

# *Ius fiscale:* de la imposición directa e indirecta

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN<sup>1-2</sup>

## RESUMEN

El *ius fiscale* constituye un sector del ordenamiento jurídico romano que no ha sido demasiado estudiado, no obstante, la clasicidad y modernidad de sus principios informadores, la conservación de una parte importante de su léxico y la actualidad de muchos de los instrumentos de política tributaria. En las ciudades estado áticas, en la Roma republicana y en la etapa imperial, se encuentran las primeras manifestaciones de una Hacienda pública ordenada, con una actividad financiera estructurada en impuestos directos e indirectos, y con principios, normas e instituciones basados en el interés general.

**Palabras clave:** *ius fiscale* romano, política tributaria, Hacienda pública, actividad financiera, impuestos directos e indirectos, interés general.

- 1 Doctor en Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, España. Catedrático de Derecho Romano de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, España. Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Correo-e: antonio.bujan@uam.es. Enlace Orcid: 000-001-6524-6157. Fecha de recepción: 9 de febrero de 2023. Fecha de modificación: 19 de marzo de 2023. Fecha de aceptación: 8 de mayo de 2023. Para citar el artículo: Fernández de Buján, Antonio, "*Ius fiscale*: de la imposición directa e indirecta", *Revista digital de Derecho Administrativo*, Universidad Externado de Colombia, n.º 30, 2023, pp. 75-102. DOI: <https://doi.org/10.18601/21452946.n30.05>.
- 2 El presente estudio se realiza en el marco del Proyecto I+D+i, de Generación del Conocimiento, 2021 Modalidad Investigación no Orientada Tipo B: "Acciones e interdictos populares: Delitos públicos, delitos privados, y tutela del uso público de las cosas públicas". Ministerio de Ciencia e Innovación, Agencia Estatal de Investigación, Área Derecho, Cod. Administrativo/Ref. PID2021-124608NB-I00, 2022- 2025. Entidad solicitante: Universidad Autónoma de Madrid. Investigadores Principales: IP1 Fernández de Buján y Fernández, Antonio; IP2 Alburquerque Sacristán, Juan Miguel.

## *Ius Fiscale*: Direct and Indirect Taxation

### ABSTRACT

The Roman *ius fiscale* is a sector of the Roman legal system that has not been studied much, despite the classic nature and modernity of their reporting principles, the conservation of an important part of their lexicon and the topicality of many of the instruments of the tax policy. In the Attic city-states, in Republican Rome and in the Imperial period, we find the first manifestations of an orderly public finance, with a financial activity structured in direct and indirect taxes and with principles, rules and institutions based on general interest.

**Keywords:** Roman *Ius Fiscale*, Tax Policy, Public Finance, Financial Activity, Direct and Indirect Taxes, General Interest.

### INTRODUCCIÓN

En las ciudades Estado áticas, en la Atenas del siglo V, en la Roma republicana y en la etapa imperial se encuentran las primeras manifestaciones de una Hacienda pública ordenada, en el sentido actual del término, con una imposición fiscal estructurada en impuestos directos e indirectos, y con principios, normas e instituciones propios de la actividad financiera y basados en el interés general, aunque no se haya llegado a una delimitación rigurosa de conceptos como ingresos y recursos, patrimonio y renta, y recursos financieros tributarios y no tributarios<sup>3</sup>.

Subraya Morselli que "en la ciudad Estado de Atenas se encuentran los albores de una Hacienda pública ordenada e inspirada en el principio del interés público, en la que el sometimiento al impuesto no deriva de una relación de servidumbre sino de defensa del interés colectivo entregado al cuidado del Estado"<sup>4</sup>.

3 Ha escrito Bernhard Laum, en un conocido estudio sobre la Hacienda pública en la Antigüedad, "Geschichte der öffentlichen Finanzwirtschaft" en *Attentum und Frühmittelalter*, Tubinga: Mohr, 1951, que el Estado-ciudad de los siglos IV y V antes de Cristo se caracteriza por tres notas esenciales: (1) el predominio de las prestaciones voluntarias, (2) el amplio recurso a la imposición indirecta, y (3) la recaudación mediante el expediente del arrendamiento.

4 Emanuele Morselli, *Corso di Scienza della Finanza pubblica*, Padua: Cedam, 1937, p. 21; Antonio Fernández de Buján, "Acción popular y tutela de intereses generales en el derecho histórico español y el ordenamiento jurídico vigente", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 35, 2020. A propósito del interés público en derecho romano, *vid.* Juan

En el sentido expresado tiene escrito Sainz de Bujanda que el análisis de los ordenamientos financieros de la antigua Grecia y de Roma "ilumina la génesis y la configuración del moderno Derecho Financiero, al encontrarse en ellos la raíz de los grandes temas que aún laten en la entraña del derecho financiero contemporáneo, y de ahí la necesidad de abordar el estudio de sus instituciones desde un ángulo jurídico"<sup>5</sup>.

Se ha puesto de relieve, por otra parte, que, si bien Grecia no es un modelo de ordenación financiera, sí es un ejemplo de la influencia de la conciencia cívica y de la estructura económico-social en la génesis y la configuración de la actividad financiera<sup>6</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 tratamiento atribuido por la jurisprudencia y la legislación romana a sus principios informadores e inspiradores, y a las cuestiones básicas de su sistema impositivo.

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

Si bien una parte del derecho financiero romano ha quedado obsoleto, numerosos principios, conceptos, normas e instituciones del sistema tributario romano, por su utilidad y su naturaleza clásica y universal, se han mantenido vigentes en el derecho positivo de las distintas etapas históricas y en el derecho financiero actual, al constituir un patrimonio heredado del

Miguel Alburquerque, "La interrelación de interés público, interés común e interés privado en la noción de *utilitas publica*", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 25, 2015.

5 Fernando Sainz de Bujanda, *Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el periodo helenístico*, prólogo de Javier Sainz Moreno, introducción de Antonio Fernández de Buján, Madrid: Colección Dykinson Monografías de Derecho Romano y Cultura Clásica, 2012, pp. 15 y ss.

6 Fernando Sainz de Bujanda, *Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el periodo helenístico*, op. cit., pp. 22 y ss.

que se han extraído ideas e incorporado normas y reglas por los legisladores de las distintas naciones<sup>7</sup>.

La influencia de los ordenamientos tributarios griego y romano en el derecho financiero y tributario a lo largo de la historia hasta el actual derecho positivo ha sido resaltada por relevantes estudiosos del siglo XIX, pero no se ha profundizado en la materia en la medida que le corresponde ni ha sido suficientemente valorada por los fiscalistas actuales<sup>8</sup>.

Entender la justicia como futo de la razón y rendir culto a la ley y a la democracia constituía el fundamento del sistema ático. En este sentido se expresaba el ateniense Lisias en un discurso funerario: "consideraban los atenienses que era propio de las bestias salvajes establecer una jerarquía basada en la fuerza y, por el contrario, obligación de los hombres, establecer lo justo por medio de la ley y convencer por medio de la razón, sometién-dose al reinado de ambas".

Procede subrayar, sin embargo, que si bien la democracia en el mundo antiguo, representada básicamente por la Atenas del siglo V a. C y por la Roma republicana, constituye un paradigma de la idea democrática en su época y una referencia histórica inexcusable de justicia y de modernidad en los siglos posteriores, no puede entenderse como una formula política en las que imperen, en sentido estricto, los principios de libertad e igualdad de los ciudadanos, dada la influencia decisiva de las personas con mayor poder económico en la adopción de los acuerdos adoptados por los órganos democráticos, y la ausencia de libertad en amplias capas de la población.

- 7 Vid. Antonio Fernández de Buján, "Principios tributarios: una visión desde el derecho romano. *Ius fiscale*: Instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario", en *Estudios en homenaje al profesor Rodríguez Bereijo*, t. 1, Valencia: Thomson-Aranzadi, 2010, pp. 103-134, y en *IURA*, n.º 58, 2010, pp. 1-32. En este trabajo se estudian con carácter general los principios informadores de la imposición fiscal en el derecho romano y, con carácter particular, los principios de proporcionalidad y capacidad económica, igualdad y generalidad en la imposición, benignidad, humanidad y equidad, legalidad o reserva de ley, indisponibilidad, objetividad y seguridad jurídica, razonabilidad y utilidad común, preclusión; Juan Manuel Blanch Nougues, "Principios básicos de justicia tributaria en derecho romano", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 48, n.º 247, 1998, pp. 53-84; Antonio Aparicio, "Aportaciones del derecho romano a la fiscalidad moderna", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 12, 2009; Belén Malavé, *Régimen jurídico financiero de las obras públicas en el derecho romano tardío: Los modelos privado y público de financiación*, prólogo de Antonio Fernández de Buján, Madrid: Colección Dykinson Monografías de Derecho Romano y Cultura Clásica, 2007.
- 8 Alfonso Agudo, *Estudios de derecho fiscal romano*, prólogo de Antonio Fernández de Buján, Madrid: Colección Dykinson Derecho Romano y Cultura Clásica, 2016; *El advocatus fisci en derecho romano*, Madrid: Colección Dykinson Derecho Romano y Cultura Clásica, 2006; Antonio Fernández de Buján, "Léxico fiscal e instrumentos de política financiera en derecho romano", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 14, 2010, pp. 1-32; "A propósito del interés público como principio inspirador de la actividad financiera ateniense y las caciones populares romanas", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 39, 2022.

Demóstenes, en su discurso "Sobre la corona", atribuye todos los males sociales a no querer actuar razonablemente y con justicia. y Licurgo en su discurso "Contra Leócrates" recuerda que la razón es el bien por excelencia a propósito de un viejo poema griego, de autor desconocido: "Cuando la ira de los dioses busca el mal de un mortal, primero le priva de su razón"<sup>9</sup>.

En el sentido expresado, subraya Palao Herrero que "el primer pilar del sistema ático consistía en entender que administrar justicia era una operación en la que se aplicaba la razón, y la justicia misma era su resultado. En las naciones coetáneas la justicia emanaba de la voluntad divina, y fluía naturalmente de quienes supuestamente la representaban. En los pueblos bárbaros juzgar era, en pocas palabras, una simple facultad del poder político"<sup>10</sup>. Con especial contundencia Platón denuncia la situación de la justicia en boca de Trasímaco<sup>11</sup>.

A la idea de justicia y de utilidad pública en el *ius fiscale* romano se refieren así mismo, numerosos textos contenidos en la Compilación Justiniana. Así en:

- Código 27.1.5: "Ordenamos que desaparezca toda violencia y avaricia en la imposición fiscal y se aplique a nuestros contribuyentes la justicia y la verdad".
- Código 11.42.6.2. Teodosio y Valentiniano: "Que nadie sin excepción intente algún fraude, substracción o maquinación contra la utilidad pública".
- Código 4.9.1. Diocleciano y Maximiano: "La causa en la que sea parte el fisco debe ser preferente por razón de las necesidades publicas".
- *Novellae leges*, 161, capítulo 2: "No se puede conservar la república de otro modo si no se satisfacen las justas contribuciones con las que se sostiene al ejército con el que se opone resistencia al enemigo, se custodian los campos y las ciudades, se asigna a las demás instituciones lo que está previsto, se restauran los muros y las edificaciones y se afronta todo lo que se refiere a la común utilidad de los ciudadanos".

Al desarrollo de este planteamiento que requiere una labor de sistematización de instituciones, normas, conceptos, procedimientos y principios

9 James J. Murphy, *Demosthenes' On the Crown: A Critical Case Study of a Masterpiece of Ancient Oratory*, Davis: Hermagoras Press, 1983.

10 Juan Palao Herrero, *El sistema jurídico ático clásico*, prólogo de Antonio Fernández de Buján, Madrid: Colección Dykinson Monografías de Derecho Romano y Cultura Clásica, 2012, pp. 15 y ss.

11 Platón, *República*, I, 338, B-C "Aquí tienes mi pensamiento. En cada Estado la justicia no es más que la utilidad del que tiene la autoridad en sus manos y, por consiguiente, del más fuerte. De ello se sigue, para todo hombre que sabe discurrir, que la justicia, y lo que es ventajoso al más fuerte, en todas partes y siempre, es una misma cosa".

informadores del derecho financiero y tributario en la Antigüedad clásica, van dirigidas las páginas que siguen, referidas a la experiencia jurídica romana en materia impositiva, como una introducción a contribuciones posteriores en las que se abordará con mayor detenimiento algunos de los aspectos enunciados<sup>12</sup>.

### 1. *TRIBUTUM, STIPENDIUM, VECTIGAL Y ANNONA*

Los términos romanos para designar el impuesto son: *tributum*, *stipendium*, *vectigal* y *annona*, sin que exista una neta distinción entre estos vocablos a lo largo de los siglos<sup>13</sup>.

El *tributum*, al igual que el *stipendium*, el primero, desde la perspectiva del que paga, con el significado de contribución, y el segundo, desde la del que recibe, con el significado de sueldo militar o soldada fue, en sus orígenes, un impuesto establecido para atender los gastos derivados de las continuas guerras<sup>14</sup>.

- 12 Así en Gustave Humbert, *Essai sur les Finances et la Comptabilité Publique chez les romais*, París: Thorin, 1886, pp. 7 y ss.; Pilar Fernández Uriel, "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano", en *Espacio, tiempo y forma, Serie II, Historia antigua*, t. 8, Madrid: UNED, 1995, pp.159 y ss.: "Ya en la Antigüedad se puede comprobar los esfuerzos de funcionarios y gobernantes para evitar el fraude, la evasión y demás delitos fiscales. Ha sido incesante la búsqueda de bases seguras (censos, registros, leyes...) que garantizaran lo más correctamente posible el cobro de los impuestos. Roma en modo alguno fue una excepción, es más, tal vez podamos considerar al Estado romano como el final del camino de esta evolución de asegurar el sistema fiscal de los distintos gobiernos a lo largo del mundo antiguo y la base donde se asientan los sistemas tributarios de nuestra cultura occidental".
- 13 Vid. Franco di Renzo, *Il sistema tributario romano*, Nápoles: Librería internazionale Treves di L. Lupi, 1949; Ettore Ciccotti, *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico, en I tributi e l'amministrazione finanziaria nel mondo antico*, Padua: Cedam, 1960; Francesco Grelle, *Stipendium vel tributum. L'imposizione fondiaria nella doctrine giuridiche del II e III secolo*, Nápoles: Jovene, 1963; Mireille Corbier, *L'impôt dans l'Empire romain, résistances et refus*, I-III siècle, Leiden, 1985; Nicola D'Amati, *Natura giuridica dell'imposta fondiaria*, Milán: Giuffré 1956; Joaquín Muñoz Coello, *Las finanzas públicas del estado romano en el alto imperio*, Madrid: Ediciones Akal, 1990; Manuel Camacho de Los Ríos, *Vectigalia. Contribución al estudio de los impuestos en Roma*, Granada: Universidad de Granada, 1995.
- 14 Pilar Fernández Uriel, "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano", *op. cit.*, pp. 161 y ss.: "Con el término 'publicum', los autores latinos y las inscripciones designan el impuesto, establecido por el Estado y recogido como propiedad pública. Este impuesto, a su vez recibía otros nombres: 'tributum', 'stipendium', 'vectigal'. en un principio tanto el término como el concepto de impuesto no estaba bien definido entre los romanos, utilizándose estas palabras en un sentido relativamente impreciso. El término 'tributum' proviene de tribu e indica en cierto modo su origen impositivo a las tribus dominadas a las que se obligaba a pagar un impuesto de guerra. Sinónimo

Se distingue entre *tributum civile* y *tributum provinciale* y dentro de la primera categoría entre *tributum capitis* y *tributum soli*<sup>15</sup>. Etimológicamente, *tributum* deriva de *tribuere*, *contribuere*, con el significado de contribuir, de ahí contribución y atribuir o repartir las cargas por tribus o grupos de personas. *Stipendium* deriva de *stips*, moneda y de *pendere*, pagar, y se corresponde con la perspectiva de percibir un salario en dinero amonedado<sup>16</sup>. *Tribunus aerarii* alude a que el magistrado pagaba a los soldados, *militēs aerarii*, con monedas de cobre<sup>17</sup>.

Con carácter general, el *tributum* se paga en dinero o en especie, en una cantidad proporcional a la capacidad económica del contribuyente o al valor del suelo o del patrimonio personal, mientras que el *stipendium* suele ser un pago fijo en dinero, y el *vectigal* pago variable en dinero o en especie, así, cuando consiste en una parte de lo que un agricultor produce, como la *decuma*, décima o diezmo, propia de Sicilia<sup>18</sup>.

La voz *tributum* se convierte, con el paso de los siglos, en un término clásico y casi universal del lenguaje financiero, al propio tiempo que se produce una paulatina relegación de los demás vocablos utilizados en Roma para designar los gravámenes impositivos<sup>19</sup>.

en su origen: 'stipendium' o sueldo, consistía en una especie de préstamo forzado a los vencidos para pagar al ejército vencedor. Es decir, cuando este impuesto estaba simplemente dedicado a mantener y pagar a las tropas, se denominaba 'stipendium'. Se puede considerar, pues, que 'tributum' y 'stipendium', fueron en sus orígenes una contribución de guerra establecida desde los primeros tiempos por los romanos a los pueblos conquistados".

- 15 Claude Nicolet, *Tributum. Recherches sur le fiscalité directe á l' époque Republicaine*, Bonn: Habelt, 1976.
- 16 Subraya Silvio Meira, "Direito Tributario Romano", *Revista dos Tribunais*, 1978, pp. 6 y ss., que el término *tributum* y el adjetivo *tributario*, se trasvasó a todas las lenguas románicas y a algunas no románicas: *tributum*, en español, francés, italiano y portugués; *tribut*, en alemán y *tribute*, en inglés. De vocablo *tribus* provienen los términos *tributum*, *tribunal* y *tribunus*, entre otros.
- 17 Así, en Varrón que escribe a fines de la república, en *De lingua latina*, 181: "*tributum dictum a tribubus quod pecunia, quae populo imperata erat, tributim a singulis pro portione census exigebatur. Ab hoc ea quae assignata erat, attributum dictum, ab eo quoque, quibus attributa erat pecunia ut militi reddant, tribuni aerarii dicti, id quod atributum erat aes militare*".
- 18 Vid. en Burdese, voz *Décima*, en *Novissimo Digesto Italiano*: Conforme a la Ley Hierónica, promulgada por el rey de Siracusa Hieron, los agricultores de Sicilia debían pagar como tributo la décima parte de la cosecha, denominada *decuma* o decima. Conquistada Sicilia en el año 294 a. C., se le otorga el status de provincia y se mantiene la vigencia de la ley, cuyo régimen se extiende a otras provincias, entre ellas Asia. La décima fue abolida por Cesar.
- 19 Vid. Karl Marquardt, *De l'organisation financière chez les romains*, París: Thorin, 1888; Jean Gaudemet, "Recherches sur la legislation du Bas Empire", en *Studi in onore di Gaetano Scherillo*, vol. 2, Milán: Cisalpino, 1972; Ramón Herrera Bravo, "Ius fisci", en *Sodalitas*, 2, Granada: Universidad de Granada, 1981, pp. 151-174.

El término *vectigal*, de *vehere*, transportar, acarrear, hacía referencia a que producto como cereales, vino o aceite eran transportados por los contribuyentes a los depósitos destinados a esta finalidad. Se utilizó con distintos significados, así:

- Es probable que designase las contribuciones en especie, en una primera etapa.
- El pago de la renta o gravamen propio del arrendamiento de los *agri vectigales*.
- Los impuestos indirectos.
- Acabó utilizándose en un sentido amplio, que abarcaba, en la práctica, todo tipo de imposición, lo que supuso la absorción en su seno de los vocablos *tributum*, *stipendium*, y *annona*.

El término *annona* se utilizó para referirse a los impuestos en especie, en la República, que fueron ampliamente utilizados por considerar que ahorraban costes a la comunidad, al tiempo que suponía para la Administración pública la posibilidad de disponer de mercancías útiles o necesarias como el trigo, el aceite, el vino, el cobre o los uniformes militares<sup>20</sup>.

La carestía de alimentos de 22 a. C. lleva a Augusto a instaurar un sistema de atribución gratuita de reparto de trigo y a atribuir la competencia a dos pretores<sup>21</sup>. Con posterioridad crea Augusto la figura del *praefectus annonae*, en torno a 6 d. C., con competencia para reunir y almacenar el trigo necesario para el abastecimiento de Roma. En contraposición a la duración anual de las magistraturas romanas, el titular de esta prefectura podía desempeñar el cargo sin límite de tiempo, dada su dependencia directa del *princeps*.

El vocablo utilizado para designar a los empleados públicos encargados del aprovisionamiento de víveres era *annonarii*. Septimio Severo estableció el servicio militar obligatorio en Italia y el impuesto denominado *annona militaris* para hacer frente a los gastos derivados del mismo<sup>22</sup>.

A los impuestos, en general, se hace referencia en numerosos textos contenidos en las fuentes. En este sentido, cabe señalar al respecto:

- La definición de Ulpiano contenida en D. 50.16.17.1: "Debemos entender por tributos públicos aquellos por los cuales el fisco percibe

20 Gustave Humbert, "Annona", en *Daremberg Saglio*, pp. 273-280.

21 *Vid.* Henriette Pavis D'Escurac, *La prefecture de l'annonae service administratif imperial d'Auguste a Constantin*, Roma: École française de Rome, 1976.

22 Las otras grandes prefecturas creadas por Augusto en el marco de la administración ciudadana las denomina: *Urbi, praetorio, vigilum* y *Aegypti*. Dominic Rathbone, "Egypt, Augustus and Roman Taxation", *Cahiers du Centre Gustave Glotz*, n.º 4, 1993.

- tributo, como son los tributos exigidos en los puertos, los de cosas vendibles, los de las salinas, los de las minas y los de las pescaderías".
- El deber cívico de pagar los tributos al que alude Ulpiano en D. 50.4.6.1: "Que quienes hayan contraído deudas relacionadas con bienes públicos no podrán ser objeto de honores públicos si antes no hubieren satisfecho lo que deben a la república".
  - Las disposiciones de los emperadores Severo y Antonino, recogidas en el Código justiniano, 4.62.1: "No se debe permitir sin justificación la exacción de nuevos impuestos" y 4.62.2: "No se pueden establecer nuevos impuestos ni siquiera por decretos de las ciudades".

## 2. AGER PUBLICUS Y CANON ARRENDATICIO

La Hacienda de Roma, en la etapa de los primeros reyes, presentaba una configuración muy semejante a la hacienda griega. Conforme a las noticias que nos han llegado sobre esa época, la propiedad de la tierra sería en buena medida colectiva. Se atribuye por Varrón al primer rey romano una disposición en virtud de la cual se habría procedido a la asignación de una porción de terreno, no superior a la media hectárea, denominada *heredium*, a cada ciudadano, que sería, a su vez, objeto de transmisión a los herederos del *civis*, *heredem sequerentur*, al fallecimiento de su titular<sup>23</sup>.

Con el paso de los siglos, la necesidad de hacer útil y productivo el terreno público, *ager publicus*, está en el origen del nacimiento de las autorizaciones a particulares para cultivar o construir sobre suelo público, a cambio de un canon o tributo, en dinero o especie, que solía ser muy inferior a la utilidad que obtenía el concesionario de la tierra o del edificio destinado a local de negocio o a alojamiento<sup>24</sup>.

Se entendía por *ager publicus*, a estos efectos, el suelo integrado por los territorios de los pueblos vencidos y anexionados a la comunidad romana. Este terreno público:

- En parte, era asignado en propiedad, de forma gratuita, a los ciudadanos.
- En parte, era objeto de venta.

23 Varrón, *De re rustica*, 1.10.

24 La desafectación de terreno público y su consiguiente asignación a los particulares, para su disfrute y ocupación, parece una manifestación del carácter prevalente, en la época, de la propiedad colectiva y, a su vez, la posible causa de la disposición real favorecedora de la propiedad privada. Si bien la previsión legal de que la tierra asignada debe transmitirse a los herederos, parece implicar que quien ha recibido la asignación del bien fundiario, no podía disponer de él en vida, sino que había de preservarlo en el seno de su familia, que lo recibiría a título hereditario.

- En parte, era cedido a la libre ocupación de los particulares, en especial, a los soldados que se licenciaban al término de las campañas militares, para su disfrute, cultivo y edificación.

Junto a esta situación fáctica, de disfrute y aprovechamiento del *ager publicus*, en ocasiones, la comunidad política procedía al arrendamiento del suelo público que no había sido objeto de asignación, venta ni cesión a los particulares.

Los arriendos se efectuaban por el colegio de censores quienes, en su progresiva configuración como magistratura republicana, asumieron la función de custodia y administración del erario público, *aerarium populi romani*, es decir, del patrimonio del pueblo romano. En este sentido, y con la finalidad de proporcionar un beneficio económico a las arcas del erario, los censores fijaban las condiciones en las cuales se arrendaba, a cambio de una renta anual, los terrenos cuya titularidad pertenecía al pueblo romano.

La contraprestación que se exigía por parte de los censores a estos singulares arrendatarios del *ager publicus* era una cantidad, en dinero o en especie, denominada *vectigal*, que la doctrina considera que, más que una verdadera renta o merced, podría equipararse a una especie de tributo o impuesto con el que el titular del derecho contribuía a los ingresos del erario, a cambio de la cesión del uso y aprovechamiento del terreno público<sup>25</sup>.

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

Muy pronto, en plena etapa republicana, las concesiones para cultivar, construir o disfrutar de un edificio ya construido, sobre suelo ajeno, se realizaron así mismo, además de por la Administración del Estado, por los municipios, las colonias y los propios particulares propietarios de tierras con la finalidad de hacerlas más rentables o de evitar su deterioro por el no cultivo<sup>26</sup>.

25 Con la expresión *agri vectigales* se designaba a los terrenos públicos arrendados a los particulares a cambio del pago de una renta o carga, *vectigal*. Si el pago de los *vectigalia* se realiza a favor de la Administración pública estatal, se utiliza la expresión *vectigalia publica populi romani*, y si la administración beneficiaria es una colonia, un municipio o una provincia, la expresión al uso suele ser la de *vectigalia publica*. *Vid.*, al respecto, Lucio Bove, *Ricerche sugli agri vectigales*, Nápoles: Facoltà Giuridica dell' Università di Napoli, 1960; Giuseppe Branca, voz "*Ager vectigalis*", en *Novissimo digesto italiano*, Turín: UTET, 1974, pp. 414 y ss. Sobre el significado de *vectigal*, *vid.* Hermann Heumann y Emil Seckel, *Handlexikon*, Graz: Akademische Druck- u. Verlagsanstalt, 1971; Thomas Pekary, voz "*Vectigal*", en *Der kleine Pauly. Lexicon der Antike in fünf Bänden 5*, Munich: DTV, 1979, p. 1150; Adolf Berger, *Encyclopedic dictionary of roman law*, Filadelfia: The American Philosophical Society, 1980, p. 759.

26 A propósito del arrendamiento de terrenos (*agri*), bosques (*silvae*) y edificios (*aedificia*) públicos, a cambio de impuestos, *vectigalia*, en las leyes municipales, *vid.* Xavier D'Ors,

En el Principado, el canon consistía en una cantidad de dinero o en una cuota, con frecuencia de una quinta parte, de los frutos producidos<sup>27</sup>.

### 3. IMPOSICIÓN DIRECTA

Los impuestos directos son aquellos que gravan el patrimonio o los beneficios obtenidos por una persona en el ejercicio de su actividad profesional, es decir, su capacidad económica. En el ámbito de la imposición directa cabe aludir a los siguientes gravámenes: *Tributum ex censu*, *Tributum capitis*, *tributum soli*, *stipendium*, *tributos provinciales*, *lustralis conlatio* y *fiscus iudaicus*.

#### 3.1. *TRIBUTUM EX CENSU*

Era un gravamen sobre la tierra cuyo origen parece remontarse a Servio Tulio. La cuantía se determinaba en atención a los datos patrimoniales declarados por los ciudadanos inscritos en el censo, que se elaboraba cada cinco años.

#### 3.2. *TRIBUTUM CAPITIS O CAPITATIO*

Augusto estableció dos clases de tributos, el *tributum capitis o capitatio*, que grava la mera existencia de la persona, al margen de cualquier otra consideración, y el *tributum soli*, que grava el patrimonio de las personas, originariamente las tierras, en atención a la declaración de bienes contenida en el censo<sup>28</sup>.

La expresión *tributum capitis* significa, de modo literal, tributo sobre la cabeza, es decir, contribución personalizada, en el sentido de atinente a la persona a título singular, cuya legitimidad resultaba de difícil asunción por la ciudadanía, como había sucedido en Grecia.

El *tributum capitis* y el *tributum soli* son tributos civiles, de los que se distinguen los tributos provinciales. La denominación del *tributum capitis* es variada: *capitatio*, *tributum simplum*, *capitatio humana* y *capitatio plebeia*.

"Las relaciones contractuales con la administración pública a la luz de las leyes municipales en derecho romano", en *I rapporti contrattuali con la pubblica amministrazione nell'esperienza storico-giuridica*, Nápoles: Jovene, 1997, pp. 91 y ss.

27 En este sentido, entre otros autores, *vid.* Juan Francisco Rodríguez Neila, "El epígrafe CIL 2.2242: Corduba y las locationes de propiedades públicas municipales", en Cristóbal González, (ed.), *La Sociedad de la Bética. Contribuciones para su estudio*, Granada: Universidad de Granada, 1994, pp.438 y ss.

28 *Vid.* Fabien Thibaut, "Les impôts directs sous le Bas-Empire romain", *Revue Generale du Droit*, n.º 13, 1899; Claude Nicolet, *Tributum. Recherches sur le fiscalité directe á l'époque Republicaine*, Bonn: Habelt, 1976.

Las mujeres eran objeto al respecto de un tratamiento especial dado que pagaban la mitad de la cuantía que los varones. Así se subraya en una constitución de los emperadores Graciano, Valentiniano y Teodosio, dirigida al prefecto del Pretorio, CJ. 11.47.10, del 386: "Si bien con anterioridad se había establecido la norma de la capitación por cada varón y por cada dos mujeres, ahora se prevé una capitación por cada dos o tres varones y por cada cuatro mujeres"<sup>29</sup>.

En todo caso, cabe señalar que la cuantía del impuesto de capitación varió en las distintas épocas y han llegado escasas noticias sobre la misma. En época de Augusto se establece un *tributum capitis* como tributo personal exigible solo a los peregrinos, de cuantía variable. El *tributum capitis* y el *tributum soli* fueron sustituidos en época de Diocleciano por el sistema de tributación conocido como *capitatio iugatio*<sup>30</sup>. La *capitatio* recaía especialmente sobre los no ciudadanos residentes en las provincias<sup>31</sup>. Se asemeja al actual impuesto sobre el patrimonio.

Por otra parte, los emperadores comienzan a favorecer a la plebe urbana, a la que se exime del pago del tributo en contraposición con la plebe rústica que continúa sometida al mismo. Diocleciano mantiene la mencionada exención que es confirmada en una constitución de Constantino de 313, en la que dispone que no se grave en los censos con la capitación a la plebe de la ciudad, sino que se considere inmune con arreglo a su mandato<sup>32</sup>.

En la etapa imperial, desaparecida la distinción entre plebe y patriciado, la *capitatio* recaía de forma especial sobre los colonos provinciales, vinculados inicialmente *de facto*, y *de iure* en una etapa posterior, a las tierras de cultivo.

El inicio de las contiendas de Roma con los pueblos vecinos de la península itálica, en especial contra los etruscos y los griegos, no exigió la creación de un tributo directo sobre los *cives*, dado que el ejército estaba conformado por ciudadanos propietarios que no recibían emolumento alguno y aportaban armas, caballos y víveres. Cuando resultaba necesario la Administración pública se financiaba por medio de tributos específicos y temporales que,

29 CJ. 11.47.10: "*Quum antea per singulos viros, per binas vero mulieres capitis norma sit censa, nunc binis ac ternis viris, mulieribus autem quaternis uniuspendendi capitis atributum est*".

30 María Luisa López Huguet, "La reforma fiscal de Diocleciano: Origen, estructura, determinación y recaudación de la *capitatio-iugatio*", en *Hacia un derecho administrativo, fiscal y medioambiental romano IV*, vol. II, Madrid, Dykinson, 2021

31 En relación con la exención de este tributo a soldados en campaña, veteranos de guerra, empleados públicos encargados del aprovisionamiento de víveres, *annonarius* y *actuarii* con funciones en el cobro de tributos, personas consagradas, a partir de los emperadores cristianos, artistas, en especial pintores libres, habitantes de Iliria y de Tracia y las diversas justificaciones, *vid.* Silvio Meira, "Direito Tributario Romano", *op. cit.*, pp. 12-13.

32 C.J. 11.48.1: "*Plebs urbana, sicut in Orientalibus quoque provincias observatur, minime in censibus pro capitacione sua conveniatur, sed iuxta hanc iussionem nostram immunis habeatur*".

concebidos como un deber cívico de cooperación<sup>33</sup>, se exigían con carácter extraordinario y, en la mayoría de los casos, ante la inminencia de una contienda bélica<sup>34</sup>.

El aumento de los gastos de guerra, especialmente a partir de las guerras púnicas y la necesidad de pagar una retribución a los nuevos soldados, exigió la creación de un impuesto directo, *tributum civile*, configurado *ex origine* como impuesto personal, *tributum capitis* y, con posterioridad, como un impuesto territorial, que grava la tierra, o patrimonial, que grava la fortuna censada del ciudadano, denominado *tributum soli*.

### 3.3. *TRIBUTUM SOLI*

El *tributum soli*, que grava la tierra o el patrimonio, resultaba más aceptable, en la mentalidad romana, que el impuesto sobre la propia persona, *tributum capitis*<sup>35</sup>.

Augusto mejoró el sistema de percepción de impuestos mediante la confección de censos en los que quedaba registrada y clasificada la riqueza territorial y mobiliaria, lo que favoreció la imposición directa en las provincias.

33 A propósito de la concepción del tributo como una obligación civil, derivada del vínculo entre la comunidad y el *civis*, frente a la consideración del tributo como una relación de poder, *vid.* Juan Manuel Blanch Nougues, "Principios básicos de justicia tributaria en derecho romano", *op. cit.*, pp. 53 y ss.

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

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

Esta labor de creación de censos territoriales, iniciada por Cesar, continuada por Augusto y concluida en época de Trajano, consistía básicamente en una medición del terreno, en la determinación de la condición jurídica de las fincas de las que derivaba el sometimiento al impuesto y en la fijación de la naturaleza y las cualidades de la tierra a fin de evaluar su valor de producción<sup>36</sup>.

La determinación del valor del suelo de cultivo se hizo teniendo en cuenta sus dimensiones, su renta durante un periodo de 10 años, su riqueza mobiliaria y las personas sometidas o vinculadas a su explotación<sup>37</sup>.

La estabilización tributaria facilitó así mismo el perfeccionamiento de la recaudación. Los censos sirvieron para fijar con mayor exactitud las bases imponibles haciendo menos necesarios los arrendatarios de impuestos que fueron paulatinamente siendo sustituidos por funcionarios públicos que se relacionaron directamente con los contribuyentes.

Durante siglos la península itálica y las ciudades a las que se les confería el privilegio del *ius italicum* quedaron exentas del pago de este impuesto inmobiliario. La concesión de la ciudadanía a los provinciales por la constitución de Caracalla de 212 supuso la pérdida de utilidad del *ius italicum*, que fue suprimido por Diocleciano al propio tiempo que el estatus fiscal privilegiado de la península itálica respecto de las provincias.

El *tributum soli*, que es un impuesto básicamente inmobiliario o territorial en el origen y patrimonial con posterioridad, se configura con los datos contenidos en el censo, que cumple un papel esencial en la organización política y la actividad financiera de la etapa republicana<sup>38</sup>.

A la inicial valoración de la riqueza inmobiliaria, se adiciona, con posterioridad, la riqueza mobiliaria y dineraria, es decir, el patrimonio del ciudadano. Del resultado de su estimación en dinero, se determina la cuota a pagar, consistente, por lo general, en un 1, 2 o 3 por 1.000 del valor del patrimonio censado, *tributum simplex*, dúplex o tríplex<sup>39</sup>.

36 A la relevancia del censo en materia fiscal se refieren, entre otros muchos textos, Marcelo en D. 22.3.10 cuando afirma que: "El censo y los documentos públicos tienen más fuerza probatoria que los testigos" y Antonino Pio en Código 8.15.1: "Todos los bienes cuyos titulares figuran en el censo se hayan obligados al pago de los tributos por vía de prenda".

37 Vid. Fernando Sainz de Bujanda, *Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el periodo helenístico*, op. cit., p. 165.

38 Vid. Loc. cit, p. 154.

39 Así en Tito Livio, 29.15.9: "Aquel año el Senado acordó que se impondría y se recaudaría a estas colonias un tributo de un as por cada mil y se haría en ellas el censo según la fórmula establecida por los censores romanos. Los resultados serían presentados por los censores jurados de las colonias antes de abandonar su cargo".

Este impuesto directo, *tributum soli*, entendido como toda carga de esta naturaleza como una limitación a la libertad ciudadana, dejó de exigirse de hecho al finalizar las guerras púnicas y la conquista de Macedonia en 178 a. C.

Dion Casio da cuenta que en 43 a. C. se estableció un gravamen sobre bienes inmuebles urbanos consistente en el pago de una cantidad equivalente a un año o seis meses de alquiler, según que el inmueble fuese de la propiedad de quien lo habita o estuviese arrendado<sup>40</sup>.

### 3.4. STIPENDIUM

La contribución recaudada entre los pueblos itálicos vencidos o sometidos a la comunidad política romana se denominaba *stipendium* y se destinaba al pago del sueldo de los soldados del ejército romano.

A partir del siglo II a. C., el estipendio se configura ya como una tributación regular y anual, exigible a los pueblos sometidos o aliados, y de ahí la denominación de estipendiarias a las provincias o ciudades obligadas al pago de este impuesto<sup>41</sup>, lo que supone la desvinculación del *stipendium* de la idea de la contienda bélica y su consideración como una fuente regular de ingresos para el erario, con los que se sigue procediendo al abono de la soldada a los legionarios, pero ya entendida como una obligación más de la Administración del Estado<sup>42</sup>.

Se ha resaltado de la doctrina, por una parte, que a partir de las guerras púnicas Roma comienza a gravar a los pueblos sometidos con una parte del pago de los gastos públicos con la finalidad de mitigar la carga fiscal de sus ciudadanos, lo que originó numerosos conflictos, y que las reformas en sentido contrario de Caracalla y Diocleciano, inspiradas en principios impositivos de signo diferente, llegaron demasiado tarde<sup>43</sup>.

En el último siglo de etapa republicana se consolida el cambio de concepción de la actividad financiera al hacer recaer, ya de forma sustancial, la carga fiscal en los pueblos conquistados.

40 Dión Casio, *Historia romana*, XLVII, 14, 2.

41 Gayo, *Instituciones*, 2.21: "*In eadem causa sunt provincialia praedia, quorum alia stipendiaria, alia tributaria vocamus. Stipendiaria sunt ea quae in is provincias sunt quae propriae populi romani esse intelliguntur. Tributaria sunt ea, quae in is provincias sunt qua propriae Caesaris creduntur*".

42 Entre los ingresos importantes de la Administración pública cabe mencionar los procedentes de la explotación y el arrendamiento de las minas públicas y de los monopolios estatales, como el bálsamo de Palestina, el cinabrio de Hispania o la púrpura de Tiro, de las concesiones administrativas y de la acuñación de la moneda.

43 *Vid.*, en este sentido, Fernando Sainz de Bujanda, *Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el periodo helenístico*, op. cit. pp. 154 y ss.

### 3.5. *TRIBUTUM PROVINCIALE*

Con la creación de las provincias se consolida, en buena medida, la conformación del sistema financiero basado, de forma preferente, en la tributación, al quedar sus habitantes gravados con impuestos y cargas de diversa índole, exigibles en metálico y en especie, de los que quedaron exentos, en numerosas ocasiones, los residentes en Roma y en la península itálica.

Del *tributum civile*, es decir, sobre los ciudadanos romanos, debe distinguirse, por tanto, el *tributum provinciale*, que es aquel que recae sobre los residentes en las provincias.

Al frente de la administración financiera, y de la gestión de los bienes públicos propios de cada provincia, se encuentra un *quaestor provincialis*. A partir del principado de Augusto, la figura del *quaestor* se mantiene en las provincias senatoriales y es sustituido, en las provincias imperiales, por un *procurator Augusti*<sup>44</sup>.

La reorganización provincial de Augusto supone asimismo el transvase de los yacimientos minerales al *Fiscus Caesaris*, y la atribución de su administración a un *procurator metallorum*, con jurisdicción en el distrito minero<sup>45</sup>.

En estrecha relación con el censo ciudadano está el catastro. Fue asimismo en época de Augusto cuando se inició la creación de un catastro general del territorio romano, si bien hasta el principado de Trajano no cabe considerar concluida su configuración y efectiva puesta en funcionamiento a efectos fiscales, dada la complejidad y amplitud de la empresa<sup>46</sup>.

### 3.6. *LUSTRALIS COLLATIO*

Era un impuesto directo, así denominado por exigirse cada cinco años, que gravaba los beneficios obtenidos por los profesionales que ejercían cualquier tipo de actividad u oficio, y recibían una retribución por su trabajo, comerciantes, artesanos o prestamistas, incluidas las personas que se dedicaban al lenocinio y a la prostitución, etc.

Fue introducido por Constantino en 395, y se exigió en ambas partes del Imperio<sup>47</sup>, si bien hay noticias atinentes a que el impuesto estuvo también

44 Vid. Antonio Fernández de Buján, "La legislación de Augusto", *Gerión*, vol. 35, 2017, pp. 94 y ss.; *Jurisdicción voluntaria en derecho romano*, 3.ª ed., Madrid: Reus, 1999; *Jurisdicción y arbitraje en derecho romano*, Madrid: Iustel, 2000, pp. 62 y ss.

45 Vid. Luis Rodríguez Ennes, *Gallaecia: romanización y ordenación del territorio*, prólogo Antonio Fernández de Buján, Madrid: Dykinson, 2004.

46 Antonio Aparicio, *La fiscalidad en la historia de España*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pp. 181 y ss.; Eck Werner, "The administrative reforms of Augustus: pragmatism or systematic planning?", en Jonathan Edmondson (ed.), *Augustus*, Edinburgh: Edinburgh University Press, 2009, pp. 229-249.

47 Vid., en este sentido, Denis Serrigny, *Droit Public et Administratif Romain*, París: Aug.

vigente durante el gobierno del emperador Alejandro Severo<sup>48</sup>. Fue abolido por Anastasio I en el Imperio Romano de Oriente en 498, en el marco de su reforma fiscal<sup>49</sup>.

Se establecieron, en relación con este impuesto, exenciones, en los primeros tiempos, para médicos, maestros y agricultores que vendían sus propios productos, a los que se adicionaron, con posterioridad, los pintores, trabajadores no cualificados, clérigos, soldados, veteranos de guerra, sepultureros y marineros<sup>50</sup>.

### 3.7. *FISCUS IUDAICUS*

Los judíos estaban gravados con un impuesto específico, denominado *Fiscus Iudaicus*, consistente en dos denarios por persona, que pasaron de pagarse al templo de Jerusalén a hacerlo al templo de Júpiter Capitolino. Establecido por Vespasiano tras las rebeliones de los judíos contra Roma y la destrucción del segundo Templo de Jerusalén en 70, comienza a cuestionarse con Nerva y es abolido en el siglo III<sup>51</sup>.

### 3.8. *AURUM NEGOTIATORUM*

Los pequeños comerciantes estaban gravados con un tributo, *aurum negotiatorum*, que recaía sobre las ganancias de sus negocios, existiendo así mismo un impuesto especial que gravaba a los banqueros<sup>52</sup>.

### 3.9. MINERÍA

La minería fue una actividad relevante en toda la historia de Roma, si bien en la República fue objeto en buena parte de explotación privada<sup>53</sup> y, a partir del principado asumió una naturaleza esencialmente pública, aunque no se

Durand, 1862, pp. 135 y ss.; José María Blanch Nougues, "Acerca de la *lustralis conlatio*", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 16, 2011.

48 Vid. José Luis Zamora Manzano, *La industria del sexo en la época romana: Categorización social de la prostituta, medidas fiscales y control de la administración*, Madrid: Dykinson, 2019.

49 Vid. Alfonso Agudo, "Observaciones sobre algunas leyes fiscales del emperador Anastasio", *Revista General de Derecho Romano*, n.º 15, 2010.

50 Silvio Meira, "Direito Tributario Romano", *op. cit.*, pp. 11 y ss.

51 Vid. Jean Juster, *Les juifs dans l'Empire romain: leur condition juridique, économique et sociale*, París: La librairie Dublacher, 1914.

52 Pilar Fernández Uriel, "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano", *op. cit.*, pp. 159-181.

53 Antonio Fernández de Buján, "El problema de la *rei mutatio* en el usufructo de canteras y minas a propósito de D. 7.1.13.4-5", *Revista de Derecho Notarial*, n.º 112, 1981, pp. 87

prohibió la explotación privada de las minas descubiertas por un tercero<sup>54</sup>, y se fomentó la concesión administrativa de explotación de minas públicas, con la obligación de pagar un canon al Estado<sup>55</sup>.

Así, en CJ. 11, en el marco del título 6: "*De metallariis et metallis et procuratoribus metallorum*": "Fruto de madura reflexión, hemos considerado conveniente que cualquiera que quisiera dedicarse a la explotación de las minas adquiera con su propio trabajo provecho para sí y para la república. Y así, si algunos se hubieran dedicado a ello de forma espontánea sean obligados a pagar ocho escrúpulos en arena de oro [...]. Ahora bien, si algunos hubieron podido extraer una cantidad mayor de oro, deben venderla de forma muy preferente al fisco, del que deben recibir el precio correspondiente a cargo de nuestra liberalidad [...]. Por razón del canon minero, respecto del que se debe conservar la propia costumbre, es constante que se paguen catorce onzas de arena de oro por cada libra".

### 3.10. AURUM CORONARIUM

El denominado *aurum coronarium* tiene un origen consuetudinario y naturaleza extraordinaria al gravar con la entrega de una corona de oro a ciudades y provincias en conmemoración de la victoria militar de un general. Con Julio César se exigió por ley que la victoria tuviese al menos la consideración de

y ss.; Santiago Castán Pérez-Gómez, *Régimen jurídico de las concesiones administrativas en el derecho romano*, Madrid: Dykinson, 1996, p. 180.

54 Subraya al respecto José Luis Zamora Manzano, "Algunas observaciones sobre la explotación de recursos geológicos en los fundos privados durante el derecho romano clásico", *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas*, n.º 7, 2002, p. 162, que "en la evolución del derecho minero en la etapa posclásica en lo concerniente a la explotación de los fundos privados, se produce un cambio promovido por influencia del derecho provincial que implica una intervención estatal en un sistema semejante al de pura regalía fiscal por el que se debe pagar al fisco una décima parte de los productos extraídos al Estado y al propietario del fundo con yacimiento. Comienzan los controles del estado de la actividad minera desarrollada en fundos, que a pesar de ser privados contribuyen al fisco en aras de fomentar la riqueza nacional, como se desprende de las constituciones analizadas C.Th. 10.19.1, C.Th. 10.19.3 (C. 11.7.1), C.Th. 10.19.10, llegando este intervencionismo o control de fundos privados a denegar permisos de prospecciones cuando ello lleve aparejado la posibilidad de destrucción de cimientos ajenos durante la investigación del subsuelo, como se ha inferido del estudio de C.Th.10.19.14 o de C.11.7.6".

55 Así, en Riccardo Astolfi, "Diritto Minerario e problemi di método", en SDHL, n.º 52, 1986, pp. 521 y ss.; Giovanni Negri, *Diritto mineerario romano. Studi esegetici sul regime delle cave private nel pensiero dei giuristi classici*, Milán: A. Giuffrè, 1985, p. 164.; Alejandro Vergara, "Contribución a la historia del derecho minero: Fuentes y principios del derecho minero romano", *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, n.º 12, 1897-1988, pp. 13 y ss.; *Principios y sistema del derecho minero. Estudio histórico-dogmático*, Santiago: Universidad de Atacama, 1992, pp. 157 y ss.

triumfo. En el siglo II d. C. se transformó en un impuesto ordinario, aunque controvertido<sup>56</sup>.

Otros numerosos tributos y tasas de menor importancia fueron establecidos en distintas etapas históricas, con muy diferente grado de racionalidad o arbitrariedad, para gravar los más diversas actividades, servicios, obtención de beneficios y negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto de alguna forma la capacidad económica del contribuyente.

#### 4. IMPOSICIÓN INDIRECTA

Los impuestos indirectos son aquellos que gravan manifestaciones indirectas o mediatas de capacidad económica, como el consumo, las transmisiones o la circulación de bienes o personas.

La imposición indirecta, mucho más asumible en la mentalidad republicana, conoció, por su parte, un notable desarrollo, en especial, al igual que había sucedido en Atenas, los impuestos sobre la circulación y el consumo<sup>57</sup>.

En el marco de la denominada imposición indirecta se utilizan los términos *vectigal*, *vectigalia*, en plural, con significados diferentes, si bien todos ellos cohesionados por la idea de la renta o tributo obtenido por una institución pública.

El término *vectigal*, de notable raigambre histórica, adopta, de forma preferente, la significación de "impuesto indirecto", entendido en el sentido de gravamen que se exige en virtud de la realización de un hecho, que en alguna medida o de forma indirecta se relaciona con la capacidad económica de la persona, como es, en la experiencia jurídica romana, en relación con la circulación o el consumo: la adquisición de un bien, el canon por el arrendamiento de una cosa pública o los derechos aduaneros con los que se grava, tanto el tránsito a través de un puerto o frontera por parte de una persona, como el transporte de una mercancía por vía marítima o terrestre.

En el ámbito de la imposición indirecta cabe aludir a los siguientes gravámenes:

a. *Los impuestos de aduanas y peajes, portorium*, existentes ya en la monarquía, que constituyen una de las principales fuentes de ingresos de la administración romana. Recaían los *portoria* sobre los productos objeto de importación. Los impuestos aduaneros eran recaudados en las fronteras de los municipios,

56 Vid. José Carlos Jordán Reyes, "Fiscalidad tributaria y post-tributaria en el Alto Imperio Romano", en *Espacio, Tiempo y Forma, Serie II, Historia Antigua*, t. 23, Madrid: UNED, 2010, pp. 259-278.

57 René Cagnat, *Studio storico sulle imposte indirette presso i romani*, París: Imprimerie Nationale, 1983; Manuel Camacho, *Vectigalia: contribución al estudio de los impuestos en Roma*, Granada: Universidad de Granada, 1995.

las provincias y del Imperio, según las épocas. La cuantía osciló en torno al 2,5 del valor de la mercancía<sup>58</sup> introducida o transportada de una ciudad a otra<sup>59</sup>. Los derechos de importación sobre las mercancías procedentes del extranjero constituyeron en especial una relevante fuente de ingresos.

En relación con la exportación de productos romanos al extranjero cabe señalar que, en las distintas etapas, se prohibió para determinados productos, así, el hierro, las armas, el aceite, el vino, los cereales, la sal o el oro<sup>60</sup>. Así mismo, en determinadas etapas, se prohibió importar bienes como la púrpura y la seda.

En la república, lo usual era el arrendamiento de los *portoria* a sociedades de publicanos, mediante una *lex censoria* que fijaba, entre otros aspectos, la cuantía del impuesto, las garantías a prestar por los adjudicatarios y sus derechos<sup>61</sup>. En un texto de Labeón se hace referencia al arrendamiento de un puesto aduanero situado a la entrada de un puente: "Arrendado un vehículo de transporte de un cargamento, que acompaña al arrendador, al pasar por un puente público el arrendatario, *redemptor pontis*, exigía el peaje al vehículo de transporte, ante el pregunta atinente a quien ha de pagar el peaje, el jurista opina que si el transportista no ignoraba al arrendar el vehículo que había de pasarse por el puente ha de asumir el pago del peaje"<sup>62</sup>.

58 Tácito, en *Annales*, XIII, 50, 51, se refiere a una sobretasa exigida por los *portitores* cuando los contribuyentes mercaderes abonaban la cuota tributaria en moneda extranjera, en relación con las mercaderías objeto de control y fiscalización. Si bien era una práctica absolutamente ilícita, su aplicación subsistió hasta los tiempos de Nerón.

59 A propósito del hecho imponible del *portorium*, conformado por el tránsito fronterizo de importación o exportación de mercancías en la frontera de la comunidad política romana, por los arbitrios de entrada y salida de ciudades, y por el pago por uso de infraestructuras como vías o puentes, *vid.* Siegfried de Laet, *Portorium: étude sur l'organisation douanière chez les Romains, surtout l'époque du Haut-Empire*, Brujas: De Tempel, 1975 y en José Luis Zamora Manzano, *Algunos aspectos sobre el régimen fiscal aduanero en el derecho romano*, Madrid: Dykinson, 2009. Asimismo en la obra de Zamora el análisis de cuestiones como: las necesarias declaraciones para la estimación del tributo aduanero, la verificación por parte de los inspectores aduaneros de los escritos de declaración, el derecho de adquisición preferente del deudor tributario en relación a su mercancía decomisada, mediante una transacción previa a la pública subasta, así en D. 39.4.16 pr.1; los problemas derivados de la persecución de los bienes cuando existía defraudación y concurría el heredero del defraudador fiscal, así en D. 39.4.8 pr., D. 39.4.14 y D. 39.4.16.13; la regulación concerniente a la problemática relativa al fraude de los cobradores de los impuestos aduanero, y la conexión entre el derecho fiscal romano y el vigente, en materia aduanera.

60 Así en D. 39.4.11 pr.: "No se puede, sin riesgo de pena capital, vender a los enemigos la piedra necesaria para afilar las armas, ni tampoco hierro, trigo y sal".

61 *Vid.* María Rosa Cimma, *Ricerche sulla società di Publicani*, Milán: Giuffrè, 1981.

62 D. 19.2.60.8., *Labeo Posteriorum*, libro V, *Iavoleno epitomatorum*.

En el principado, la gestión de los derechos aduaneros se atribuye a empleados públicos y los beneficios obtenidos en todas las provincias se atribuían al fisco, y si bien hubo varias tentativas imperiales de suprimir los *portoria*, especialmente los derechos de importación, los de puertas y los peajes o derechos de paso, no llegaron a prosperar.

Los peajes, por su parte, consistían en el pago de un canon por el derecho de paso por puentes o caminos públicos. Subraya Fernández Uriel que gozaban de franquicia el personal y los objetos al servicio del Estado romano o considerados como instrumento de trabajo y de uso particular. Se establecían así estas excepciones: quienes pertenecieran a la familia y casa del Emperador; los embajadores de naciones extranjeras; los magistrados encargados de transportar los animales y objetos destinados a los espectáculos públicos; "*instrumenta militaris*" o todo el personal, los instrumentos y cartería del ejército; "*instrumenta itineris*" o medios de transporte, carros, animales de carga y correajes; "*instrumenta agricolae*" u objetos de trabajo para la agricultura; y los "*navicularii*"<sup>63</sup>.

En el marco de los *portoria* cabe mencionar el *vectigal rotarium*, que era una tasa sobre la circulación de vehículos<sup>64</sup>.

b. *El impuesto del cinco por ciento sobre las concesiones de libertad, vicessima libertatis*, establecido a mediados de la República y vigente en el Imperio.

c. *El impuesto de sucesiones del cinco por ciento del caudal hereditario, vicessima hereditatum*, sobre herencias y legados, tanto en la sucesión testamentaria como abintestato. Caracalla elevó el impuesto al diez por ciento, y Macrino volvió al tipo originario del cinco por ciento. Fue establecido por Augusto en 6 d. C. Estaban exentas las sucesiones y legados a favor de los pobres y de los parientes más próximos, ciudadanos romanos.

Recaía especialmente sobre los legados a amigos y las herencias de los célibes. Nerva establece que no quedan sujetos a impuestos los bienes transmitidos de la madre a los hijos o de los hijos a la madre. Trajano amplía la exención al segundo grado de parentesco, por lo tanto, quedan exentos los hermanos entre sí y los abuelos y sus nietos, y regula los gastos deducibles del caudal relicto a efectos de determinar el líquido imponible. Caracalla

63 Pilar Fernández Uriel, "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano", *op. cit.*, pp. 170-171.

64 Subraya Antonio Aparicio, *La fiscalidad en la historia de España*, *op. cit.*, p. 111, que los vehículos romanos, literas, carros y carruajes eran muy numerosos y variados, y se clasificaban en: vehículos pesados para el traslado de materiales bagajes y viajeros, vehículos ligeros y rápidos, vehículos de guerra, vehículos de gala y ceremonias, y vehículos para enfermos, mujeres, niños y ancianos. También existían ya en Roma badenes que impedían circular a excesiva velocidad, pasos exclusivos para peatones, aceras elevadas que impedían acceder a los carruajes y restricciones a la circulación.

elevó el impuesto al diez por ciento y Macrino restableció el tipo tradicional. Justiniano suprimió el impuesto<sup>65</sup>.

Fue arrendada su recaudación a las sociedades de publicanos hasta la época de Adriano, que establece la gestión directa de la recaudación del impuesto por empleados públicos.

Su encaje como impuesto indirecto es objeto de polémica doctrinal y ha pasado desde Roma hasta el derecho actual por numerosos cambios, derogaciones y reimplantaciones.

d. *El impuesto del uno por ciento sobre el precio de los bienes de consumo objeto de venta, centesima rerum venalium o vectigal rerum venalium* como la sal<sup>66</sup>, que se vendía en régimen de monopolio, o las cosas enajenadas en pública subasta, en cuyo caso se denominaba *centesima rerum auctionum*. En el supuesto de la *centesima rerum auctionum* era el empleado público que presidía la subasta el competente para exigir el impuesto y entregarlo al Estado.

Son escasas las fuentes sobre la cuantía del tributo que grava la explotación de las salinas por sus propietarios. En el caso de salinas públicas era frecuente el arrendamiento de su explotación a particulares, con obligación de pagar un canon.

Introducido por Augusto, fue un tipo de IVA romano. La base imponible era el precio de adquisición. El tipo fijado originariamente en el uno por ciento, se incrementó al dos y medio por el pago del impuesto del ciento con posterioridad y se redujo al 0,50 por ciento con Tiberio.

El origen del impuesto habría sido el gravamen de los bienes dedicados a la alimentación, objeto de venta en las ferias, mercados y tiendas de alimentación. Con posterioridad se extendió su ámbito de aplicación a utensilios domésticos y materiales de todo tipo. Fue un gravamen, dado su objeto, muy impopular.

Suprimido el impuesto un breve espacio de tiempo fue restablecido por Nerón<sup>67</sup>. Calígula estableció un impuesto sobre los comestibles objeto de venta<sup>68</sup>. Con la denominación de *ansarium* o *ansaria pecunia* se alude, en ocasiones, al gravamen establecido para ventas de productos en los mercados públicos<sup>69</sup>.

e. La *quadragesima litium* fue un impuesto establecido por Calígula como gravamen sobre los litigios, conforme al que los litigantes debían pagar el

65 CJ. 6.33.3.

66 D. 50.16.17.1: "*Publica vectigalia intelligere debemus, ex quibus vectigal fiscus capit, quale est vectigal portus, vel venalium rerum: item salinarum et metallorum et piscariarum*".

67 Vid. Antonio Aparicio, *La fiscalidad en la historia de España*, op. cit., pp. 172 y ss.

68 René Cagnat, *Studio storico sulle imposte indirette presso i romani*, op. cit., pp. 148 y ss.

69 Así en Pilar Fernández Uriel, "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano", op. cit., p. 169.

dos y medio por ciento del valor del asunto litigioso, en especial sumas de dinero objeto de controversia, sobre el que se hubiere incoado un proceso. Se atribuye a Nerón la derogación de este impuesto.

f. *El impuesto que grava el paso y el pasto de ganado trashumante por prados públicos.* Su denominación, *scriptura*, obedece al registro escrito, que llevaban los recaudadores de impuestos, del número de cabezas introducidas. Es una de las más antiguas contribuciones existentes en Roma.

g. *El impuesto sobre la venta de esclavos, quinta y vigésima venalium mancipiorum,* establecido por Augusto. El tipo era del 2 por ciento y lo obtenido iba a parar al *aerarium populi romani*.

El sujeto pasivo eran los comparadores, si bien con Nerón se exigió a los mercaderes de esclavos. El impuesto sobre la prostitución, establecido por Calígula y que recaía sobre quienes ejercían la prostitución<sup>70</sup>.

h. *El impuesto que gravaba la utilización de urinarios ubicados en las vías públicas, vectigal urinae,* fue establecido por Vespasiano, y todavía hoy los aseos en los parques y las aceras en Roma llevan el nombre de vespasianas.

Se preveían exenciones fiscales en numerosos impuestos, así en relación con templos religiosos, bienes públicos, veteranos de guerra, miembros de corporaciones específicas profesionales, personas en situación de necesidad o de ayuda, jubilados, artistas libres, en especial pintores, trabajadores no cualificados o personas con bajo nivel de ingresos<sup>71</sup>.

## CONCLUSIONES

El actual derecho financiero y tributario, que recibe su nombre del *ius fiscale* romano y de la voz *tributum*, al igual que los demás sectores del ordenamiento jurídico, no puede ser rectamente entendido, sino a través del hilo conductor que supone su proceso histórico.

En este sentido, al igual que sucede con otras materias de derecho público, como el derecho administrativo o el derecho penal, que no han sido estudiadas por la romanística con la profundidad que se deriva de su relevancia histórica, se hace necesaria una visión dogmática e institucional del *ius fiscale* romano, que al propio tiempo que resulte respetuosa con la realidad histórica, sin por ello renunciar a la utilización de esquemas conceptuales modernos, destaque los aspectos e instituciones de la antigüedad clásica en este ámbito del conocimiento jurídico, con especial consideración de aquellos que resulten de mayor interés para el jurista actual.

70 Vid. José Luis Zamora Manzano, *La industria del sexo en la época romana: categorización social de la prostituta, medidas fiscales y control de la administración*, op. cit.

71 Vid., al respecto, Silvio Meira, "Direito Tributario Romano", op. cit., pp. 12 y ss.

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

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

## BIBLIOGRAFÍA

- Agudo, Alfonso. "Observaciones sobre algunas leyes fiscales del emperador Anastasio". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 15, 2010.
- Agudo, Alfonso. *El advocatus fisci en derecho romano*. Madrid: Dykinson, 2006.
- Agudo, Alfonso. *Estudios de derecho fiscal romano*. Prólogo de Antonio Fernández de Buján. Madrid: Dykinson, 2016.
- Alburquerque, Juan Miguel. "La interrelación de interés público, interés común e interés privado en la noción de *utilitas publica*". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 25, 2015.
- Aparicio, Antonio. "Aportaciones del derecho romano a la fiscalidad moderna". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 12, 2009.
- Aparicio, Antonio. *La fiscalidad en la historia de España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- Astolfi, Riccardo. "Diritto Minerario e problemi di método". *SDHL*, n.º 52, 1986.
- Berger, Adolf. *Encyclopedic dictionary of roman law*. Filadelfia: The American Philosophical Society, 1980.

- Blanch Nougues, José María. "Acerca de la *lustralis conlatio*". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 16, 2011.
- Blanch Nougues, Juan Manuel. "Principios básicos de justicia tributaria en derecho romano". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 48, n.º 247, 1998.
- Bove, Lucio. *Ricerche sugli agri vectigales*. Nápoles: Facoltà Giuridica dell' Università di Napoli, 1960.
- Cagnat, René. *Studio storico sulle imposte indirette presso i romani*. París: Imprimerie Nationale, 1983.
- Camacho de Los Ríos, Manuel. *Vectigalia. Contribución al estudio de los impuestos en Roma*. Granada: Universidad de Granada, 1995.
- Castán Pérez-Gómez, Santiago. *Régimen jurídico de las concesiones administrativas en el derecho romano*. Madrid: Dykinson, 1996.
- Ciccotti, Ettore. *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico, en I tributi e l'amministrazione finanziaria nel mondo antico*. Padua: Cedam, 1960.
- Cimma, María Rosa. *Ricerche sulla società di Publicani*. Milán: Giuffrè, 1981.
- Corbier, Mireille. *L'impôt dans l'Empire romain, résistances et refus, 1-III siècle*. Leiden, 1985.
- D'amati, Nicola. *Natura giuridica dell'imposta fondiaria*. Milán: Giuffrè, 1956.
- D'Ors, Xavier. "Las relaciones contractuales con la administración pública a la luz de las leyes municipales en derecho romano". En *I rapporti contrattuali con la pubblica amministrazione nell'esperienza storico-giuridica*. Nápoles: Jovene, 1997.
- De Laet, Siegfried. *Portorium: étude sur l'organisation douanière chez les Romains, surtout l'époque du Haut-Empire*. Brujas: De Tempel, 1975.
- Di Renzo, Franco. *Il sistema tributario romano*. Nápoles: Librería internazionale Treves di L. Lupi, 1949.
- Fernández de Buján, Antonio. "A propósito del interés público como principio inspirador de la actividad financiera ateniense y las acciones populares romanas". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 39, 2022.
- Fernández de Buján, Antonio. "Acción popular y tutela de intereses generales en el derecho histórico español y el ordenamiento jurídico vigente". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 35, 2020.

- Fernández de Buján, Antonio. "El problema de la *rei mutatio* en el usufructo de canteras y minas a propósito de D.7.1.13.4-5". *Revista de Derecho Notarial*, n.º 112, 1981.
- Fernández de Buján, Antonio. "La legislación de Augusto". *Gerión*, vol. 35, 2017.
- Fernández de Buján, Antonio. "Léxico fiscal e instrumentos de política financiera en derecho Romano". *Revista General de Derecho Romano*, n.º 14, 2010, pp. 1-32.
- Fernández de Buján, Antonio. "Principios tributarios: una visión desde el derecho romano. *Ius fiscale*: Instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario". En *Estudios en homenaje al profesor Rodríguez Bereijo*, t. I. Valencia: Thomson-Aranzadi, 2010.
- Fernández de Buján, Antonio. *Jurisdicción voluntaria en derecho romano*, 3.ª ed. Madrid: Reus, 1999.
- Fernández de Buján, Antonio. *Jurisdicción y arbitraje en derecho romano*. Madrid: Iustel, 2000.
- Fernández Uriel, Pilar. "Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano". En *Espacio, tiempo y forma*, serie II, *Historia antigua*, t. 8. Madrid: UNED, 1995.
- Gaudemet, Jean. "Recherches sur la legislation du Bas Empire". En *Studi in onore di Gaetano Scherillo*, vol. 2. Milán: Cisalpino, 1972.
- Grelle, Francesco. *Stipendium vel tributum. L'imposizione fondiaria nella doctrine giuridiche del II e III secolo*. Nápoles: Jovene, 1963;
- Herrera Bravo, Ramón, "*Ius fisci*". *Sodalitas*, n.º 2, 1981.
- Heumann, Hermann, y Emil Seckel *Handlexikon*, Graz: Akademische Druck-u. Verlagsanstalt, 1971.
- Humbert, Gustave. *Essai sur les Finances et la Comptabilité Publique chez les romais*. París: Thorin, 1886.
- Jordán Reyes, José Carlos. "Fiscalidad tributaria y post-tributaria en el Alto Imperio Romano". En: *Espacio, tiempo y forma*, serie II, *Historia antigua*, t. 23, Madrid: UNED, 2010.
- Juster, Jean. *Les juifs dans l'Empire romain: leur condition juridique, économique et sociale*. París: La librairie Dublacher, 1914.
- Laum, Bernhard. "Geschichte der öffentlichen Finanzwirtschaft". En *Attertum und Frühmittelalter*. Tübinga: Mohr, 1951.

- López Hugué, María Luisa. "La reforma fiscal de Diocleciano: Origen, estructura, determinación y recaudación de la *capitatio-iugatio*". En *Hacia un derecho administrativo, fiscal y medioambiental romano IV*, vol. II. Madrid: Dykinson, 2021.
- Malavé, Belén. *Régimen jurídico financiero de las obras públicas en el derecho romano tardío: Los modelos privado y público de financiación*. Prólogo de Antonio Fernández de Buján. Madrid: Dykinson, 2007.
- Marquardt, Karl. *De l'organisation financière chez les romains*. París: Thorin, 1888.
- Meira, Silvio. "Direito Tributario Romano". *Revista dos Tribunais*, 1978.
- Morselli, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza pubblica*. Padua: Cedam, 1937.
- Muñiz Coello, Joaquín. *Las finanzas públicas del estado romano en el Alto Imperio*, Madrid: Ediciones Akal, 1990.
- Murphy, James J. *Demosthenes' On the Crown: A Critical Case Study of a Masterpiece of Ancient Oratory*. Davis: Hermagoras Press, 1983.
- Negri, Giovanni. *Diritto mineerario romano. Studi esegetici sul regime delle cave private nef pensiero dei giuristi classici*. Milán: A. Giuffrè, 1985.
- Nicolet, Claude. *Tributum. Recherches sur le fiscalité directe á l'époque Republicaine*. Bonn: Habelt, 1976.
- Palao Herrero, Juan. *El sistema jurídico ático clásico*. Prólogo de Antonio Fernández de Buján. Madrid: Dykinson, 2012.
- Pavis D'Escurac, Henriette. *La prefecture de l'annonae service administratif imperial d'Auguste a Constantin*. Roma: École française de Rome, 1976.
- Rathbone, Dominic. "Egypt, Augustus and Roman Taxation". *Cahiers du Centre Gustave Glotz*, n.º 4, 1993.
- Rodríguez Ennes, Luis. *Gallaecia: romanización y ordenación del territorio*. Prólogo de Antonio Fernández de Buján. Madrid: Dykinson, 2004.
- Rodríguez Neila, Juan Francisco. "El epígrafe CIL 2,2242: Corduba y las *locationes* de propiedades públicas municipales". En Cristóbal González (ed.), *La Sociedad de la Bética. Contribuciones para su estudio*. Granada: Universidad de Granada, 1994.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Ordenamiento financiero de la antigua Grecia y el periodo bele-nístico*. Prólogo de Javier Sainz Moreno. Introducción de Antonio Fernández de Buján. Madrid: Dykinson, 2012.

- Serrigny, Denis. *Droit Public et Administratif Romain*. París: Aug. Durand, 1862.
- Thibaut, Fabien. "Les impôts directs sous le Bas-Empire romain". *Revue Generale du Droit*, n.º 13, 1899.
- Vergara, Alejandro. "Contribución a la historia del derecho minero. Fuentes y principios del derecho minero Romano". *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, n.º 12, 1897-1988.
- Vergara, Alejandro. *Principios y sistema del derecho minero. Estudio histórico-dogmático*. Santiago: Universidad de Atacama, 1992.
- Werner, Eck. "The administrative reforms of Augustus: pragmatism or systematic planning?". En Jonathan Edmondson (ed.), *Augustus*. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2009.
- Zamora Manzano, José Luis. "Algunas observaciones sobre la explotación de recursos geológicos en los fundos privados durante el derecho romano clásico". *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas*, n.º 7, 2002.
- Zamora Manzano, José Luis. *Algunos aspectos sobre el régimen fiscal aduanero en el derecho romano*. Madrid: Dykinson, 2009.
- Zamora Manzano, José Luis. *La industria del sexo en la época romana: categorización social de la prostituta, medidas fiscales y control de la administración*. Madrid: Dykinson, 2019.