosas transportadas para uso propio, del fisco o para realizar faenas agrícolas, sujetando el resto de los bienes al gravamen correspondiente<sup>18</sup>.

Asimismo, a través de la *vicesima hereditatium et legatorium* establecida en el año 6 a. C., se promulga la exención del impuesto de sucesiones a favor de personas que careciesen de recursos, siempre que se tratase de parientes próximos, a los cuales no se aplicaba ningún tipo de carga fiscal<sup>19</sup>.

Y en la época de Justiniano se implantaron una serie de medidas con el fin de recomponer los desequilibrios que se habían producido en los últimos siglos y que supusieron la confrontación con aquellos sectores que tradicionalmente eran los privilegiados. Entre las mismas podemos citar con RODRÍGUEZ: la implantación de la publicidad del régimen impositivo, disposiciones para defender al fisco, la recuperación de los créditos fiscales, la exacción de los atrasos sin excepción, ni posible condonación y la lucha contra la evasión fiscal, en general<sup>20</sup>.

El principio de igualdad hoy en día viene recogido, entre otros, en los arts. 1, 9.2, 14, 31 y 139.1 de la Carta Constitucional y en el ya citado art. 3.1 LGT<sup>21</sup>, de lo que se desprende que constituye un elemento básico de nuestro ordenamiento<sup>22</sup>. En efecto, centrándonos en la norma suprema, el art. 1 CE lo considera un valor superior del ordenamiento jurídico junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político. El art. 9 CE exige a los poderes públicos que promuevan las circunstancias para que la igualdad sea efectiva. Y el art. 14 proclama una igualdad subjetiva que impida que determinadas circunstancias o cualidades personales del individuo puedan servir para discriminarlo.

Específicamente referido al deber de contribuir, este principio aparece en el art. 31.1 CE que ordena al legislador que implante un sistema de tributos inspirados en los principios de igualdad y generalidad. Por su parte, el art. 138.2 CE trata de la igualdad en la organización territorial del Estado evitando las diferencias entre los

---

alguno enviara a alguien para que compre cosas para su propio uso, o los que gobiernan las provincias, o los ejércitos, o de sus procuradores, lo manifieste en escrito firmado de su mano y lo dirija al publicano, para que si se transportara alguna cosa más de lo que se mandó, no esté exenta de tributo”.

<sup>18</sup> CJ. 4.61.5 (El Emperador Constantino, Augusto, a Menandro, a. 321): “No se les exija por los recaudadores regionales impuesto alguno a ninguno de los habitantes de las provincias, por aquellas cosas que llevan para uso propio, o para el fisco, o que transportaran para hacer las faenas agrícolas. Más las cosas que se transportan por otras causas que las dichas, o por razón de negociación, las sujetamos a la prestación acostumbrada...”.

<sup>19</sup> Según los distintos autores las opiniones son varias con respecto a la promulgación de la *Lex Iulia de Vicesima hereditatium*. Así mientras para Rotondi la ley sería del año 5 a. C., para Ciccotti la ley creadora del objeto de nuestro estudio sería del 6 d. C., siendo de la misma opinión Cagnat, ya en el siglo pasado. En este mismo sentido opinan Stella Maranca y Biondi. Parece, por tanto, razonable suponer que la citada ley data de la época relativa al 5-6 d. C. Sobre el tema Vid. PIÑÓL AGUADÉ (1979) y LÓPEZ RENDO (2015: 192).

<sup>20</sup> RODRÍGUEZ (2011: 427-428).

<sup>21</sup> Por su parte el art. 1 LGT establece la aplicación del sistema tributario español a todas las administraciones. SOLER BELDA (2011); CEF (2013).

<sup>22</sup> SOLER BELDA (2011:149).



estatutos de la distintas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), relativos a privilegios económicos.

En consecuencia, la igualdad, dentro del ámbito tributario, supone gravar igual a los que están en situaciones de igualdad y de forma desigual a los que tienen situaciones diferentes y, del mismo modo que en el derecho romano, está conectado con el principio de generalidad<sup>23</sup>.

### III.3. Principio de legalidad o reserva de ley

“*Nullum tributum sine lege*”, esto es, no hay tributo sin ley, es una de las máximas del derecho romano. El principio de legalidad es un principio fundamental mediante el cual todo ejercicio del poder público debe llevarse a cabo conforme a la ley. En este sentido, FERNÁNDEZ DE BUJÁN<sup>24</sup> nos describe los procedimientos llevados a cabo en diferentes épocas para el establecimiento de las leyes que sostenían los distintos tributos y que han sido recogidos en el Código Justiniano (en adelante, CJ).

Así, durante la época republicana, eran las asambleas populares, en cuanto comicios legislativos, las que tenían la facultad para el establecimiento de impuestos. Los correspondientes cónsules o pretores romanos presentaban un proyecto de ley ante la asamblea ciudadana y, con carácter previo a la votación, informaban a través de un edicto de las ventajas que conllevaba la aprobación de ese impuesto. Si la votación resultaba favorable a su implantación, era el senado quien ponía en marcha los mecanismos necesarios para llevar a cabo la recaudación de los impuestos lo que suponía, entre otras cosas, adjudicar mediante subasta a los publicanos el cobro de los mismos.

Durante el Principado, la competencia para la creación de tributos siguió en manos del senado pero el príncipe gozaba cada vez de un mayor protagonismo hasta que terminó por sancionarse su competencia exclusiva en la materia, como queda reflejado en diversas fuentes jurídicas, principalmente las constituciones del CJ pertenecientes al Título LXII del Libro IV, “*A propósito de que no puedan establecer nuevos impuestos*”.

Entre ellas, siguiendo a FERNÁNDEZ DE BUJÁN<sup>25</sup>, podemos citar un pasaje de Papiniano, en el que se afirma que no se podía modificar la normativa fiscal en base a los pactos que efectuasen las partes<sup>26</sup>, principio de legalidad que, no obstante, debía respetar las costumbres locales<sup>27</sup>. O una constitución de Valeriano y Galieno, en la que se incide en lo excepcional que era establecer cualquier tipo de impuesto, sin hacer previamente una consulta al príncipe, así como la no virtualidad de efectuar una reclamación de carácter judicial de un cobro que fuese ilegal y la

---

<sup>23</sup> SOLER BELDA, R. (2011: 149).

<sup>24</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 205).

<sup>25</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 206).

<sup>26</sup> D. 2.14.42 (Papiniano, Respuestas, libro XVII): “...los pactos interpartes relativos a la recaudación fiscal, no pueden conculcar la legislación fiscal, por lo que no deben ser observados”.

<sup>27</sup> D. 39.4.4.2.

correspondiente restitución<sup>28</sup>. En consecuencia, cualquier autoridad pública necesitaba siempre la orden del emperador para el establecimiento de nuevos tributos y para la revisión o modificación de los existentes<sup>29</sup>.

Hoy en día, el principio de legalidad o reserva de ley viene recogido entre otros en los arts. 31.3, 133.1 y 133.2 de la CE y en el art. 4 LGT<sup>30</sup>, en el bien entendido que, en un Estado moderno, el principio de legalidad no es la voluntad de los gobernantes sino la voluntad de aquellos a quienes representan<sup>31</sup>. Este principio plantea la obligatoriedad de la Ley para establecer tributos y la necesidad de que los mismos sean acordados por el Estado. La CE y las leyes que desarrollan estos aspectos (LGT) han dado potestad legislativa a las CCAA y a otros entes de derecho público, pero siempre de acuerdo con la legislación pertinente. Por tanto, siempre se acude a una legislación de bases para esta cuestión<sup>32</sup>.

#### III.4. Principio de indisponibilidad

El principio de indisponibilidad comporta el carácter obligatorio de la normativa fiscal, quedando excluida la autonomía de la voluntad de las partes. Este principio, como indica FERNÁNDEZ DE BUJÁN, es recogido en varios fragmentos de Papiniano<sup>33</sup> y significa que el derecho público no puede ser objeto de modificaciones por los acuerdos entre sujetos particulares. Ahora bien, ello no excluye que las partes puedan llegar a acuerdos sobre determinados extremos fiscales que puedan tener efectos jurídicos de carácter privado<sup>34</sup>.

Tal como expresa IBÁÑEZ GARCÍA, el art. 31 CE prohíbe la alteración vía contractual de las posiciones jurídicas establecidas en las leyes tributarias ya que, por muy defensor que se sea de la autonomía privada, hay ciertos pactos que no han de estar permitidos por el ordenamiento, pues el principio de justicia tributaria no puede estar en manos de los contratantes. Por su parte, el profesor GARCÍA GARRIDO

<sup>28</sup> CJ. 4.62.3 (Los Emperadores Valeriano y Galieno, Augusto, a Tusco y a otros): “No se suelen establecer nuevos impuestos, sin conocimiento de los príncipes. Luego también prohibirá el juez competente, que se cobre alguna cosa, que lícitamente se pida, y mandará que se restituya lo que se vea que se cobró, si se cobró contra razón de derecho”. Igualmente en CJ. 4.62.2 se prohíbe incluso la creación de nuevos impuestos por decreto de las ciudades.

<sup>29</sup> Así, por ejemplo, en D. 39.4.10 (Hermogeniano, Epítomes, libro V): “Sin orden de los emperadores no pueden, ni el gobernador, ni el administrador ni el senado de la ciudad establecer tributos, ni revisar los ya vigentes mediante la adición o supresión de sus disposiciones reguladoras”.

<sup>30</sup> Art. 31.3 CE: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Art. 4 LGT: 1.º “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. 2.º “Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”. 3.º “Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine”. SOLER BELDA (2011); CEF (2013).

<sup>31</sup> ZAMBRANO TORRES (1980).

<sup>32</sup> Nos encontramos, por tanto, ante una reserva de ley relativa. SOLER BELDA (2011: 181).

<sup>33</sup> D. 2.14.38 (Papiniano, Cuestiones, libro II): “El derecho público no puede ser alterado por pactos de particulares”; y D. 2.14.42.

<sup>34</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 207).

señala que, basándose en la prevalencia del interés público sobre el privado, los juristas formulan la regla de que el derecho público no puede ser alterado por los pactos de los particulares (Papiniano D. 2.14.38). Esta regla refleja la tendencia del derecho imperial a considerar el derecho en un único ordenamiento que no puede ser derogado por los pactos particulares. Y el profesor CHECA GONZÁLEZ, señala como principales exponentes de esta concepción en España a los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, quienes han afirmado al respecto, que siendo cierto, en efecto, que la autonomía de la voluntad de las partes puede albergar la asunción de deudas, al amparo de este dogma, se está vulnerando el designio constitucional en torno al reparto de la carga tributaria, “siendo así que solo es el legislador quien puede concretar susodicho reparto y sin permitir que la voluntad de los particulares pueda alterar dicho designio”, añadiendo que, puesto que el art. 31 CE incorpora, no sólo unos principios de justicia que vinculan al legislador, sino también una exigencia de resultados al sistema tributario, “mal puede garantizarse su logro si se admite que los sujetos llamados por ley a soportar el gravamen, puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares”<sup>35</sup>.

Este principio, sigue estando plenamente vigente hoy en día como indica CALVO ORTEGA en los arts. 17.5 y 18 LGT, de modo que el derecho fiscal no puede ser alterado por la voluntad de las partes<sup>36</sup>.

### III.5. Principio de utilidad pública

La filosofía que inspira el principio de utilidad pública tiene en cuenta que la carga fiscal que se imponga a la ciudadanía repercuta de forma positiva en beneficio de la colectividad, entrando de esta manera a formar parte de los bienes de dominio público.

Otra característica de este principio lo constituye el hecho de que no haya lugar para la exención de impuestos que no tenga su fundamento en una utilidad común y en beneficio del pueblo romano<sup>37</sup>. Y en este orden de cosas, la denuncia de fraudes fiscales fue objeto de una minuciosa regulación. Así Ulpiano recuerda que el emperador Septimio Severo obligó al denunciante a probar el contenido de lo denunciado incluso en detrimento del previsible interés recaudatorio<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Todas estas opiniones doctrinales han sido extraídas del informe elaborado por GARCÍA VERA (2014: 2).

<sup>36</sup> Art. 14 LGT: “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios, de los particulares, que no producirán efectos ante la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”. CALVO ORTEGA (2006); id. (2007).

<sup>37</sup> CJ. 4.62.1 (Los emperadores Severo y Antonino, Augustos, a Victorino): “... no se debe permitir sin consideración de exención de nuevos impuestos... sino... mirando a la utilidad común...”.

<sup>38</sup> D. 49.14.25 (Ulpiano, Comentarios a Sabino, libro XIX): Se decretó y constituyó por el emperador Severo... que en las delaciones fiscales... el delator debe probar lo que denuncia”. En el mismo sentido Marciano en D. 49.14.24. FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009).

En la actualidad la utilidad pública viene establecida por ley, tiene su reflejo en la CE (art. 31.1) e inspira la adopción de diferentes medidas en el ámbito del derecho público, desde la expropiación forzosa (así en el art. 33.3 CE y su ley de desarrollo)<sup>39</sup> hasta la concesión de beneficios fiscales a las entidades declaradas de tal utilidad<sup>40</sup>.

#### IV. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS: CLASIFICACIÓN

Una vez que hemos expuesto algunos de los principios en los que se inspira el sistema fiscal romano vamos a proceder a describir los diferentes tipos de impuestos tomando como referencia una de las distinciones que según MARTIN QUERALT ET AL., goza de la más rancia tradición de entre todas las que han venido formulándose, pese a que es una distinción de perfiles borrosos<sup>41</sup>. Nos referimos a la clasificación que distingue los impuestos en directos e indirectos.

##### IV.1. Breve referencia a la clasificación actual.

Según MATA SIERRA, los impuestos directos son “aquellos que recaen sobre el patrimonio o la renta obtenida (índices directos de capacidad económica)”. Por su parte, los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre el tráfico de bienes así como sobre el consumo (tabaco, alcohol, carburante, etc.) y se constituyen en índices indirectos de capacidad económica<sup>42</sup>.

En la actualidad ambos tipos de impuestos, a pesar de tener la misma finalidad recaudatoria, presentan diferencias que debemos tener en cuenta. Según la Agencia Española de Administración Tributaria (en adelante, AEAT)<sup>43</sup>, entre los impuestos más representativos en ambas categorías se encuentran los siguientes:

---

<sup>39</sup> El art. 33.3 CE dispone que “nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos, sino por causa justificada de utilidad pública”, reconociendo un derecho al expropiante que es el justiprecio, el cual puede obtenerse por mutuo acuerdo entre la administración y el expropiado. Por su parte, la Ley de expropiación forzosa (en adelante, LEF) dispone en su art. 1 que, “es objeto de la presente LEF por causa de utilidad pública o interés social a que se refiere el artículo 32 del Fuero de los Españoles, en la que se entenderá comprendida cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera que fueren las personas o entidades a que pertenezcan, acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio”. Al respecto, ESCUIN PALOP (2002).

<sup>40</sup> En efecto, una de las manifestaciones del principio de utilidad pública la podemos encontrar en la Ley 49/2002 del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo desarrollada mediante el decreto 1270/2003. La Ley de Mecenazgo, en su art. 2 y disposiciones adicionales enumera las distintas entidades que pueden disfrutar de los beneficios fiscales. Se trata de un listado cerrado, de tal forma que ninguna otra entidad podrá disfrutar de este régimen fiscal. Al respecto, ARGOTE RODRÍGUEZ, (2008: 13-16).

<sup>41</sup> MARTIN QUERALT ET AL. (2011: 74-75).

<sup>42</sup> MATA SIERRA (2012: 1).

<sup>43</sup> Hemos tenido en cuenta la clasificación y conceptos que se exponen en el portal de educación de la AEAT (2015A).

### Impuestos directos:

- Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF): Se aplica sobre la obtención de la renta como medida de la capacidad económica de los ciudadanos, teniendo en cuenta los principios de igualdad, generalidad y progresividad y de acuerdo con las circunstancias personales y familiares de las personas. Este impuesto viene regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>44</sup>.
- Impuesto sobre la renta de los no residentes (en adelante, IRNR): Grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes. El citado impuesto fue aprobado mediante Ley 41/1998 de 9 de diciembre de 1.998.
- Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS): Se aplica sobre el beneficio neto que obtienen de su actividad las empresas. Está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>45</sup>.
- Impuesto sobre sucesiones y donaciones (en adelante, ISD): Grava las adquisiciones por herencia (*mortis causa*) y legado, así como las adquisiciones *inter vivos* a título gratuito. Está regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>46</sup>.
- Impuesto sobre el patrimonio (en adelante, IP): Se aplica sobre la posesión de un patrimonio, entendiéndose por tal el conjunto de los bienes y derechos que posee una persona, del que se deducen las cargas, deudas y obligaciones con las que se debe hacer frente. Es un impuesto cedido a las CCAA, que en los últimos tiempos ha resultado muy controvertido. Este impuesto está regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio de 1991, del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>47</sup>.

### Impuesto indirectos:

- Impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA): Establecido por exigencias de la entrada en la Comunidad Europea, recae sobre el consumo y, concretamente, sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios desarrollados en actividades empresariales o profesionales. Está regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>48</sup>.
- Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITPyAJD): Es un impuesto cedido a las CCAA y consiste en gravar las transmisiones de todo tipo de bienes y derechos, determinadas operaciones que realizan las empresas y actos que se tienen que documentar

---

<sup>44</sup> Vid. Asimismo, MATA SIERRA (2012: 1).

<sup>45</sup> MATA SIERRA (2012: 2).

<sup>46</sup> MATA SIERRA (2012: 3).

<sup>47</sup> Nos hemos documentado en la normativa básica que sobre este impuesto se encuentra en la AEAT (2015B).

<sup>48</sup> MATA SIERRA (2012: 4).

oficialmente<sup>49</sup>. Se regula por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Impuestos especiales (en adelante, IIEE): Se aplican sobre las compras o consumos de determinados bienes como el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos, la matriculación de determinados medios de transporte. Algunos suelen tener como finalidad fundamental la asignación de costes sociales (sanitarios, médicos y medioambientales) y otros se superponen al IVA. Están regulados por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siendo la última modificación de 28 de noviembre de 2014<sup>50</sup>.
- Impuestos aduaneros (en adelante, IIAA): En su mayoría los derechos arancelarios aplicados en España son derechos de aduanas que se pagan sobre las importaciones, normalmente cuando las mercancías se despachan por la aduana. Se regula por el Código Aduanero Modernizado<sup>51</sup>.

## IV.2. Terminología romana sobre los impuestos

Delineadas, *grosso modo*, las definiciones de los impuestos más representativos del sistema actual, vamos a pasar ahora a describir los impuestos en el imperio romano y, asimismo, intentaremos encontrar sus equivalentes en el derecho positivo.

Como hemos dicho *supra*, según FERNÁNDEZ URIEL, la expansión durante ocho siglos del imperio romano, comportó que el estado necesitara dotarse de una estructura financiera y administrativa suficiente para poder conseguir sus objetivos y que se apoyaba sobre dos pilares esenciales:

- Mantener el orden público, imponiendo la ley romana; y
- Crear una red de sostenimiento del imperio en base a las cargas sociales que se debía aplicar tanto a los ciudadanos, como a los pueblos conquistados<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> MATA SIERRA (2012: 4).

<sup>50</sup> Exposición de motivos de la Ley sobre Impuestos Especiales: “La configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, establecida en el Acta Única Europea, implica la libertad, entre otras, de la circulación de mercancías sin que se sometan a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores,...de ajustes fiscales en las fronteras... Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.”

<sup>51</sup> Vid. AEAT (2015C), la sección relativa a las “Aduanas e impuestos especiales”.

<sup>52</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 160).

La hacienda pública en la comunidad romana dependía fundamentalmente de una economía patrimonial ya que las rentas que producía su patrimonio –procedente de las victorias y conquistas militares- eran su principal fuente de ingresos<sup>53</sup>. Es destacable que las arcas del Estado eran sustanciosas teniendo en cuenta los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que estos debían aportar a Roma como consecuencia de su derrota.

Los ciudadanos romanos durante la República, con carácter general, no pagaban impuestos directos. Ahora bien, esto no significaba que no tuvieran que hacer aportaciones, ya que la ciudadanía se veía obligada a la realización de préstamos de carácter obligatorio, con el fin de sufragar determinadas contiendas militares que, terminadas de forma victoriosa, permitían su reingreso gracias al botín y al beneficio obtenido como consecuencia de la victoria.

El término latino *tributum* tiene su fundamento y origen en la palabra tribu, indicando un origen impositivo a las tribus sometidas por Roma y a las que se obligaba a pagar un impuesto de guerra que en algunas ocasiones resultaba excesivamente gravoso. Por su parte, el *stipendium*, (sueldo o soldada) era considerado como un préstamo que tenía carácter obligatorio para el vencido destinado a sufragar los gastos del ejército vencedor. Ambos fueron, por tanto, originariamente impuestos directos de guerra que Roma imponía a los pueblos vencidos y que gravaban a las personas o a sus propiedades<sup>54</sup>.

Junto a ellos, hubo épocas extraordinarias en las que se podía establecer un tributo con carácter especial, denominado *tributum temerarium*, como un pago que había que efectuar al Estado en una situación de alerta y que no tenía carácter periódico, recordándonos lo que hoy en día se ha dado en llamar en las comunidades de vecinos la “derrama”<sup>55</sup>.

Por otro lado, el término *vectigal*, -cuya etimología, según FERNÁNDEZ URIEL, procede tal vez de la palabra “*vehere*” que significa transportar-, se refería a la renta, en dinero (*vectigalia pecunia*) o en especies, que pagaban al estado los arrendatarios o usufructuarios de algún dominio público: tierras (*ager vectigalis*), puertos, aguas fluviales, pastos, minas y salinas. En definitiva, este impuesto designa el gravamen sobre el alquiler y posesión de un suelo público o privado<sup>56</sup>.

Realizadas estas aclaraciones terminológicas, describimos a continuación los impuestos que se consideraban directos o indirectos en el derecho romano tratando de relacionar el mayor número de impuestos existentes en la comunidad romana y, hecho esto, elegiremos algunos de ellos en los que entraremos más en profundidad buscando cuál es el impuesto, arbitrio o tasa con el que se puede identificar en nuestro sistema impositivo fiscal actual para conocer su origen.

---

<sup>53</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995).

<sup>54</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 161).

<sup>55</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 161-162).

<sup>56</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 168).

### IV.3. Principales impuestos directos en el derecho romano

Conviene recordar que actualmente se consideran impuestos directos aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio. Entre ellos, en el derecho romano, podemos citar los siguientes:

- El ***tributum ex censu***: Se trataba de una cantidad previamente marcada por los poderes públicos, estimada a través de los datos recogidos en el censo que se elaboraba cada cinco años donde se consignaba, además de las personas que estaban bajo la potestad del declarante, los bienes que se poseían. Su recaudación tenía el carácter de una derrama cuya cuantía estaba en proporción con la riqueza de los ciudadanos<sup>57</sup>.
- El ***tributum in capita***: Tiene su origen en la república romana pero se afianza a finales del alto imperio y fue establecido basándose también en los censos provinciales ya que se aplicaba a los *peregrinii* en las provincias, bien a título ordinario, bien extraordinario<sup>58</sup>. La administración romana podía estimar la fortuna acumulada por los provinciales a través de las declaraciones del censo<sup>59</sup>, en el que no estaban comprendidas las tierras de carácter público. Este impuesto podría tener su equivalente con el actual IP.
- El ***tributum soli***, era un impuesto que gravaba la propiedad o el uso del suelo<sup>60</sup>.

Es un impuesto catastral pagado por toda la tierra peregrina, de tal modo que incluso las colonias situadas fuera de Italia estaban sometidas a él, a menos que hubieran obtenido el *ius Italicum*, que asimila jurídicamente su territorio al suelo italiano. Dependiendo de los lugares podía calcularse sobre el valor de la producción agrícola, sobre el valor intrínseco del bien raíz o más ampliamente sobre el valor global de la propiedad, incluyendo los útiles, los animales, los edificios agrícolas los medios de transporte, las reservas, en una palabra, el *instrumentum fundi*. Existe la hipótesis de que la propiedad inmueble urbana no estaba sometida a este impuesto<sup>61</sup>. Su equivalente actual podría ser el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), en lo que a la propiedad se refiere. Pero, si además tenemos en cuenta el uso, sus equivalentes podrían estar relacionados con todos aquellos a los que afectan las diferentes normas según comunidades, ayuntamientos, etc., de ocupación de las vías públicas.

---

<sup>57</sup> ZAERA GARCÍA (2013: 151-168).

<sup>58</sup> APARICIO PÉREZ (2006: 62).

<sup>59</sup> FERNANDEZ URIEL (1995: 162).

<sup>60</sup> FERNANDEZ URIEL (1995: 164).

<sup>61</sup> SARTRE (1994: 83).



- El ***aurum negotiatorum***, era un tributo que debían pagar los pequeños comerciantes y que se imponía en función del resultado que obtuviesen sus negocios<sup>62</sup>. Sus equivalentes actuales podrían ser el IS y el IRPF para los autónomos.
- El ***fiscus iudaicus***, era un impuesto especial que gravaba a los ciudadanos judíos, consistente en la contribución de dos dracmas. Este impuesto tiene su origen tras la represión de las revueltas de los judíos y se abonaba con independencia de la actividad, caudal o patrimonio. Obviamente, no encontramos un equivalente en el sistema tributario actual<sup>63</sup>.
- **La *Annona***, fue un impuesto en especies establecido en forma de diezmo.

#### IV.4. Principales impuestos indirectos en el derecho romano

Como hemos dicho, en la actualidad los impuestos indirectos son aquellos que se aplican sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica y gravan la producción, el tráfico o el consumo<sup>64</sup>. Siguiendo a CORRAL GUERRERO, estos impuestos gravan la renta gastada, índice indirecto o mediato, según las naturales capacidades económicas con que se manifiesta, entre las cuales están incluidas, por ejemplo, las ventas empresariales, determinadas fabricaciones, el consumo general y los consumos específicos, las transmisiones patrimoniales, determinadas operaciones societarias y actos jurídicos documentados<sup>65</sup>. La LGT hace referencia expresa al gasto de la renta como una manifestación de la capacidad económica del contribuyente. La legislación presupuestaria bajo el rótulo de Impuestos indirectos realiza la clasificación económica del presupuesto de ingresos español, distinguiendo el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y los impuestos aduaneros. Son llamados indirectos porque la renta gastada muestra de una forma indirecta la aptitud económica para contribuir<sup>66</sup>.

Por tanto, el rasgo principal de estos impuestos es que, al contrario que los directos, no dependen de las características personales del contribuyente, sino del producto en sí, es decir, no repercuten directamente sobre la renta del contribuyente, sino sobre el consumo que éste realice<sup>67</sup>.

Entre los que destacan en el derecho romano como impuestos indirectos estarían:

---

<sup>62</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 164).

<sup>63</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 164).

<sup>64</sup> MATA SIERRA (2012: 1).

<sup>65</sup> CORRAL GUERRERO (2001:88).

<sup>66</sup> CORRAL GUERRERO (2001:88).

<sup>67</sup> MATA SIERRA (2012: 4).

- El ***vectigal rotarium***, era un impuesto de carácter indirecto que gravaba la circulación de los vehículos<sup>68</sup> y que estaba relacionado con el transporte de mercancías. Los términos *vectigal* y *vectigalia* en plural, se utilizan con significados diferentes si bien todos ellos están conexionados con la idea de renta o tributo obtenido por una institución pública. Etimológicamente *vectigal* deriva de *vehere* en el sentido de llevar, transportar, acarrear, o conducir, por lo que su denominación quizás obedeciese a la idea de gravar las labores propias de la actividad agrícola y ganadera desarrolladas en el *ager publicus*. Es probable asimismo que en su utilización primigenia, con el vocablo *vectigal* se hiciese referencia al tributo o gravamen que con la finalidad de contribuir a las cargas de la Administración pública, estaban obligados a abonar los concesionarios de los bienes públicos<sup>69</sup>.

Hoy en día encontramos su reflejo en los peajes que se pagan en las autopistas, si bien estos no son aplicados directamente por el Estado sino de forma privada. No podemos identificarlo con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (en adelante, IVTM) porque es un impuesto directo que grava al titular de un vehículo por la circulación en las vías públicas cualquiera que sea su clase y categoría.

- El ***vectigal foricularii promercalium***, que se abonaba por los comerciantes que tenían un puesto en el mercado de la ciudad, y era necesario pagarlo para que los mercaderes pudieran asentarse<sup>70</sup>. Esta tasa es quizá el origen de la que hoy se paga por la ocupación de la vía pública en los llamados puestos de “mercadillos” y otros puestos de venta ambulante que corresponde a las corporaciones locales.
- La ***vicesima hereditatium***, en la que se pagaba la vigésima parte de la herencia que era destinada al ***aerarium militare***, para poder sufragar los gastos de la pensión de los militares veteranos. Estaban exentos de pagar este importe los familiares más cercanos así como todos los que tuviesen un capital inferior a un millón de sestercios, siempre que demostrasen su condición de ciudadanos romanos. Este impuesto es el denominado impuesto de sucesiones romano<sup>71</sup>. Uno de los problemas de este impuesto era la dificultad de deducir y estipular su cobro ya que resultaba muy complejo calcular el volumen de la herencia, hecho que trató de solucionarse con la creación de un cuerpo especial de procuradores denominado “*duceranii*”<sup>72</sup>. Las normas de ejecución del impuesto emanaban de la *lex papia poppaea* que establecía, entre otros extremos, que en caso de muerte del heredero o

---

<sup>68</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 169).

<sup>69</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 16-169).

<sup>70</sup> MUÑIZ COELLO (1980).

<sup>71</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 195).

<sup>72</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 175).

del legatario cuando el testador aún vivía y después de haber sido otorgado el testamento, éste debía considerarse caducado y la cuota del impuesto devuelta al erario público<sup>73</sup>. Éste es el origen del actual ISD, aunque se trata de un impuesto directo actualmente.

- El ***aurum vicesimarium***, era un impuesto que se abonaba por la manumisión de los esclavos.
- La ***centesima rerum venalium***, era un impuesto que englobaba, en líneas generales, las ventas. Este impuesto estaba compuesto, a su vez, por tres tipos de impuestos:
  - ***Centesima rerum venalium*** propiamente dicha: era impuesto que gravaba las ventas efectuadas en subasta pública.
  - ***Quinta et vicesima venalium mancipiorum***, que hacía referencia a la cuantía que había que pagar por la venta de esclavos.
  - ***Ansarium o ansaria pecunia***, impuesto que había que abonar por el ejercicio de las ventas en los mercados públicos. Este impuesto indirecto no debe confundirse ni con el impuesto sobre el lugar que el vendedor ocupaba ni con la tasa sobre el precio de la misma<sup>74</sup>.
- La ***quadragesima litium***, era un impuesto sobre los procedimientos judiciales, antecedente de nuestras costas procesales.
- El ***vectigal praetorium aedicticium***: Las altas clases sociales, como los magistrados romanos, pagaban un impuesto indirecto que gravaba a la persona y que servía para costear los espectáculos públicos o la reparación de ciertos edificios. Este impuesto lo tenían que asumir por ocupar determinados puestos, lo cual era un alto honor además de un signo de prestigio y una determinada consideración de *status*<sup>75</sup>.
- La ***collatio lustralis***, era un impuesto que gravaba el beneficio que los comerciantes pudieran obtener en los distintos negocios. Este impuesto también gravaba la actividad profesional quedando sujetos al mismo los campesinos, ganaderos e, incluso, las prostitutas. Por su parte, los miembros pertenecientes al clero estaban exentos de su abono<sup>76</sup>. La *collatio lustralis* fue instituida para gravar a los *negotiatoris* y, a todo ello, se sumaban los impuestos indirectos, los servicios obligatorios (*munera*) y las contribuciones especiales. Desde la reforma acometida por Diocleciano resultaba evidente que los habitantes de las ciudades que no tenían propiedades se encontraban en una situación de ventaja y, seguramente por este motivo, en

<sup>73</sup> JORDÁN REYES (2010: 59). RODRÍGUEZ ÁLVAREZ (1979), entre otros, defienden el carácter indirecto de este impuesto.

<sup>74</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 176).

<sup>75</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2010: 13-14).

<sup>76</sup> HISTÓRICO DIGITAL (s.f.).

el año 307-308 d. C., Galerio extendió la *capitatio* a las ciudades, aunque tal medida no debió llevarse a cabo de una manera muy sistemática, por lo que en el 313 las ciudades fueron de forma oficial dispensadas de la *capitatio*. Si tenemos en cuenta esas premisas, no resulta descabellado pensar que la *capitatio* podría haber tenido en cierta medida, su contrapartida, por lo que atañe a los elementos urbanos, en el cobro de la *collatio lustralis*<sup>77</sup>.

- La ***collatio glebalis***, era un gravamen que debían abonar los senadores romanos. Su importe era variado y dependía de la fortuna que estos hubiesen acumulado<sup>78</sup>.

Como ha podido ponerse de manifiesto a lo largo de los impuestos que acabamos de comentar, el sistema jurídico impositivo es deudor del sistema fiscal romano, no existiendo, en muchos de los tributos, apenas diferencias en cuanto a su concepción, exceptuando los que no pertenecen a usos, modos o costumbres de un estado moderno, como aquéllos relacionados con la esclavitud. El resto de ellos prácticamente son o han sido muy parecidos a lo largo de la historia.

## V. IMPUESTOS MÁS REPRESENTATIVOS

Una vez que hemos comentado algunos de los impuestos directos e indirectos del sistema fiscal romano, vamos a pasar ahora a describir de manera más pormenorizada aquellos que se constituyeron, a nuestro juicio, como más representativos.

### V.1. *Tributum ex censu*

De acuerdo con ZAERA GARCÍA<sup>79</sup> el denominado *tributum ex censu* aparece en Roma como una carga impositiva excepcional tendente a cubrir las necesidades de financiación extraordinarias que tuviera el erario público. Se trataba de un impuesto sobre el patrimonio, de carácter personal y directo que se exigía a los ciudadanos romanos en proporción a la riqueza que hubieran declarado en el censo, institución fundamental en Roma cuya creación, como indica LÓPEZ HUGUET, se atribuye al rey Servio Tulio, el cual dividió el territorio de la ciudad en cuatro regiones o tribus e inició posteriormente la división en tribus territoriales del *ager romanus*<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> DEL CASTILLO (1991: 59).

<sup>78</sup> HISTÓRICO DIGITAL (s.f.).

<sup>79</sup> ZAERA GARCÍA (2013: 151-168).

<sup>80</sup> La finalidad de dicha reforma fue debilitar la antigua estructura gentilicia, permitiendo el acceso a la ciudadanía de aquellas personas que no perteneciendo a una *gens*, residían en el territorio de una tribu. Las tribus servianas fueron en consecuencia divisiones administrativas en las que se inscribían toda persona libre sobre la base de su residencia material, de su sede o *domus* y no exclusivamente sobre la base de su propiedad fundiaria. El Censor Apio Claudio eliminó el criterio de la *domus* permitiendo a los ciudadanos la inscripción en la tribu de su elección, lo que originó que muchas

Convenimos, por tanto, con FUENTESECA DEGENEFFE en que es posible remontar su origen a la época monárquica ya que el desarrollo de la *civitas* y su expansión necesitaban una fuerte financiación. Debemos pensar que en la época de Servio Tulio se había procedido a la canalización de la ciudad siendo ésta una de las principales inversiones del momento, llevándose a cabo la imposición tributaria del ciudadano a través de este tributo<sup>81</sup>.

No obstante, según CAMACHO DE LOS RÍOS<sup>82</sup>, aunque los primeros datos relativos a la imposición fiscal en Roma datan de la época monárquica, es en el periodo republicano cuando alcanzan un mayor desarrollo. Por este motivo Roma crea impuestos sobre el patrimonio de forma excepcional con el fin de cubrir las necesidades del momento, no existiendo un orden estructurado de los diferentes impuestos, las figuras impositivas aparecen y desaparecen en función de las necesidades que surjan en cada momento histórico.

Como describe SOLINAS, durante la época republicana la elaboración del censo era competencia de dos magistrados denominados censores. Cada cinco años el ciudadano romano estaba obligado a hacer ante ellos una declaración (*professio*) en la que, además de indicar los nombres de las personas que estaban sometidas a su potestad, debía relacionar los bienes de su propiedad. Una vez hecho esto, el censor hacía una valoración de su fortuna mediante la cual cuantificaba su patrimonio y le establecía su posición en la centuria correspondiente. En los primeros momentos el impuesto era pagado por los *tribuni aeraris*, que eran los ciudadanos con una buena posición económica, siendo la razón de ser del tributo los conceptos riqueza-contribución-servicio<sup>83</sup>.

En la República, este impuesto se cobraba a los ciudadanos romanos que tenían una fortuna superior a 15.000 ases y que, dependiendo de la época, llegaron a pagar al fisco romano entre un uno por mil y un tres por mil en función del capital del que fuesen propietarios. A estos ciudadanos que contribuían al fisco romano se les denominaba *adsidui*, mientras que los ciudadanos que tenían un capital inferior a los 15.000 ases eran designados con el término *proletarii* y estaban exentos del pago del *tributum*<sup>84</sup>.

---

personas residentes en la ciudad, se inscribieran en las tribus del *ager romanus*. Esta medida fue contrarrestada por el censor Ruliano, quien estableció de nuevo la inscripción en las tribus de la ciudad de las personas que no hubieran trasladado su *domus* al *ager romanus*. Así el criterio de la residencia permanente, que podemos identificar con el *domicilium* a partir del siglo II a. C., se mantendrá hasta finales del periodo republicano. LÓPEZ HUGUET (2007: 9).

<sup>81</sup> FUENTESECA DEGENEFFE (2012: 154-158).

<sup>82</sup> CAMACHO DE LOS RÍOS (2007: 2).

<sup>83</sup> SOLINAS (1980: 311); FUENTESECA DEGENEFFE (2012: 154-158).

<sup>84</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 162-163).

El Senado a través del censo podía tener una estimación más o menos cierta del patrimonio de los ciudadanos y, una vez determinadas las necesidades de financiación extraordinarias de la ciudad, fijaba la contribución, como hemos indicado, en el uno, dos o tres por mil de su riqueza (es decir, un *tributum simplex, duplex* o *triplex*). Debemos recordar que, en esta época, el Senado tenía la facultad y se reservaba el derecho a decidir si aumentaba o no los impuestos e incluso a modificar los criterios para su aplicación. A partir de ahí autorizaba a un magistrado al cobro del impuesto a los ciudadanos mediante la publicación de un edicto, pudiéndose embargar los bienes al que no pagase para satisfacer la deuda<sup>85</sup>.

Esta contribución se llevaba a cabo fundamentalmente en dinero efectivo, a diferencia del *vectigal*, el cual comúnmente era abonado por el contribuyente en especies<sup>86</sup>. Así por ejemplo, en la época de Catón, que situaremos hacia el año 182 a. C., se llegó a duplicar la valoración estimativa fiscal de ciertos bienes de lujo fijando el tipo impositivo en un tres por mil, es decir, que podríamos perfectamente entender que, en esta época, la administración romana hacía algo similar a las revisiones catastrales actuales con el fin de aumentar la recaudación de los impuestos directos en base a la actualización del valor de los bienes raíces para alcanzar con ello una mayor base imponible y, en consecuencia, un mayor grado de recaudación<sup>87</sup>.

En todo caso, como indica ZAERA GARCÍA, a partir de la tercera guerra de Macedonia (año 167 a. C.), los *cives* quedaron liberados del pago de este tributo, si bien, durante el triunvirato, las necesidades económicas del erario comportaron que se solicitasen nuevas aportaciones siendo, en esta ocasión, los propios ciudadanos los que efectuaron la cuantificación de su patrimonio ya que el censo estaba desactualizado<sup>88</sup>.

## V.2. *Tributum in capita*

Como indica FERNÁNDEZ URIEL<sup>89</sup>, del mismo modo que en Roma, en cada provincia existía un censo tanto de contribuyentes como de sus bienes (censo provincial). Sobre las provincias existían tributos distintos a los exigidos a los ciudadanos romanos que se configuraban en función de la organización de los pueblos vencidos y su grado de civilización o de sometimiento a Roma, destinados a cubrir los costes de la administración de la provincia.

A partir del imperio, las funciones fiscales del senado van a ir siendo asumidas en exclusiva por el príncipe. En la época de Augusto, los pilares de la administración financiera estaban basados en que las provincias debían de aportar el suficiente grano y plata para mantener a la población y pagar a militares y funcionarios<sup>90</sup>.

---

<sup>85</sup> SOLINAS (1980: 311).

<sup>86</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 162).

<sup>87</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 163).

<sup>88</sup> ZAERA GARCÍA (2013: 160).

<sup>89</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 162-163).

<sup>90</sup> LA MIRADA HISTÓRICA (2014).

Este emperador estableció dos clases de tributos por persona física: el *tributum capitis* y el *tributum soli*. El *tributum capitis* gravaba a la persona que estaba considerada como una especie de servidumbre y solo era abonado por los no ciudadanos. Por su parte, el *tributum soli*, como ya hemos visto, gravaba la posesión sobre el suelo. Ahora bien, es posible, como se desprende de un pasaje de Ulpiano, que el *tributum capitis* se estableciera como un suplemento el *tributum soli*<sup>91</sup>.

Asimismo, Augusto pretendió atribuir a las ciudades la responsabilidad de la recaudación introduciendo un procedimiento de valoración periódica de la capacidad contributiva, consistente en la elaboración de censos tanto de personas como de propiedades. Cada contribuyente tenía que declarar las propiedades que poseía en la ciudad, estableciéndose la base impositiva normalmente en un 10%. Toda esta recaudación iba a parar a cuatro cajas, el tradicional *aerarium populi* romano, el *aerarium militari*, el *ciscus caesaris* y el patrimonio del príncipe.

A partir de Diocleciano, el impuesto sobre la persona se unifica con el impuesto sobre la explotación de la tierra (*capitatio-iugatio*) y se extiende a todo el imperio tras la concesión de la ciudadanía romana por Caracalla en el año 212 d. C., constituyéndose en el principal sostén económico del estado que se mantiene incluso tras la desaparición de la parte occidental del imperio. Por tanto, con este nuevo impuesto se grava tanto la fuerza de trabajo como la productividad de la tierra. En la base de este impuesto está el censo del 297, actualizado cada cinco años. En la elaboración de este censo catastral se contemplaba el número de unidades territoriales (*iuga*) sometidas al impuesto, la extensión de tierra (*iugum*) susceptible de ser trabajada por un hombre (*caput*), así como las características del propio trabajador. Por ello, el trabajador y la tierra eran considerados como un todo inseparable<sup>92</sup>.

Este impuesto se convirtió en la principal fuente de ingresos y se calculaba sobre la base de una serie de valoraciones y equivalencias. Así, la valoración de la *iuga* contemplaba tanto la calidad de la tierra (una *iugada* de tierra buena equivalía a varias de tierra mediocre) como los cultivos. A modo de ejemplo diremos que un *iugen* equivalía a cinco *yugadas* de viñas, a 225 olivos antiguos en terreno llano, a 450 olivos en terreno montañoso, etc. Para establecer un *iugen* era preciso tener en cuenta la capacidad del trabajador pues como hemos dicho tierra, trabajo y trabajador formaban un todo.

También respecto a la capitación se determinaron unidades del mismo valor a modo de equivalencias. “Así un hombre adulto, equivalía a tantas mujeres”<sup>93</sup>. Tal afirmación ha despertado nuestra curiosidad y hemos tratado de encontrar alguna fuente documental que confirmase o invalidase la misma. Tras su búsqueda, es

<sup>91</sup> D. 50.15.3-4 (Ulpiano, De los Censos, libro II).

<sup>92</sup> FUENTESECA DEGENEFFE (2012).

<sup>93</sup> ARTEHISTORIA (s.f.).

verdad, que apenas hemos encontrado referencias explícitas sobre la equivalencia entre hombres y mujeres en relación con estos impuestos. No obstante, APARICIO<sup>94</sup> recoge literalmente: “En cuanto a la base imponible ésta se formaba en el caso de la *capitatio humana* a partir de las tierras poseídas, cada una de las cuales era dividida en partes a cada una de las cuales se asignaba un grupo de tres hombres o de cuatro mujeres, grupo llamado *caput...*”. Y FUENTESECA DEGENEFFE, afirma que solamente en una constitución del año 386 de los emperadores Graciano, Valentiniano y Teodosio aparece una escueta referencia a la norma de capitación: “se imponía el pago del impuesto por cada varón y cada dos mujeres, y más tarde el pago por cada dos o tres hombres y cada cuatro mujeres”<sup>95</sup>.

El *caput* era la base agrícola y la *iugatio-capitatio* era la base imponible que resultaba de la equivalencia entre el hombre y la tierra, de forma que se sabía de antemano el importe que se recaudaría ya que la suma a pagar de cada uno de los *iuga* era idéntica<sup>96</sup>.

Con la llegada de Constantino a Roma, se adoptan una serie de medidas favorables a la Iglesia cristiana, desde el fin de toda persecución y devolución de los bienes incautados hasta el otorgamiento de cuantiosas donaciones a la Iglesia<sup>97</sup>, se crearon nuevos impuestos<sup>98</sup> y se reforzaron las medidas para evitar la evasión fiscal de este impuesto, vinculando a los colonos y agricultores a las tierras que cultivaban y trasladando la responsabilidad fiscal a su propietarios hasta que en el siglo IV d. C., la *capitatio* fue abolida en muchas provincias<sup>99</sup>.

En nuestra opinión, ambos impuestos directos analizados, el *tributum in capita* (que gravaba a las personas físicas) y el *tributum soli* (que gravaba sus posesiones y pertenencias), podrían identificarse hoy en día, al menos a partir de la reforma de Diocleciano, con el impuesto sobre el patrimonio.

---

<sup>94</sup> APARICIO PÉREZ (2006: 67).

<sup>95</sup> CJ. 11.47.10. FUENTESECA DEGENEFFE (2012: 89).

<sup>96</sup> ARTEHISTORIA (s.f.).

<sup>97</sup> Al respecto, APARICIO PÉREZ (2006: 91) quien afirma que entre el 316 y 320 d. C., Constantino adoptó una serie de medidas entre las que destacan: el derecho de la iglesia a recibir donaciones y herencias; la extensión a todos los clérigos de Itálica de la exención tributaria y la constitución de una forma particular de manumisión *ecclesia*, afirmando que a medida que la Iglesia se iba fortaleciendo el imperio romano se iba debilitando.

<sup>98</sup> Constantino amplió el marco fiscal de Diocleciano mediante la creación de nuevos impuestos como la *collatio glebalis* o gleba senatorial y la *collatio auri*, el cual, pese a su denominación (*auri*), no parece que se pagara en moneda de oro. Este impuesto era de aplicación general, fue muy impopular y su implantación provocó grandes desgracias. Otro de los impuestos establecidos por Constantino, y que gravaba a los comerciantes por las ventas, se denominó *chrysargyron*, el cual estuvo vigente hasta el siglo V d. C., siendo abolido por el emperador Anastasio. No obstante, fue mantenido por los Reyes Visigodos en Hispania con el nombre de *Solutio auraria*. Al respecto, ARTEHISTORIA (s.f.); BLANCH NOUGUES (2011).

<sup>99</sup> FUENTESECA DEGENEFFE (2012), señala que las fuentes confirman su abolición en Palestina, la Tracia o Iliria.



### V.3. *Annona*

Como indica FERNÁNDEZ URIEL<sup>100</sup>, se trata de un impuesto directo al que aluden las fuentes ya en época republicana y que desde Augusto es denominado con una terminología variada: *annoa*, *annonaria fuctiones*, *annonaria species*, *aestimatum* o *vectigal*. Era un impuesto en especies establecido en forma de diezmo (*decuma*) y recaudado comúnmente en las provincias por decisión del Imperio romano en almacenes públicos en los que existían un sistema de pesas y medidas con el fin de regular que no se cometiesen ningún tipo de fraudes, responsabilidad que recaía en los gobernadores provinciales respectivos.

Los ingresos provenientes de la recaudación de estos impuestos fueron empleados por el imperio romano en dos capítulos:

- La *annona militaris*, era la partida que se destinaba a sufragar gastos militares así como al sostenimiento del funcionariado, cantidad que estos recibían de acuerdo con su posición. Con el trascurso del tiempo, este impuesto fue cambiando su forma de recaudación y en vez de cobrarse en especie se empezó a cobrar en dinero (*adearatio*), con el fin de obtener prestaciones para la alimentación de los beneficiarios mencionados. Los funcionarios de carrera militar eran los encargados de su recaudación y reparto en el ejército según lo establecido en las constituciones imperiales de la época. En algunas provincias, este tributo era empleado con otros fines como el pago de los gastos de alojamiento de los soldados, de los metales para la fabricación de armas en el ejército o la compra de caballos y carros de transporte o combate<sup>101</sup>.
- El otro destino de la recaudación de este impuesto era el avituallamiento de Roma denominado *annona* cívica.

Este impuesto en las provincias de la Galia e Italia estaba unido al de *tributum ex censu*. Durante el alto imperio la *regio annonaria* fue Italia, ya que en el resto de las provincias, como hemos visto, se cobraba un impuesto que gravaba la propiedad territorial. Dicho impuesto era recaudado tanto en moneda como en especies y su importe se situaba entre un quinto, un séptimo y un décimo de la parte cosechada. Con el transcurso del tiempo, este impuesto se fue aplicando paulatinamente en todas las provincias del imperio, a excepción de Egipto, ya que el suelo de esta provincia se consideraba patrimonio del príncipe, es decir, de su dominio particular y personal en cuanto sucesor de los Lagidas<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> FERNANDEZ URIEL (1995: 163).

<sup>101</sup> PONS PUJOL (2004).

<sup>102</sup> FERNANDEZ URIEL (1995: 167-168).

A nuestro juicio, este impuesto, que en un principio se cobraba en especies y con el transcurso del tiempo se empezó a cobrar en dinero, tomando como base la cantidad de tierra cosechada, tendría su reflejo en el conocido diezmo medieval.

#### V.4. *Centesima rerum venalium*

Como único remedio para paliar los altos gastos ocasionados por la guerra civil y el constante incremento de los gastos de la administración, Octavio Augusto se vio obligado a incrementar no solo la cuantía de los impuestos sino la ampliación del abanico de los mismos. Para ello creó la *centesima rerum venalium*<sup>103</sup>. Sostiene FERNÁNDEZ URIEL<sup>104</sup> que este impuesto hace referencia a las ventas en general y que bajo dicha denominación se comprendían varios impuestos, entre los que destacan:

- La *centesima rerum venalium* propiamente dicha, fue un impuesto de carácter indirecto que gravaba las ventas que se realizaban en subasta. Se trataba de un impuesto reducido cuya base imponible era el precio máximo que se alcanzaba en las pujas y el tipo impositivo que se le aplicaba era el del uno por ciento. Este impuesto fue muy rechazado y contestado por la ciudadanía de Roma ya que se consideraba abusivo. El *auctonator* o subastero, no solo ejercía su función como tal, sino que era el responsable de la recaudación y de su entrega a la administración de Roma, como ocurre actualmente con el IVA por parte de los empresarios, sin olvidar que el IVA existe en todas las fases de la cadena productiva, desde el fabricante que vende al mayorista hasta llegar al consumidor final. El importe recaudado tenía distintas finalidades: fundamentalmente se entregaba al ejército para poder hacer frente a los gastos de la guerra, pero también se destinaba a sufragar los gastos del cuerpo de vigilia encargado de la vigilancia nocturna y el orden, así como de cuerpo dedicado a la extinción de incendios. En definitiva, sirvió para el sostenimiento de diversos servicios públicos<sup>105</sup>.
- La *quinta et vicesima venalium mancipiorum*, también implantada por Augusto era un impuesto que se debía de abonar por la venta de esclavos. Este impuesto era independiente del anterior y debe considerarse una simple variante aplicable a la transmisión de esclavos, con la diferencia de que su recaudación no iba a parar a los fondos del ejército y el sujeto pasivo era el vendedor. Fue suprimido por Nerón<sup>106</sup>.
- El impuesto denominado *ansarium pecunia* también fue creado para solventar la situación del imperio y de la creciente administración pública de Roma. El citado impuesto era pagado por los mercaderes para adquirir derecho de “aposentación” de productos en los mercados públicos y para poder

---

<sup>103</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 175).

<sup>104</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 175).

<sup>105</sup> PIÑOL AGUADÉ (1978: 748).

<sup>106</sup> PIÑOL AGUADÉ (1978: 750).

venderlos, pero no por la ocupación del lugar en tales mercados<sup>107</sup>. Este impuesto indirecto que se cobraba sobre la venta de dichas mercancías, no debe confundirse ni con el impuesto sobre el lugar que el vendedor ocupaba, ni con la tasa sobre el precio de las mismas. Fue posiblemente dictado por Calígula y se convirtió en uno de los impuestos más impopulares ya que gravaba productos de consumo habitual y necesario. A pesar de su impopularidad se mantuvo vigente durante la mayor parte del Principado<sup>108</sup>.

Para otros autores como MARQUAND, el *ansarium* era un impuesto que se pagaba al fisco por el comprador, en deducción de su precio de compra. Es posible que su recaudación, al menos en una gran parte, pasara a engrosar los fondos de la ciudad donde se comercializaba, aunque en tiempos de Marco Aurelio, se pusieron bastantes reducciones a los beneficios municipales<sup>109</sup>. En este sentido el impuesto sobre actividades económica (en adelante, IAE) en nuestro derecho positivo es un impuesto también aplicable fundamentalmente en el ámbito municipal aunque no exclusivamente. Sin embargo, otros autores como WALTER opinaban que este impuesto se pagaría a modo de derecho de concesión para la venta de productos que Roma otorgaba y cedía en beneficio de las arcas municipales<sup>110</sup>.

### V.5. *Quadragesima litium*

Según FERNÁNDEZ DE BUJÁN<sup>111</sup> se trataba de un impuesto que gravaban los procesos judiciales y que debía pagar una de las partes en concepto de lo que hoy conocemos como costas procesales. Conforme a su regulación, uno de los litigantes debía pagar el 2,5 % del valor del asunto sobre el que se hubiese incoado un proceso<sup>112</sup>.

Su cálculo se realizaba a través de la *litis aestimatio*. Con carácter general, tres árbitros eran los encargados de calcular el valor venal del objeto sometido a litigio (valor que también podía ser fijado por acuerdo de las partes) tal vez, de modo similar a la estimación que hacen actualmente nuestros peritos judiciales, así como las costas que se producían como consecuencia del sistema judicial que se llevaba a cabo y sus posibles perjuicios. Fijados tales gastos, por medio de la *litis aestimatio*, el juez disponía de ciertas fórmulas para poder condenar en su sentencia a alguna de las partes al pago de los mismos.

---

<sup>107</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 172).

<sup>108</sup> HISTÓRICO DIGITAL (s.f.).

<sup>109</sup> Citado por FERNÁNDEZ URIEL (1995: 177).

<sup>110</sup> Citado por FERNÁNDEZ URIEL (1995: 177).

<sup>111</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN (2009: 195).

<sup>112</sup> Nos resulta curioso comprobar cómo la denominación de muchos de los impuestos hace referencia al porcentaje del mismo, así resulta frecuente la utilización de términos tales como centésima, vigésima, cuadragésima, décima, diezmo, etc.

## VI. SISTEMA DE RECAUDACIÓN

La forma más antigua que se conoce para la aplicación de impuestos es la tributación por el trabajo personal ya utilizada en Egipto en la construcción de la pirámide del Rey Keops, en torno al año 2.500 a. C., en las que trabajaron unas de 200.000 personas.

Como indica PENDÓN MELÉNDEZ<sup>113</sup>, el sistema de recaudación tributaria encuentra su origen en Roma donde se crearon las bases para el desarrollo, tanto de la implantación de impuestos a la ciudadanía, como de las distintas formas de su recaudación. La *lex locationis* constituía el soporte principal para efectuar las adjudicaciones del cobro de impuestos, siendo una especie de pliego de condiciones con unas bases concretas para poder llevar a cabo una concesión. Esta concesión dejaba siempre una puerta abierta para que el adjudicatario pudiera aportar nuevas propuestas ya que no existía una forma absoluta de la voluntad del órgano administrativo. Ello era posible gracias a la publicidad de la que disfrutaba la *lex contratus*, lo que permitía que el pliego en el que se recogían las condiciones no tuviese carácter definitivo hasta que no se produjese la adjudicación de la obra o el concurso. Comúnmente eran los censores jurados quienes interpretaban las bases jurídicas en la *lex locationis*, procediendo con posterioridad a la adjudicación de la contrata, si bien a veces eran otras magistraturas las que se encargaban de estos menesteres.

Existían una serie de impedimentos para poder acceder a las concesiones administrativas, tanto para el cobro de impuestos como para otro tipo de servicios. Así, por ejemplo: el hecho de ostentar un cargo público generaba incompatibilidades a la hora de participar en las subastas; los tutores y curadores no podían acceder a las mismas, ya que su patrimonio respondía como respaldo económico de sus pupilos y, en consecuencia, no ofrecían garantías al fisco; los menores de veinticinco años tampoco podían acudir a las subastas; y los senadores tenían vetado el número actividades, tanto en el ámbito público, como en el privado con independencia de que el comercio fuese considerado como una actividad indigna de su condición.

En la época republicana, el Estado romano no recaudaba los impuestos directamente a través de sus funcionarios sino que empleaba el sistema de la subasta pública para adjudicar el servicio de recaudación a ciudadanos romanos con la suficiente capacidad económica. Cada cinco años, los censores, sacaban a subasta el citado servicio de recaudación. Estos ciudadanos abonaban la cantidad a la que se había llegado en la subasta adjudicada y, tras abonar ese importe, le imponían un incremento (que era su beneficio) encargándose directamente de cobrarlo a la ciudadanía, es decir, el Estado privatizaba el servicio de recaudación de impuestos a través de particulares. A estas personas, agrupadas en sociedades,

---

<sup>113</sup> PENDÓN MELÉNDEZ (2012: 13-29).

en las que recaía la recaudación de impuestos se les denominaba publicanos. Controlaban la mayor parte de las concesiones públicas y, en muchos casos, cometieron excesos en el desempeño de sus funciones argumentando la defensa de los intereses públicos y actuando sin ningún tipo de miramiento ni escrúpulos, movidos única y exclusivamente por un interés personal. A los publicanos les eran adjudicadas zonas de recaudación. Una vez asignadas procedían a su subdivisión para atribuir las a varios subcontratistas que se encargaban de cobrar a la ciudadanía personalmente o a través de sus empleados.

Debemos tener en cuenta que el poder público no corría ningún riesgo, pues recaudaba sus impuestos por adelantado del publicano que le abonaba la totalidad, por lo que el Estado cobraba siempre ya que el adjudicatario del servicio estaba obligado a prestar las suficientes garantías de forma previa a la adjudicación del trabajo a realizar. En efecto, con carácter previo a la adjudicación del servicio, el publicano adjudicatario del mismo debía acreditar la tenencia de una organización suficiente para poder tener la concesión del cobro de los impuestos.

Fue en la época Republicana donde los publicanos alcanzaron su mayor auge y poder ya que fundamentalmente todos sus miembros procedían del ordo *equester* y la *nobilitas*, siendo los trabajos de carácter público principalmente:

- El arrendamiento de impuestos.
- La construcción de obra pública.
- El suministro de servicios.
- La explotación de terrenos públicos previa concesión estatal<sup>114</sup>.

Los Publicanos, con el fin de cobrar sus impuestos, recurrían a todo tipo de recursos y procedimientos sin descartar la extorsión o la coacción. Contaban además con el apoyo de las legiones romanas. En la época de Nerón se intentaron suprimir varios impuestos ya que las protestas de la ciudadanía romana no cesaban como consecuencia de sus abusos, pero los miembros del consejo de Nerón hicieron que el emperador abandonara la idea bajo el pretexto de que, si accedía a las peticiones de la ciudadanía, se crearía un precedente que podría conducir a la solicitud de abolición de cada vez un mayor número de impuestos.

No obstante, como consecuencia de los abusos de los publicanos, Nerón estableció una serie de medidas encaminadas a acabar con los mismos, castigando de manera severa los comportamientos deshonestos<sup>115</sup>. Y así, en el supuesto caso

---

<sup>114</sup> PENDÓN MELÉNDEZ (2012: 4-5).

<sup>115</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 172) cita a Tácito, *Annales*, XIII, 51: «El príncipe ordenó por un edicto que se fijaran en lugar visible todas las leyes fiscales, mantenidas ocultas hasta la fecha, que las exacciones omitidas no pudieran reclamarlas después de un año, que en Roma el pretor y en las provincias los que actuaran de propretores o procónsules dictaran sentencia en las causas contra los publicanos, sin hacerlas guardar turno, que a los militares se les conservara su inmunidad, salvo en las cosas con las que negociaran. Seguían otras disposiciones muy justas que fueron observadas durante breve tiempo para luego quedar sin fuerza. Ha permanecido en vigor la abolición de la cuadragésima, quincuagésima y demás títulos excogitados por los publicanos para exacciones ilícitas. En las provincias ultramarinas, se atemperó el impuesto sobre el transporte de trigo —para el

de que el publicano fuese encontrado culpable por abusos en el cobro de impuestos, era obligado a devolver el doble de lo cobrado y, si se demostraba que había ejercido su labor de forma violenta y agresiva, debía de abonar en concepto de indemnización el triple de lo cobrado.

Hacia el año 193 d. C. Helvio Pertinax suprimió bastantes cargas implantadas por los dirigentes precedentes que se cobraban en las desembocaduras de los ríos y en determinadas rutas de acceso a ciudades principales. Con esta medida se consiguió una reacción positiva que facilitó el intercambio comercial puesto que, el exceso de zonas de *portoria* en las vías comerciales de entrada a las ciudades, había provocado la falta de acceso de los comerciantes, quizá porque no les compensaba tener que pagar tantos derechos de *portorium* dado que el mercado no se desenvolvía con el dinamismo deseable y no veían factible efectuar el número de transacciones que les permitiese pagar tales importes. La imposición excesiva de *portorium* dio lugar al desánimo de los comerciantes alcanzando un alto grado de impopularidad por lo que finalmente fueron suprimidos.

Durante el imperio se realizaron muchas reformas fiscales pero, a pesar de ellas, los impuestos aumentaban día a día, resultando cada época más onerosa e intolerable para el ciudadano romano, a quien cada día que pasaba le parecían excesivas la recaudación y las cargas fiscales impuestas por el Estado<sup>116</sup>. En alguno de los libros o revistas que hemos tenido la oportunidad de leer para poder hacer posible este trabajo hemos visto que Suetonio llegó a comentar que “*no hay persona ni cosa a la que no se le impusiera un gravamen*”<sup>117</sup>.

Con el transcurso del tiempo, debido a su impopularidad ante la ciudadanía, los publicanos fueron desapareciendo, pasando a ocupar las funciones que estos ejercían los funcionarios de Roma.

Hoy en día podemos decir que la recaudación de impuestos en un Estado de derecho tiene como principal fin el sostenimiento del Estado. Pero, si bien en la actualidad se pretende el ya conocido mantenimiento de lo que se ha dado en llamar el Estado de bienestar social, nos parece que esas mismas aspiraciones también fueron compartidas por los ciudadanos y gobernantes del imperio romano.

---

suministro de Roma— y se estableció que en los censos de los traficantes (*naviculari*), no se incluyeran sus naves ni pagaran tributos por ellas».

<sup>116</sup> FERNÁNDEZ URIEL (1995: 172-173).

<sup>117</sup> SUETONIO, *Vita Caes, Cayo*, XL.

## VII. CONCLUSIONES

1.- El sistema fiscal español, al igual que el de buena parte de los países de la Unión Europea, es deudor en gran medida del sistema fiscal romano cuyo estudio trasciende del simple interés histórico y se constituye en elemento imprescindible para la correcta comprensión del ordenamiento jurídico positivo, existiendo una continuidad histórica e interdependencia.

2.- El Estado Romano, desde su nacimiento sintió la necesidad, de dotarse de un sistema financiero que le permitiese cubrir los gastos derivados del mantenimiento de su estructura. En un principio, la financiación provenía de sus victorias militares en el exterior. Con el transcurso del tiempo las fuentes de financiación fueron cambiando y las cargas impositivas cada vez se fueron haciendo más insoportables para la ciudadanía, alcanzando su máxima expresión en el comentario de Suetonio "No hay persona ni cosa a la que no se le impusiera un gravamen", comentario que a buen seguro es compartido por el ciudadano actual en nuestro entorno.

3.- Podemos considerar al Estado romano como el patrón de comportamiento base donde se asientan los principios tributarios de la cultura occidental, puesto que el análisis de los principios en los que se inspira el sistema tributario romano, pone de manifiesto que estos son el origen de los principios del sistema impositivo por el que nos regimos hoy en día. En efecto, encontramos muchos paralelismos en los diferentes principios entre el derecho romano y el derecho español actual:

- **Principio de proporcionalidad y progresividad**, como es sabido tanto el derecho romano como en el derecho actual se basan en la capacidad económica de los individuos y debe exigirse en proporción a la misma, estando exentos los más débiles.
- **Principio de igualdad y generalidad**, según los cuales, existe la obligación general de contribuir a las cargas por causa de utilidad pública, admitiéndose sólo exenciones fiscales basadas en la justicia y la equidad. No obstante algunas exenciones tuvieron su causa en el pago de favores prestados a gobernantes o en privilegios otorgado a determinados tipos de profesionales.
- **Principio de legalidad**, concretado en la máxima jurídica "*nullum tributum sine lege*". En la República, la facultad para el establecimiento de los impuestos fue competencia de las asambleas populares, siendo asumida por el príncipe a partir del imperio. Hoy en día, nos encontramos con una reserva de ley relativa, en la medida en que se permite el desarrollo por parte de las CCAA.
- **Principio de indisponibilidad**, tanto en el época del imperio romano como en la actualidad la regulación fiscal es obligatoria quedando excluida la autonomía de la voluntad de las partes.

- **Principio de utilidad pública**, igualmente en este principio existen paralelismos con la época actual, ya que con independencia de las prioridades de cada gobierno en relación con el gasto de lo recaudado, podemos afirmar que la carga fiscal a la que está sometida la ciudadanía repercute de forma positiva en beneficio de la colectividad.

4.- La influencia del derecho romano también se aprecia en la tradicional clasificación que divide los impuestos en directos (gravan las rentas o el patrimonio) e indirectos (recaen sobre el tráfico de bienes o el consumo). En muchos de los tributos no existen apenas diferencias, en cuanto a su concepción.

En relación con los impuestos directos, los antecedentes en el derecho tributario romano de los actuales IP, IBI, IS, parecen encontrarse en el *tributum in capita*, el *tributum soli* y el *aurum negotiatorum* respectivamente. Por último, el *tributum ex censu* no parece que hoy tenga su equivalente en ninguno de los impuestos vigentes en nuestra legislación tributaria.

Por su parte, entre los impuestos indirectos, podemos encontrar el origen del IVTM, de las tasas por ocupación de vía pública para la venta, del ISD, de las costas y gastos judiciales y del IS, respectivamente en los siguientes: *vectigal rotatorium*, *vectigal foricularii promercatum*, *vicesima hereditatum*, *quadragesima litium* y *collatio lustralis*.

5.- Entre tales impuestos, algunos de los más representativos del sistema tributario romano fueron:

- ***Tributum ex censu***: Se trataba de un impuesto sobre el patrimonio, de carácter personal y directo que se exigía a los ciudadanos romanos en proporción a la riqueza que hubieran declarado en el censo. Por sus características su equivalente actual serían el IRPF y el IP.
- ***Tributum in capita***: Se establece basándose en el censo y aplicado a los *peregrinii* en las provincias, la administración romana estimaba la fortuna acumulada por los provinciales a través también de las declaraciones del censo en el que no estaban comprendidas las tierras de carácter público. Este impuesto podría tener su equivalente con el actual IP.
- ***Annona***, fue un impuesto en especies establecido en forma de diezmo. No hemos encontrado ningún equivalente actual.



- ***Centesima rerum venalium***, en sentido amplio incluía varios impuestos sobre las ventas. En sentido estricto era un impuesto de carácter indirecto que gravaba las ventas que se realizaban en las subastas. Del mismo, podría decirse también que no encontramos equivalente actual.
- ***Quadragesima litium*** se trataba de un impuesto que gravaban los procesos judiciales y que debía pagar una de las partes en concepto de lo que hoy conocemos como costas procesales. Su valor era del 2.5%.

5.- También el sistema de recaudación tributaria encuentra su origen en Roma. En la República, el Estado romano no recaudaba los impuestos directamente a través de sus funcionarios sino que empleaba el sistema de la subasta pública (*lex locationis*) entre los ciudadanos romanos con la suficiente capacidad económica. A estas personas, agrupadas en sociedades, se les denominaba publicanos y controlaban la mayor parte de las concesiones públicas. A partir de Nerón se trató de evitar sus importantes abusos hasta que acabaron finalmente sustituidos, en época imperial, por funcionarios públicos.

### **Epílogo: limitaciones y prospectiva**

A lo largo de estas páginas hemos tratado de poner de manifiesto como nuestro sistema tributario guarda cierta continuidad histórica e interdependencia con el sistema fiscal romano. Tal afirmación no ha estado exenta de dificultades, ya que ha sido necesario un estudio y análisis pormenorizado de todos aquellos cuantos autores, historiadores y juristas de prestigio, han contribuido a mostrar la citada afirmación. Igualmente ha hecho falta un esfuerzo reflexivo para encontrar los impuestos equivalentes entre el sistema fiscal romano y el sistema actual. Tal reflexión nos ha hecho concluir entre otras cosas, la importancia del estudio del derecho romano para la correcta aplicación e integración del derecho vigente. Tampoco han faltado a lo largo del desarrollo del presente TFG problemas derivados de falta de coincidencia en los datos según las diferentes fuentes documentales, las dificultades propias de un trabajo estrechamente ligado a la historia, etc. Por otra parte, algunos de los textos consultados eran, a nuestro juicio, poco ambiciosos en el desarrollo de algunos temas.

Así mismo, a medida que íbamos avanzando en la realización del presente trabajo, nos hemos encontrado con aspectos interesantes en los que no hemos podido profundizar por las limitaciones temporales y espaciales como algunos principios e impuestos no abordados en el presente TFG. Entre los primeros se encuentran los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad, solidaridad, capacidad de aumento, capacidad contributiva, flexibilidad, transparencia, racionalidad y coste social por citar algunos de ellos. Entre los impuestos no estudiamos y que podrían constituir análisis futuros cabe mencionar: *portorium*, *portazgo*, *metalla*, *functio auran*, *vectigal aqueductibus*, *vectigal urinae*, *vectigal aex usorium* o el *summa honoraria*.

Llegado a este punto, se nos abren nuevos horizontes de investigación desde el análisis de un mayor número de principios, hasta realizar un estudio más ambicioso de los diferentes impuestos, pasando por los diferentes sistemas de recaudación y todo ello en el marco de la prospectiva histórica que justifica la conocida frase atribuida a Marco Antonio Cicerón: “Los pueblos que olvidan su historia, están condenados a repetirla”.

Antonio Hita Albarracin

## VIII. FUENTES JURÍDICAS UTILIZADAS

### VIII.1. Bibliografía

- AA.VV., “Los impuestos en el Imperio Romano”, *Revista Histórico Digital* (<http://historicodigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>); fecha de última consulta: 26/04/2015).
- AGENCIA ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2015A), “Portal educación. Glosario” ([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario\\_VT\\_es\\_ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html)); fecha de última consulta: 05-05-2015).
- AGENCIA ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2015B), “Normativa básica sobre el Impuesto sobre patrimonio” ([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Normativa\\_tributaria\\_y\\_aduanera/Impuestos/Impuesto\\_sobre\\_el\\_Patrimonio/Normativa\\_basica\\_del\\_Impuesto\\_sobre\\_el\\_Patrimonio/Normativa\\_basica\\_del\\_Impuesto\\_sobre\\_el\\_Patrimonio.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_el_Patrimonio/Normativa_basica_del_Impuesto_sobre_el_Patrimonio/Normativa_basica_del_Impuesto_sobre_el_Patrimonio.shtml)); fecha de última consulta: 19-05-2015).
- AGENCIA ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2015C), “Aduanas e impuestos especiales” ([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Aduanas_e_Impuestos_Especiales.shtml)); fecha de última consulta: 19-05-2015).
- AGUDO RUIZ, A. (1997), *Abogacía y abogados. Un estudio histórico-jurídico*, Universidad de La Rioja-Zaragoza, Egido ed.
- APARICIO PÉREZ, A. (2006), *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano*, Oviedo, Universidad de Oviedo ed.
- APARICIO PÉREZ, A. (2011), “Control de la actividad financiera”, *RGDR*, nº 17 ([http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle\\_revista.asp?z=5&id=11](http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?z=5&id=11)); revista de acceso restringido; fecha de última consulta: 16-04-2015).
- ARGOTE RODRÍGUEZ, L. (2008), *Guía de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Fundación Luis Vives, ed. ([http://www.solucionesong.org/img/foros/526ff02500063/04\\_Gua\\_Fiscal.pdf](http://www.solucionesong.org/img/foros/526ff02500063/04_Gua_Fiscal.pdf)); fecha de última consulta: 20-06-2015).
- ARTEHISTORIA, LA PÁGINA DEL ARTE Y LA CULTURA EN ESPAÑOL, “Reformas económicas”, (<http://www.artehistoria.com/v2/contextos/742.htm>); fecha de última consulta 19-05-2015).
- BLANCH NOUGUÉS, J. M<sup>a</sup>. (2011), “Acerca del impuesto de la *collatio lustralis*”, *RGDR*, nº. 16 ([http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle\\_revista.asp?z=5&id=11](http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?z=5&id=11)); revista de acceso restringido; fecha de última consulta: 20-05-2015).
- CALVO ORTEGA, R. (2006), “Aplicación de las normas en la nueva Ley General Tributaria”, AA.VV., *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a Gloria Begué Cantón*, Salamanca, Universidad de Salamanca.
- CALVO ORTEGA, R. (2007), “Los acuerdos fiscales”, en AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson.

- CAMACHO DE LOS RÍOS, M. (2007), "Vectigal incertum", *RGDR*, nº 8 ([http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle\\_revista.asp?z=5&id=11](http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?z=5&id=11); revista de acceso restringido; fecha de última consulta: 29-06-2015).
- CEF. CENTROS DE ESTUDIOS FINANCIEROS (2013), "Guía Tributaria. Cap. 1. Los tributos y los procedimientos tributarios" (<http://www.fiscal-impuestos.com/guia-tributaria-2013-capitulo-1-principios-generales.html>; fecha de última consulta: 19-05-2015)
- CERVANTES SÁNCHEZ-R, C.J. (2004), *Guía de la Ley General Tributaria*, Madrid, CIIS ed.
- CORRAL GUERRERO, L. (2001), "Sistema básico de la imposición directa", *Cuadernos de Estudios empresariales*, vol. 11, Madrid.
- DEL CASTILLO, A. (1991), "La *collatio lustralis* en el régimen fiscal del reino visigodo", *Arte, sociedad, economía y religión durante el bajo imperio y la antigüedad tardía*, nº 8, Murcia.
- ESCUIN PALOP, V. (2002), "Mito y realidad de la declaración de utilidad pública o interés social ante una nueva ley de expropiación forzosa", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 17, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A. (2009), "*Ius fiscale*: Instrumentos de política Financiera y principios informadores del Sistema tributario romano", *RDUNED*, nº 5, Madrid.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A. (2010), "Léxico fiscal e instrumentos de política financiera en Derecho Romano", *RGDR*, nº 14, Madrid ([http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle\\_revista.asp?z=5&id=11](http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?z=5&id=11); revista de acceso restringido; fecha de última consulta: 29-06-2015).
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A. (2013), "Derecho administrativo romano: instituciones, conceptos, principios y dogmas", nº 13, Madrid ([http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle\\_revista.asp?z=5&id=11](http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?z=5&id=11); revista de acceso restringido; fecha de última consulta: 31-03-2015).
- FERNÁNDEZ URIEL, P. (1995) "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano", *Espacio, Tiempo y Forma, Serie II, Historia Antigua*, UNED, Madrid (<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:ETFSerie2-FF3F2E5A-BCCF-7251-D62D-A18F45BEC82D/Documento.pdf>; fecha de última consulta: 26-04-2015).
- FUENTESECA DEGENEFFE, M. (2012), "El colono y el impuesto territorial", *RIDROM*, nº 9, Universidad de Murcia ([http://interclassica.um.es/investigacion/hemeroteca/r/revista\\_internacional\\_de\\_de\\_recho\\_romano/numero\\_9\\_2012](http://interclassica.um.es/investigacion/hemeroteca/r/revista_internacional_de_de_recho_romano/numero_9_2012); fecha de última consulta: 28-06-2015).
- GARCÍA VERA, F.J. (2014), "Estudio jurisprudencial sobre la falta de legitimación en vía económico-administrativa en el supuesto de asunción de obligaciones tributarias por pacto o contrato", *Boletín Jurídico GGT* (<http://boletinjuridicoggt.es/estudio-jurisprudencial-sobre-la-falta-de-legitimacion-en-via-economico-administrativa-en-el-supuesto-de-asuncion-de-obligaciones-tributarias-por-pacto-o-contrato/>; fecha de última consulta: 28-06-2015).
- JORDÁN REYES, J.C. (2010), "Fiscalidad tributaria en el Alto Imperio Romano", *Espacio, tiempo y forma. Serie II, Historia antigua*, UNED, Madrid (<http://revistas.uned.es/index.php/ETFI/article/view/1770>; fecha de última consulta: 28-06-2015).

- LA MIRADA HISTÓRICA. (2014), "César Augusto (44 a.C. -14 d.C. y la instauración del principado" (<http://lamiradahistorica.blogspot.com.es/2014/03/cesar-augusto-44-c-14-d-c-y-la.html>); fecha de última consulta: 19-05-2015).
- LÓPEZ HUGUET, M<sup>a</sup>.L. (2007), "Un análisis de las teorías relativas al criterio de inscripción en las tribus territoriales", RGDR, n<sup>o</sup> 9, Madrid ([http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle\\_revista.asp?z=5&id=11](http://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?z=5&id=11)); revista de acceso restringido; fecha de última consulta: 31-03-2015).
- LÓPEZ HUGUET, M<sup>a</sup>.L. (2013), "Clasificación general de los *munera* locales y exposición de las principales causas de su exención", en AA.VV. (Fernández de Buján, A., Gérez Kraemer, G., Coord.), *Hacia un Derecho Administrativo y Fiscal Romano II*, Madrid, Dykinson, págs. 565-587.
- LÓPEZ RENDO RODRÍGUEZ, C. (2012), "Efectos personales del divorcio respecto de los hijos. De Roma al Código Civil actual", *RIDROM*, n<sup>o</sup> 9, Universidad de Murcia (<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4451208>); fecha de última consulta: 30-05-2015).
- MATA SIERRA, M<sup>a</sup>.T. (2012), *Derecho Tributario: Parte especial 02*, Madrid, Jurua ed.
- MARTÍN QUERALT ET AL. (2011), *Curso de derecho financiero y tributario*, vigésima segunda edición, Madrid, Tecnos.
- MUÑIZ COELLO, J. (1980), "Los impuestos en el Imperio Romano", *Revista Histórico Digital* (<http://historicodigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>); fecha de última consulta: 21-03-2015).
- PENDÓN MELÉNDEZ, E. (2002), *Régimen jurídico de la prestación de servicios públicos en derecho romano*, Madrid, Dykinson.
- PIÑOL AGUADÉ, J.M. (1978), "Antecedentes fiscales de la Hispania romana", *Revista del Colegio de Registradores de España*, n<sup>o</sup> 138.
- PONS PUJOL, LI. (2004), "La *annona militaris* en la Tingitana: observaciones sobre la organización del dispositivo militar romano", *L'Africa romana*, n<sup>o</sup> XV, Roma, págs. 1663-1680.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L., "Notas en torno a la *lex iulia de vicésima hereditatium*", *Memorias de Historia Antigua III*, Oviedo, págs. 199-215.
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, R. (2011), "El *Ius Fiscale* en el imperio probizantino", *RIDROM*, n<sup>o</sup> 7 (<http://www.ridrom.uclm.es/sumarios7.htm>); fecha de última consulta: 01-07-2015).
- SARTRE, M. (1994), *El Oriente Romano*, Madrid, Acal ed.
- SOLER BELDA, R. (2011), *La evolución del principio constitucional del progresividad en el ordenamiento tributario*, tesis doctoral, Universidad de Jaén.
- SOLINAS, G.P. (1980), "Alcune riflessioni sulla figura del *tribunus aerarius*", AA.VV., *Atti del II Seminario Romanistico Gardesano*, Milán.
- ZAERA GARCÍA, A.B. (2013), "La tributación en la Roma Republicana", *Revista Brasileira de Direito Tributario*, n<sup>o</sup>. 36.
- ZAMBRANO TORRES, A., "Principios del Derecho tributario" (<http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario1/>); portal jurídico; fecha de última consulta: 15-05-2015).

## **VIII.2. Normativa**

### VIII.2.1. Fuentes jurídicas antiguas

#### **Código de Justiniano (CJ)**

4.61.5  
4.62.1  
4.62.2  
4.63.3  
10.42.1  
10.42.4  
11.47.10

#### **Digesto (D)**

2.14.38  
2.14.42  
39.4.4.1  
39.4.4.2  
39.4.10  
49.14.24  
49.14.25  
50.4.4.2  
50.15.3-4

### VIII.2.2 Fuentes jurídicas actuales

#### **Constitución española (CE)**

Art. 1  
Art. 9.2  
Art. 10.1  
Art. 14  
Art. 31.3  
Art. 33.3  
Art. 134  
Art. 139.1

**Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.**

**Ley 19/91, de 6 de junio, del impuesto sobre patrimonio.**

**Ley 37/92, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.**

**Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.**

**Ley 41/1998, de 9 de diciembre de 1.998, del Impuesto sobre la renta de los no residentes.**

**Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):**

Art. 3.1

Art. 3.2

Art. 4

Art. 17.5

Art. 18

**Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**