

# PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN JUSTINIANEA

Rafael Guijarro Calvo  
*Universidad de Almería*

**Resumen:** Se analizan textos romanos del siglo VI, de los que se deducen reglas y principios del Sistema Tributario en época justiniana. Se pueden distinguir por razones expositivas, entre Principios de ordenación y principios de aplicación, y para esta clasificación han sido de gran utilidad los principios que informan e inspiran el sistema tributario español, recogidos básicamente en los artículos 3 de la Ley General Tributaria y artículo 31 de la Constitución española.

**Palabras Clave:** Principios tributarios, Justiniano, Derecho romano, fraude, contribuyentes.

**Abstract:** There are analyzed Roman texts of the 6th century, of which they are deduced rules and beginning of the Tributary System in justinianean period. They can distinguish for explanatory reasons, between principles of arrangement and principles of application, and for this classification they have been of great usefulness the principles that inform and inspire the tributary Spanish system, gathered basically in the articles 3 of the General Tributaria Law and article 31 of the Spanish Constitution.

**Keywords:** Tributary principles, Justinian, Roman Law, Fraud, Contributors.

## I. INTRODUCCIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS FUNDAMENTALES

Hay que tener presente como un a priori que en las constituciones imperiales de este reinado se percibe una aceptación del *status quo* que se había ido configurando a lo largo del Bajo Imperio, incluso se llega a materializar, metafóricamente hablando, la solidificación del Estado autocrático y cristiano<sup>1</sup>. De ahí que no haya encontrado modificaciones de calado en la configuración del sistema impositivo, sino simples modificaciones al respecto. Además, se puede observar claramente que tanto en el Digesto como en el Código justiniano los compiladores recogieron una tradición financiera, que seguía teniendo vigor en la medida que los nuevos tiempos, con sus nuevas necesidades, lo permitían. Sólo en determinadas ocasiones se localizan en el Código constituciones emitidas por Justiniano, y en ellas se confirman o matizan las políticas emprendidas por emperadores precedentes. Las preocupaciones financieras de siglos precedentes fueron temática preferente en las constituciones imperiales postclásicas, ricamente reguladas y descritas, hasta el punto de marcar una tradición fiscal<sup>2</sup>.

Conforme a criterios de sistemática actuales se pueden reconocer en la legislación fiscal de Justiniano unos principios de ordenación y de aplicación del sistema tributario. Ya como advierte Fernández de Buján en las observaciones preliminares de su artículo sobre este tema<sup>3</sup>: “en materia de régimen jurídico fiscal, *de iure fisci*, asombra el rigor y la modernidad de las instituciones sobre las que se cimienta la Hacienda Pública Romana, así como el novedoso

---

<sup>1</sup> R. GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, *Las estructuras ideológicas del Código de Justiniano*, Murcia 1997, pp. 57 ss. 130.

<sup>2</sup> B. MALAVÉ, “La administración financiera de las finanzas en el Bajo Imperio”, *Revista General de Derecho romano* 8 (2007) 1 ss..

<sup>3</sup> A. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, “Léxico fiscal e instrumentos de política financiera en Derecho Romano”, *Revista general de Derecho romano* 14 (2010) p. 1.

tratamiento atribuido por la jurisprudencia y la legislación romana a sus principios informadores e inspiradores, y a las cuestiones básicas de su sistema impositivo”.

En este estudio me han sido de gran utilidad los trabajos de los profesores Fernández de Buján y Aparicio Pérez, tanto porque han ahondado en la búsqueda de las fuentes romanas, como porque han construido una relación de principios reconocibles en la legislación contenida en el *Corpus Iuris Civilis*. Ahora bien, al tratar sobre los principios bien se podría seguir literalmente la ordenación establecida por alguno de los autores anteriormente citados<sup>4</sup>, bien se podría distinguir entre principios de ordenación y principios de aplicación<sup>5</sup>. No obstante, he optado por resolver la cuestión tomando como guía los principios que informan e inspiran el sistema tributario español, recogidos básicamente en los artículos 3 de la Ley General Tributaria y artículo 31 de la Constitución española, y donde se establece lo siguiente:

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

1. “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”.
2. “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributario”.

-Artículo 31 CE.:

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

Por tanto, procedo a singularizar cada uno de los principios, aunque como se observará todos ellos están íntimamente relacionados entre sí.

## II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- Capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos.-

La contribución debe realizarse en base a la riqueza, renta y situación concreta de cada contribuyente, y no donde no las hay<sup>6</sup>; esto ya lo expresó por Ulpiano, y se recogió en el Digesto: “Las personas sin recursos económicos no quedan obligadas a soportar carga patrimo-

<sup>4</sup> A. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, “*Ius fiscale*: Instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario”, *Estudios Homenaje Rodríguez Bereijo I* (2010) 103 ss., reconoce los siguientes principios en la administración financiera romana: proporcionalidad y Capacidad económica, igualdad y generalidad en la imposición, benignidad, humanidad, equidad, legalidad o de reserva de ley, indisponibilidad, objetividad y seguridad jurídica, razonabilidad y utilidad común, y preclusión; A. APARICIO PÉREZ, “Aportaciones del Derecho romano a la fiscalidad moderna. I”, *Revista general de Derecho romano* 12 (2009) 1 ss., trata de los principios de legalidad, justicia, generalidad, capacidad económica, indisponibilidad de la obligación tributaria, seguridad jurídica y sencillez.

<sup>5</sup> En cuanto a los principios de ordenación se basan en los siguientes: Principio de utilidad, capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria, no confiscatoriedad. Y respecto a la aplicación se establecen: principio de legalidad, proporcionalidad, eficacia, limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

<sup>6</sup> A. APARICIO PÉREZ, “Aportaciones del Derecho romano a la fiscalidad moderna. I”, *cit.*, p. 29, n. 74, cita sentencias del Tribunal Constitucional en las que se alude a este principio.

nial alguna, en razón de su propia indigencia...”<sup>7</sup>. Tal principio supone la aptitud para ser sujeto pasivo de un gravamen, y conlleva el cumplimiento de otros principios como la generalidad, la no confiscatoriedad, y la regla de la imposición mínima y proporcionalidad.

En el s. VI d.C. había un gran segmento de la población sumido en la marginación, en la pobreza y en la enfermedad, y que se entendía protegido por los poderes eclesiásticos y por el evergetismo cristiano<sup>8</sup>; tales individuos dejaban de ser sujetos pasivos de contribución. Desde el Bajo Imperio hasta época justiniana diversas medidas trataron de poner en práctica políticas de empleo, y de control de la emigración, para detener y reducir este fenómeno, y aumentar la productividad social; diversamente, recibía una valoración positiva la conducta de aquellos ‘santos’ que vivían en lauras, y por tantos ajenos al mundo y a la tributación<sup>9</sup>.

#### - Principio de justicia.-

Para que el sistema sea justo debe cumplir los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad. La definición de justicia que formulara Ulpiano a comienzos del s. III d.C. bien podría sintetizar el contenido de este principio aplicado al ámbito impositivo<sup>10</sup>.

La aplicación de este principio en época justiniana es evidente, y se percibe en todas las disposiciones aprobadas por el Emperador. Así, por ejemplo, en una constitución del año 553 d.C. se establecían diversas medidas para garantizar el principio de justicia en la exacción impositiva; como la dispuesta en pro del contribuyente no podían exigirse a los súbditos tributos de tierras que no poseía<sup>11</sup>. Desde otra perspectiva, también se aplicaba el principio de justicia cuando se establecía que los cobradores de tributos debían servirse de pesos y medidas justas; y en otro ámbito distinto, el principio demandaba que estos recaudadores no dispusieran de licencia para hacerse partícipes de los ingresos públicos<sup>12</sup>.

Igualmente se estableció en la constitución mencionada que, en el caso de que los contribuyentes pagaran tributos fiscales en la provincia, por títulos diferentes a los que estuvieran previstos en la disposición particular del año, les serían computados en las contribuciones del correspondiente ejercicio fiscal, a fin de que no sufrieran ningún quebranto<sup>13</sup>.

Y para que las autoridades actuaran con criterios de justicia dicha constitución ordenó que ningún recaudador, ni los encargados del censo, ni los que controlaban las cuentas, o a otros cualesquiera de los que prestaban servicio público, les fuera lícito valerse del cobijo en lugar sagrado, para protegerse de aquellos que los denunciaban por sentirse lesionados en la exacción de los tributos<sup>14</sup>.

<sup>7</sup> Ulpiano D.50.4.4.2: “los que no tienen recursos no están obligados a cumplir las cargas patrimoniales”.

<sup>8</sup> R. RIZZO, *Papa Gregorio Magno e la nobilità a Sicilia*, Palermo 2008, pp. 232 ss..

<sup>9</sup> E. PATLAGEAN, *Pauvreté économique et pauvreté sociale à Byzance: 4e-7e siècles*, Paris 1977, p. 319 s., se refiere también a aquellos que sin ser pobres, practican la pobreza viviendo en agrupamientos de gente solitarios en un habitat disperso (*laura*).

<sup>10</sup> Ulpiano D.1.1.10,2: “Justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo.

<sup>11</sup> Nov. 133,14.

<sup>12</sup> Nov. 133,15-17. R. DELMAIRE, “Le déclin des *Largesses sacrées*”, *Hommes et richesses dans l’empire byzantin, IV-VIè siècle, I*, Paris 1989, p. 274, el *Comes Sacrarum Largitionum* abastecía los modelos a partir de los cuales los Prefectos distribuían para todo el Imperio.

<sup>13</sup> Nov. 133,1.

<sup>14</sup> Nov. 133,13. Ya Constantino, C.4,62,4, estableció: “Si hubiere alguna querrela de nuestros súbditos de provincias, que denunciase la avidez de los arrendatarios de impuestos, y se probare que éstos hubieren exigido algo contrario a la antigua costumbre y más allá de los límites de lo establecido por las leyes, sean castigados con destierro perpetuo los reos de tan grave crimen...”.

Ahora bien, este principio ha de ser atemperado por la equidad para no perecer en la rigidez de la norma (*Summum ius summa iniuria*)<sup>15</sup>. Así, los juristas clásicos aplicaban la equidad en el ámbito fiscal, tanto en la exigibilidad de los tributos<sup>16</sup>, como en la justificación de la exención fiscal<sup>17</sup>. Además, Paulo subrayaba la importancia del respeto a las costumbres locales en la exacción de tributos, lo que también facilitaba la adaptación del hecho impositivo al caso concreto<sup>18</sup>. En las fuentes justinianeas analizadas, no he detectado ninguna referencia al recurso a la *consuetudo* en la normativa fiscal<sup>19</sup>; no obstante no descarto que en la práctica se tuviera presente, pues en dicho periodo triunfaban las costumbres locales que no fueran *contra legem*<sup>20</sup>.

- Principio de generalidad.-

Conforme a este principio todos deben contribuir al sistema fiscal, lo que establece una obligación general para los súbditos, pero matizada por el principio de capacidad económica. Este principio engloba a aquellos contribuyentes que realizan el presupuesto de hecho, tanto los que residen en el territorio del impuesto, como aquellos, que no encontrándose en el territorio, tuvieran residencia en él. Este principio está relacionado con los principios de legalidad,

<sup>15</sup> Cic. *Off.* 1,10,33.

<sup>16</sup> Ulpiano, en D.50,15,4,1, escribía sobre la necesidad de aplicar la equidad en el caso de que los ciudadanos sufriesen catástrofes en sus campos, por lo que el censor debía descargar a quien por ciertas causas no pudiese disfrutar de la cantidad denunciada en las tablas públicas. Y en otro texto el mismo jurista (D.50,15,4,1) alude a la equidad en la exigibilidad de las contribuciones fiscales: “El que hace el censo debe tener el justo criterio para saber que corresponde a su oficio relevar de la contribución a quien, a pesar de estar registrado, no pueda disfrutar de la tierra por determinadas causas, por lo que si una parte del campo desapareciera por un terremoto, deberá ser eximido su propietario por el que hace el censo; si perecieren las cepas o se secan los olivos, será injusto incluir su número en el censo, en tanto que si el titular hubiere procedido a la tala de los mismos, deberá declararse el número de los que había en el momento del censo, a no ser que se probare al encargado de confeccionar el censo la justa causa de la tala realizada”. Véase al respecto, J.M., BLANCH, “Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública* 48 (1998) 101 ss..

<sup>17</sup> Ulpiano D.50,5,1 pr.: “Toda exención debe basarse en la equidad”; Ulpiano D.50,4,4,1: “La excusa de los que carecen de bienes, para las cargas, para los honores, que se imponen., no es perpetua, sino temporal...”. En D.39,4,7,1 se establece que si los pupilos pagan el impuesto en el plazo de un mes quedan eximidos de la confiscación: “Los emperadores Antonino Marco Aurelio y Marco Vero dispusieron en un rescripto que condonaban a un pupilo la pena de confiscación si procedía al pago del tributo dentro de treinta días”. En C.2,37,1 (200 d.C.), se establece que la venta al fisco, por un menor de edad, de una cosa por un precio notablemente inferior al real, podrá rescindirse, así: “Si siendo Probo menor de edad, se apresuró, engañado por Rufino, nuestro administrador, a contratar, sin reflexión, la venta de una cosa, por un precio mucho menor, el fisco se atendrá a la autoridad del derecho público, respecto al derecho de la restitución”. En D.39,4,5, se tiene en cuenta el hecho de la tempestad, a efectos de exención de la pena, en un supuesto de exportación de piedra de afilar de la isla de Creta. En análogo sentido, se establece en D.39,4,16,8: “Dispusieron por rescripto los emperadores Marco Aurelio y Vero, de consagrada memoria, que si el cargamento hubiera sido descargado a causa del temporal, no debe ser confiscado”. En un supuesto de pago indebido por un contribuyente, se tiene en cuenta el error, al efecto su restitución por los publicanos, así en D.39,4,16,14: “Septimio Severo y Antonino Caracala, emperadores de consagrada memoria, dispusieron en un rescripto que, si un publicano cobrara algo indebido, por error de quien lo hubiera pagado, se lo debe restituir”. Asimismo, en D.19,14,10, se tiene en cuenta el error de quien se considera incapaz de adquirir por herencia: “Adriano y Antonino Pio, de consagrada memoria, así como los emperadores hermanos, Marco Aurelio y Lucio Vero, dispusieron en rescriptos que no debía sufrir perjuicio, aquél que teniendo los requisitos legales para adquirir, se había autodenunciado por error”. Por su parte, en D.39,4,16,9, se tiene en cuenta el error en la declaración, en materia de exportación, al efecto de exención de la pena. Asimismo en D.39,4,16,10 se dispone que si el delito fiscal se produce por error y no por fraude, no se impone la pena de confiscación del objeto, sino una pena pecuniaria del doble de su valor.

<sup>18</sup> Paulo, D.39,4,4,2: “En todos los tributos, suele respetarse la costumbre (*consuetudo*), como así se dispone asimismo en las constituciones imperiales”.

<sup>19</sup> Sobre la aplicación histórica de la costumbre, véase L. BOVE, *La consuetudo in diritto romano. I. Dalla Repubblica all'età dei Severi*, Napoli 1971.

<sup>20</sup> R. RODRIGUEZ LOPEZ, “Les coutumes et usages dans l'urbanisme byzantin”, *Actes des Journées Internationales d'histoire du Droit* (Jaén 2011) 553 ss..

igualdad y justicia, y exige la ausencia de exención y privilegios. Ya el emperador Antonino estableció que las cargas que gravaban los patrimonios, por causa de utilidad pública, debían afectar a todos (C.10,42,2).

Las constituciones justinianas identificaron los términos ciudadano y contribuyente, y como regla general todos eran considerados sujetos pasivos; no obstante, la fractura social hacía evidente la imposibilidad de hacer totalmente efectivo este principio, tanto por la cúspide como por los sustratos inferiores. Realmente como se puede deducir de la lectura del apartado relativo a las exenciones fiscales, Justiniano prohibió como principio los privilegios, ya sean civiles, eclesiásticos o militares, y es especialmente interesante la explicación que de ello se dió en una constitución del 536 d.C.<sup>21</sup>. Sin embargo en toda época se fijaron exenciones. Al mencionar “sustratos inferiores de la sociedad”, evidentemente me estoy refiriendo a pobres, enfermos físicos, disminuidos, e incluso aquellos que por la santidad de su locura eran venerados como santos<sup>22</sup>. No obstante ascetas y santos, solían proceder de status elevados de la comunidad ciudadana, y a los que comprensiblemente se les recriminaba por parte de su círculo íntimo de amigos y parientes, en tanto adjuraban de sus deberes cívicos<sup>23</sup>.

#### - Principio de igualdad.-

Ante la misma situación la contribución debe ser la misma, y no privilegiar a ningún grupo social. Justiniano puso en marcha un paquete de medidas jurídicas, con el fin de subsanar los desequilibrios que se venían produciendo en los últimos siglos, y ello le supuso la confrontación con aquellos sectores tradicionalmente privilegiados.

#### - Principio de progresividad.-

La contribución no sólo debe ser mayor de forma absoluta con el aumento de la capacidad económica, además debe ser proporcionalmente mayor a medida que aumenta la capacidad económica. Claro está que este principio está indisolublemente unido al anterior. Se desconocen los instrumentos fiscales que Justiniano pudo utilizar para conseguir la aplicación de este principio.

#### - Principio de equitativa distribución de la carga tributaria.-

Es manifestación del principio de justicia. El cumplimiento de este principio queda palpable en algunos conectores articulados en diversas disposiciones jurídicas; así, se exime del pago de los tributos aquel contribuyente al que le ha sido arrebatado su mano de obra, pues lo equitativo es que ésta competa a aquel poseedor que se aprovecha del colono ajeno, quien, por lo menos teóricamente ha podido doblar su producción frente al detrimento sufrido por el primero.

#### - Principio de no confiscatoriedad.-

La obligación de contribuir no puede suponer la pérdida de la totalidad del patrimonio de la persona. El incumplimiento de este principio supondría el paso del individuo a una situación de indigencia, y, por tanto, su pérdida definitiva de su condición de contribuyente<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Nov. 44 (536 d.C.).

<sup>22</sup> J. VIZCAINO SÁNCHEZ, *La presencia bizantina en España: s. VI-VII*, Murcia 2009, pp. 257 ss..

<sup>23</sup> Ya desde el Bajo Imperio se advierten, estas prácticas, y la incomprensión del núcleo afectivo, tal y como por ejemplo, mencionaba San Jerónimo en sus epístolas, lo que a su vez retroalimentaba los valores de fortaleza cristiana del sujeto en cuestión.

<sup>24</sup> J. TONER, *Sesenta millones de romanos. La cultura del pueblo en la antigua Roma*, Madrid 2012, pp. 5 ss..

No se encuentra en las constituciones de Justiniano ninguna disposición en la que se vele por este principio, y no creo que la política fiscal fuese en ese sentido muy progresista. Mas bien, al contrario, los exactores eran implacables; Leoncio de Neapolis, contemporáneo a Justiniano, relataba el caso de un agricultor egipcio, que como consecuencia de la esterilidad de su campo, por la falta de crecida del Nilo, no podía pagar los impuestos, y era presionado por los recaudadores; pidió desesperadamente un préstamo al gobernador militar, que, aunque se lo concedió, no llegó a materializarlo, y como último recurso se dirigió seguidamente al patriarca Juan de Chipre<sup>25</sup>. Ahora bien, también hay que tener presente, que en especiales coyunturas políticas y económicas, el Emperador condonó los atrasos en las contribuciones.

### III. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

#### - Principio de proporcionalidad.-

La proporcionalidad está referida tanto a la determinación del hecho impositivo, al cumplimiento de los deberes fiscales, como a su incumplimiento<sup>26</sup>; respecto a esta última situación se exige una relación entre la sanción que se impone y la infracción cometida. Así lo reflejó el emperador Antonino: “Todas las cargas públicas deben ser soportadas en proporción a las fortunas”<sup>27</sup>; en el mismo sentido lo expresaba siglos después Papiniano en dos textos: “Todos presten la cantidad de dinero del tributo en proporción a sus predios”<sup>28</sup>, y en D.39.4.8.1: “Pero si uno de varios herederos sustrae una cosa común con objeto de defraudar el pago del tributo, no se procederá a la confiscación de las cosas de los demás coherederos”<sup>29</sup>.

En las fuentes justinianas se vertebran dos vectores que propician en cumplimiento de este principio: la protección de contribuyente y la tutela de la recaudación pública.

#### - Principio de eficacia.-

La vigencia de una norma tributaria se manifiesta en su aplicación en el espacio y en el tiempo, pero también en la utilidad de la misma; en el s. II d.C. los emperadores Severo y Antonino afirmaban que no había la exacción de nuevos impuestos que no tuviesen su fundamento en la utilidad común<sup>30</sup>. Conforme a una constitución justiniana era imprescindible que se investigase el destino de los tributos fiscales para que fuesen útiles al interés público<sup>31</sup>.

#### - Principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.-

Se han de simplificar los trámites para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, y con ello se reducirán los costes indirectos, tanto para la Administración, como para el contribuyente: el ahorro económico de las dietas de esos delegados en concepto de desplazamiento y manutención. Al respecto, Justiniano dirigió una constitución a Narsés, Preósito de Sacra Cámara y a Antioco, Prefecto de la Italia reconquistada<sup>32</sup>; su capítulo noveno se titula: “En pro de la inmunidad de los tributos”, y el texto dice así:

<sup>25</sup> LEONCIO DE NEAPOLIS, *Vida de Juan de Chipre* 30.

<sup>26</sup> J. DURLIAT, *Les finances publiques de Diocletien aux Carolingiens (284-899)*, Paris, 1990, pp. 42 ss..

<sup>27</sup> C.10,41(42),1.

<sup>28</sup> Papiniano, D.50,15, 5.

<sup>29</sup> Igualmente, Hermogeniano, D. 49,14,46,9: “Si son muchos los que han hecho un fraude al fisco, deben pagar entre todos la pena prevista del cuádruplo, cada uno una parte igual, y no la totalidad de la pena por parte de cada uno, como sucede en la acción del hurto, si bien los deudores solventes responderán por los insolventes”.

<sup>30</sup> C.4,62,1.

<sup>31</sup> Nov. 17,11 (535 d.C.).

<sup>32</sup> Nov. 1 (554 d.C.).

“Para que con motivo de la exacción de los tributos no sufran molestias los habitantes de cualesquiera provincias, mandamos, que no se envíen oficiales de ninguna mayor dignidad para exigir las contribuciones, sino que por los jueces de las provincias y por sus oficiales sea reintegrado cualquier perjuicio que pareciere que sufren los contribuyentes con la exacción de los tributos; si no se hubieren pagado las contribuciones, no ha de denegarse licencia a los jueces superiores y a sus oficiales para que demanden a los mismos jueces y sus oficiales, y les exijan lo que no se pagó, y se atienda tanto a las cuentas públicas como a la utilidad del contribuyente”.

Este principio es un límite directo a la potestad tributaria, y libera de imposición ciertos hechos que llegaron a ser tributables en la práctica.

- Principio de respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.-

Ya en épocas precedentes, cuando los publicianos cobraban ilícitamente impuestos, la jurisprudencia estimó que se restituyese al doble o al triplo a las víctimas de tal exacción<sup>33</sup>. Numerosas disposiciones fiscales se disponían a favor de los contribuyentes. Así, por ejemplo, se expresó la Novela constitución 1,12, denominada “Del sufragio de los contribuyentes”. En ella se estableció que los jueces idóneos y capaces para la administración de las localidades, no podían ser nombrados por sufragio, sino que debían elegirse por los Obispos y primates de cada región, ciertamente de las mismas provincias que debían administrar. Cuando surgía un litigio, el juez competente tenía que enviar la demanda al Obispo y primate de la región, de suerte que si se hallara que infirieron alguna lesión a los contribuyentes, o que exigieron alguna cosa excediéndose de los tributos establecidos, o que en las compras perjudicaron a los poseedores con medidas exageradas, o con otros perjuicios o gravámenes, o con injustos pesos de sueldos, esto lo debían satisfacer de sus propios bienes<sup>34</sup>. Y también si se descubriese que alguno de los administradores, o de los accionarios (*actionariis*), hizo alguna cosa en tiempos de los tiranos, tendría que restituir con sus propios bienes al que se lo quitó, pues debía de procurarse la indemnidad de los súbditos.

En la misma idea se dispone la Novela constitución 1,14, al establecer que si se viese que, con ocasión de la exacción de los tributos, o con pretexto de cualesquiera carga, o de otro modo no razonable, algunos contribuyentes fueron lesionados por alguien en dinero, o en especies, debía restituirse competentemente a aquel a quien se le quitó. De este modo los habitantes de todas las provincias recobrarían legítimamente lo suyo, y lo que, exceptuado el dueño, no era conocido, sería distribuido a prorrata entre los que perdieron rebaños en la misma provincia.

En esta constitución encontramos una interpretación extensiva del principio de una gran finura jurídica; así, habiendo la autoridad pública efectuado el recuento de ingresos conforme a lo presupuestado y expuesto en tablas públicas, y habiéndose advertido un descuadre a favor de la Caja pública o de sus representantes, sin que constara denuncia pertinente al respecto, se resolvía el asunto compensando a los damnificados por desastres naturales.

En la C. 1,27,1,5 (534 dC.) se exigía honradez a los funcionarios y que los tributarios no sean lesionados<sup>35</sup>. Igualmente en la Nov. 133,5 (545 dC.) se aborda una cuestión de gran rele-

<sup>33</sup> Paulo D.39,4,9,5: “... porque una cosa exige la utilidad de los particulares, y otra el vigor propio de la justicia pública”.

<sup>34</sup> Sobre la relevancia político-social de los obispos, A. DIAZ BAUTISTA, “Eglises et pouvoir politique”, *Actes des Journées Internationales d'Histoire du Droit d'Angers* (Angers 1987) pp. 83 ss..

<sup>35</sup> Nov. 119(130) pr. (545 d.C.): “Nuestros contribuyentes sean mantenidos ilesos e indemnes”. En el cap. cuarto de dicha Novela se exige que ningún militar o juez reciba con ocasión de tránsito cosa alguna en dinero o de ciudades o de predios; si así se defraudase se le exigirá a tales funcionarios el duplo de los robado.

vancia, pues nada menos que se determina sobre quien recae el cumplimiento en aquel supuesto de fuerza mayor o caso fortuito; el texto dice así:

“Y también hemos determinado favorecer a nuestros contribuyentes en esto, en que no se les imponga a los poseedores la necesidad de asegurar con hipotecas los diezmos de la contribución en oro, para que no sufran ellos mismos lesión alguna por esto, sino que aquellos, a quienes en cada provincia o ciudad incumbe la responsabilidad de las exacciones fiscales (*periculum fiscalium*)...”.

En la Nov. 152, pr. se subraya que se procuraba administrar diligentemente, con el auxilio de Dios, los negocios de la República. Y en su cap. 1 se añade que si se hizo alguna cosa en detrimento público, se mandaría que fuese nula. La extensa Nov. 133, ya comentada ampliamente, se dedica monográficamente a los contribuyentes y a sus derechos respecto a una exacción abusiva, y ello se hace, tal y como se indica en el epílogo de la misma constitución ‘en pro de la utilidad y del estado de nuestros tributarios’<sup>36</sup>.

El poder público aleccionaba a los contribuyentes para que colaborasen en el buen funcionamiento de la administración tributaria; así se subrayaba que las disposiciones dictadas contra el abuso de las autoridades públicas, y en pro de la indemnidad de los contribuyentes, debían de estar secundadas con un comportamiento activo de los lesionados, pues el silencio de los mismos tenía que entenderse como complicidad en el acto lesivo<sup>37</sup>. En otra constitución se insistía en este tema:

“... no queremos que nuestros contribuyentes, abandonando la provincia, acudan aquí (Constantinopla), menospreciados por los jueces de las provincias. Porque si después fuéremos molestados por los que de allí vinieren, preguntaremos de todos modos a los que vengan, si denunciaron tales cosas al que está encargado de la Administración. Y si verdaderamente conociéremos que ellos no se las denunciaron, los enviaremos con grave corrección a la provincia; pero si ellos le hubieren ciertamente interpelado, y el que desempeña la Administración, o fue negligente, o por otra causa no decorosa desatendió las leyes, en este caso dirigiremos contra él toda nuestra indignación” (Nov. 26,3 -535 d.C.-).

Diversas constituciones abordan el tema de la Administración de justicia, y de los colapsos en el funcionamiento de los tribunales de la metrópoli, lo que incidía también con gran intensidad en el hábitat urbano, generando problemas migratorios. Además, tal movilidad restaba validez a los censos fiscales y a la efectividad del proceso recaudatorio.

#### - Principio de legalidad.-

Las obligaciones de contribuir sólo pueden imponerse mediante ley. Este principio garantiza la seguridad jurídica de los sujetos afectados por los tributos y destierra la arbitrariedad. *Nullum tributum sine lege*, esto es, no podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales. Además, el principio de legalidad tiene como efecto indirecto la indisponibilidad de la obligación tributaria; en el Digesto se contiene un texto de Papiniano en el que

<sup>36</sup> En C.4.62.3, se obliga a la restitución de lo cobrado contra la racionalidad jurídica: “...El juez competente prohibirá que se cobre nada de manera ilícita y ordenará que se restituya lo que se cobró de forma contraria a la razón...”.

<sup>37</sup> Epílogo de la Nov. 119. En la Nov. 17,1 (535 d.C.) Justiniano le indica al Cuestor del sacro palacio que de la siguiente instrucción a los que desempeñen cargos administrativos: “... no adquieras ningún lucro, ni mayor ni menor..., sino que te contentes con las solas cosas que se te suministran por el fisco... Y te apresures en primer lugar a que vigilantemente se cobre los tributos fiscales, no dejando de investigar nada respecto al cargo público, no sea que acaso sufra menoscabo el fisco, y a conservarle en todas partes lo que sea propio de él...conservados libres de toda otra calumnia los contribuyentes pagarán fácil y prontamente los tributos, y los que dando antes para hurtos continuaban siendo todavía deudores de los tributos fiscales, pagando ahora esto, se librarán fácilmente de los mismos tributos fiscales”.

afirmaba que: "...la regulación fiscal no puede ser derogada por pactos entre particulares"<sup>38</sup>. De todo el sistema tributario es el principio de mayor relevancia, pues es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de la paz social, y de él derivan la seguridad jurídica y económica, así como es una garantía de certeza para los contribuyentes o responsables, descartando una posible discrecionalidad de la Administración Tributaria.

Evidentemente en época imperial y justiniana sólo podía emanar de una constitución del Emperador<sup>39</sup>. Y en época justiniana se reitera que ninguna otra autoridad pública distinta al Emperador expidiese nuevos mandatos al respecto<sup>40</sup>.

#### IV. NOTAS CONCLUSIVAS

Se puede extraer del análisis de las disposiciones del *Corpus Iuris Civilis* la preocupación de los juristas justinianos por recoger constituciones y textos jurisprudenciales de los que se puede marcar una línea de aplicación de principios tributarios. Por lo que se refiere ya concretamente a las Novelas, de esta legislación se pretendía un crecimiento de los ingresos tributarios, aunque Justiniano estableció en una constitución la eliminación de algunas de las partidas de ingresos, por lo injustificado de determinados tributos, y para aumentar la capacidad fiscal de la población. Así pues, como consecuencia de una cuidada política económica (aplicación de principios de justicia, legalidad, eliminación de toda forma imposición extrafiscal y meritocracia), los súbditos pudieron adquirir una mayor disponibilidad patrimonial.

---

<sup>38</sup> Papiniano D.2,14,42; Papiniano D.2,14,38: "...el Derecho público no puede ser modificado por pactos entre particulares".

<sup>39</sup> Así se dispone en C.4,62, que contiene diversas constituciones de los emperadores Severo y Antonino hasta Constantino, relativas a la competencia exclusiva del Emperador en la creación de impuestos; así, por ejemplo, C.4,62,2: "No se pueden establecer nuevos impuestos, ni aún por decreto de las ciudades"; C.4,62,3: "No responde a lo acostumbrado el establecimiento de un impuesto sin consulta al príncipe. El juez competente dispondrá, en consecuencia, la no exigibilidad de una reclamación ilícita, así como la restitución de lo recaudado contra la razón jurídica"; Hermogeniano D.39,4,10 pr.: "Sin orden de los emperadores no pueden, ni el gobernador, ni el administrador, ni el senado de la ciudad, establecer tributos, ni revisar los ya vigentes, mediante la adición o supresión de sus disposiciones reguladoras".

<sup>40</sup> Nov. 17,11 (535 d.C.).

