

APUNTES SOBRE LA EJECUCIÓN DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS EN ROMA¹

Por

ADOLFO A. DIAZ-BAUTISTA CREMADES / PATRICIA BLANCO DÍEZ
Universidad Católica San Antonio de Murcia

aadiabautista@ucam.edu / pblanco@ucam.edu

Revista General de Derecho Romano 26 (2016)

RESUMEN: La ejecución de créditos tributarios sufrió, desde el principio de la Historia romana, una evolución propia, diferente a la que siguieron los créditos ordinarios. Probablemente el interés general que subyace al tributo permitió desde muy pronto disponer de medios propios para la exacción forzosa de las deudas tributarias. Analizaremos algunas peculiaridades de esta institución, desde la arcaica legis actio per pignoris capionem hasta la legislación imperial del Dominado.

PALABRAS CLAVE: Crédito tributario, Ejecución forzosa, Derecho fiscal Romano.

NOTES ON THE EXECUTION OF TAX CREDITS IN ROME

ABSTRACT: The execution of tax credits had a different evolution than the ordinary loans from the beginning of Roman history, probably based in the general interest present in the tributes. We discuss in this work some peculiarities of this institution, from the archaic legis actio per pignoris capionem to the imperial legislation of Diocletians.

KEYWORDS: tax credit, enforcement, Roman tax law.

La insuficiencia de patrimonio para afrontar las deudas de su titular es una historia tan antigua como la propia de la civilización. En las sociedades de los diferentes periodos históricos la búsqueda de soluciones jurídicas a los casos de incumplimiento de la obligación ha sido una constante caracterizada por la necesidad común de regular sobre todo aquellos supuestos de insolvencia o dificultad para hacer frente a la deuda.

La morosidad e insolvencia, que siempre se considera un problema social capaz de poner en peligro todo el sistema económico de un estado, resulta una cuestión de primer orden cuando afecta al cobro de créditos tributarios.

¹ El presente trabajo pretende rendir humilde homenaje a la figura entrañable e insustituible del Profesor RICARDO PANERO GUTIÉRREZ, recientemente desaparecido. La humanidad, afabilidad y sabiduría del profesor Panero eran patentes y son apreciadas por toda la gran familia romanística, que siempre guardará un recuerdo indeleble de su Magisterio.

Todas las organizaciones políticas, desde el albor de los tiempos, requieren el aporte de recursos financieros para su sostenimiento. A medida que la sociedad se vuelve más compleja y la organización pública asume mayores competencias la necesidad de organizar un sistema tributario eficaz resulta perentoria para la supervivencia del estado. Ello con independencia de que durante mucho tiempo existiera una confusión entre el patrimonio personal del gobernante y el erario público.

En cualquier modelo social que podamos imaginar, las obras públicas, la estructura administrativa y el ejército requieren de una fuente de financiación que, generalmente, no es otra que el patrimonio de los ciudadanos².

Aunque el aparato estatal romano sufrió una enorme evolución, desde las primitivas estructuras políticas de la monarquía hasta la complejísima burocracia imperial del dominado, desde bien pronto se puede observar la creciente preocupación de los juristas por garantizar -pero también acotar- el estatus jurídico del crédito tributario, especialmente en su concurrencia con otras deudas de carácter estrictamente privado³.

A este respecto, resulta difícil establecer con seguridad instituciones anteriores a la cultura romana debido a la falta de fuentes precisas⁴. Aun así podemos afirmar que en ciertos pueblos situados a las orillas del Tigris y Éufrates se desarrollaron sistemas que buscaban la responsabilidad del deudor con medidas como la venta como esclavo o castigos de carácter personal⁵. Encontramos ejemplos de ejecución singular en

² El estudio del Derecho público romano en general y del tributario en particular ha sido desdeñado tradicionalmente por la romanística clásica, deslumbrada por la perfección del Derecho privado romano. Solo de modo reciente se ha llevado a cabo en nuestra doctrina el estudio de este interesante sector del ordenamiento romano de la mano del profesor Fernández de Buján y sus discípulos. Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A.: *Derecho Público Romano*, 18ª ed., Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2015, págs. 311 y siguientes, donde resume, con precisión y claridad, los principales elementos del sistema tributario romano.

³ Como ha señala el profesor FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A.: *Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*, en *IURA*, 58 (2010) pág. 19 ss, *los juristas romanos supieron diseñar un sistema jurídico fiscal basado en principios como el de proporcionalidad y capacidad económica, igualdad y generalidad en la imposición, benignidad, humanidad y equidad, legalidad o de reserva de ley, indisponibilidad, objetividad, seguridad jurídica, razonabilidad y utilidad común o preclusión*.

⁴ GIMÉNEZ ANZOLA, H. «Notas sobre los orígenes históricos de la ejecución singular y de la quiebra», *Revista de la Facultad de Derecho*, Caracas, nº31, 1962, págs. 125 -126.

⁵ ZAMBRANA MORAL, P. :*Historia jurídica: valoraciones crítico-metodológicas, consideraciones doctrinales alternativas y espacio europeo*, Zaragoza-Barcelona, Cátedra de Historia del Derecho y de las Instituciones de la Universidad de Málaga, 2006, pág. 284: «*En el Deuteronomio, se explican las formalidades con las que el acreedor debe cobrar las compensaciones, dándosele mayor importancia al hecho de que debe tratar misericordiosamente al deudor, independientemente de la gravedad del daño cometido, también a la hora de exigirle la compensación, debe hacerlo de tal manera que pueda administrar sus recursos para su mera subsistencia, al menos*».

documentos como las Leyes de Esnunna⁶ de la zona de Mesopotamia, y más concretamente en el Código de Hammurabi⁷ en el que se regula el embargo ilegal y se establecen los requisitos del embargo legal, incluso con posibilidad de cautividad para el deudor.

El objeto de nuestro trabajo se centra en los diversos mecanismos establecidos para hacer efectivo, de modo coactivo, el crédito tributario para el caso de incumplimiento del deudor, especialmente en situaciones de insolvencia del deudor.

El Derecho Romano conoció diversos sistemas de ejecución de deudas dinerarias, partiendo siempre de la preexistencia de una deuda cierta establecida en una sentencia declarativa o reconocida por el deudor⁸.

El punto de partida histórico y dogmático del Derecho, como medio de regulación de la convivencia social, es siempre, como es sabido, la venganza privada, pues ésta es la forma normal de protección de los intereses en un estadio prejurídico de la especie humana. El Derecho Romano arcaico es buena prueba⁹ de la transición, producida en todas las sociedades, de esta *ley de la selva* a la sumisión de los ciudadanos al Derecho, a través del monopolio de la violencia que, paulatinamente, se reserva al poder público.

La evolución del sistema de ejecución forzosa de deudas líquidas es fruto de este proceso de transición que comienza con el derecho del acreedor de apoderarse del deudor, exhibirlo en el mercado y venderlo o descuartizarlo, descrito en las XII Tablas y culmina, en tiempos del emperador Antonino Pío con la instauración de un sistema de

⁶ ZAMBRANA MORAL, P.: *Derecho Concursal Histórico, I: trabajos de investigación*, Barcelona 2001. Respecto a las Leyes de Esnunna (arts. 6 y 22 a 24), donde se plantea el supuesto de un embargante sin derecho que retenía ilegalmente bienes, esclavos o incluso la esposa o hijo de otro. En el Código de Hammurabi se prevenía el pago de la deuda mediante la venta de la esclava o su entrega, así como otras medidas.

⁷ Ley 113, Código de Hammurabi, ed. G. FATÁS, (basada en la ed. De Joaquin Sanmartin, Trotta, Barcelona, 1999). <http://www.unizar.es/hant/Fuentes/Hammurabi.pdf> «Si uno tiene un crédito de trigo o de plata contra otro y si en ignorancia del propietario del trigo, en la gavilla o en el granero, ha tomado trigo, este hombre es culpable de haber tomado trigo en la gavilla o en el granero en ignorancia del propietario del trigo, y devolverá tanto trigo como haya tomado y perderá todo lo que había dado.»

⁸ La dualidad entre sentencia firme y confesión (allanamiento) como título ejecutivo se mantuvo a lo largo de la peripecia jurídica romana. Cfr. DÍAZ-BAUTISTA CREMADES, A.: *El embargo ejecutivo en el proceso cognitorio romano (pignus in causa iudicati captum)*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 66

⁹ La referencia a la *ley del talión* contenida en las XII Tablas (pero también en Éxodo 21:23-25 en Levítico 24:18-20, en Deuteronomio 19:21 y en el propio Código de Hammurabi) se cita como el primer intento de reconducir a límites legítimos la venganza privada, pero no es difícil encontrar otros ejemplos de autotutela limitada en Derecho clásico, como es la posibilidad del poseedor de utilizar la violencia para retener o incluso recobrar la posesión frente a actos de perturbación o despojo, en virtud de la privación de tutela interdictal al poseedor vicioso o al detentador que supone *a sensu contrario* la legitimación de la violencia del poseedor pacífico.

embargo singular de bienes del deudor muy similar al que contienen los ordenamientos modernos¹⁰.

Cuenta Aulo Gelio¹¹ que en las XII Tablas¹² se regulaba la *manus iniectio pro iudicato* (en sustitución de una arcaica *manus iniectio* que no precisaba de una fase declarativa previa), conforme a la cual el acreedor, tras dejar pasar un plazo de 30 días desde la sentencia para permitir el cumplimiento voluntario, podía apresar al deudor, reteniéndolo durante 60 días con cadenas que no excedieran de 15 libras y exponiéndolo en el mercado para facilitar la comparecencia de un *vindex* que se hiciera cargo de la deuda. Según el relato que conocemos, transcurrido ese plazo sin que se abonara la deuda, el ejecutante podía vender al deudor como esclavo (*trans Tiberim*) debiendo, si concurrían varios acreedores, partir en trozos al ejecutado (*in partes secanto*), aunque tenemos la esperanza de que lo que se repartiera fuera el patrimonio del deudor y no su propio cuerpo.

Según la leyenda transmitida por Livio¹³ en el año 326 a. C. se produjo una rebelión de los plebeyos contra la ejecución personal de las deudas. Narra Tito Livio que el prestamista Lucio Papirio tenía al joven Cayo Publilio en *nexum*¹⁴, por una deuda de su padre. El acreedor trató de abusar del esclavo, haciéndolo desnudar y azotar en público. El pueblo, indignado al conocer el suceso, se amotinó, ordenando el Senado a los Cónsules que presentasen al pueblo una propuesta, en virtud de la cual nadie en lo

¹⁰ El llamado *pignus in causa iudicati captum* instaurado (o generalizado) mediante un rescripto del emperador Antonino Pío recogido por Ulpiano y Callístrato en D. 42.1.15 D. 42.1.31, respectivamente. Vid. DÍAZ-BAUTISTA CREMADES, *Op. cit.*

¹¹ 20.1 46-47

¹² 3.4-6

¹³ 8.28

¹⁴ No conocemos, más que por algunas referencias, la institución del *nexum*, que parece haber sido la posibilidad concedida al deudor insolvente, de entregar al acreedor, temporalmente y en garantía del cumplimiento de la obligación, a un hijo *in potestate* a modo de rehén, como se hacía habitualmente en las relaciones entre estados en prueba del cumplimiento de los tratados internacionales. Tal figura quizás estuviera emparentada con el *vindex* que relatan las fuentes como alternativa a la ejecución corporal de la *manus iniectio*. Del mismo modo la función del *nexum* resultaría coherente con la noxalidad, facultad concedida al *pater familias* responsable del esclavo o *alieni iuris* culpable de delito, de liberarse del pago de la pena entregando al hijo o esclavo a la víctima. También ha visto la doctrina en este *nexum* un antecedente a las garantías reales. Vid. RODRIGUEZ OTERO, L.: El enigmático *nexum* como precedente de la hipoteca, en *Rev. Crít. de Derecho Inmobiliario*, 677(2003), págs. 1619-1692. Como explica PEREZ ALVAREZ "A tenor de las fuentes, el *nexum* consistía en un acto o rito formal de automancipación (*Selbsmanzipation*, según la doctrina alemana) per aes et libram por el que el deudor se coloca bajo la potestad del acreedor, el cual adquiriría no sólo el poder de retener al deudor (*ius retinendi creditoris*), sino, también, la facultad de encadenarlo y encerrarlo en su cárcel privada hasta que pagase su deuda mediante la prestación de su propio trabajo". PEREZ ALVAREZ M.P.: La posición del deudor en la Historia. De la responsabilidad personal a la patrimonial, en *Revista General de Derecho Romano*, 16(2011) p. 3.

sucesivo sería reducido a prisión por deudas. Según la tradición, este suceso fue el origen de la *lex Poetelia Papiria*.

De acuerdo con el relato de Tito Livio, la prisión por deudas desapareció con la citada ley de 326 aC, si bien la doctrina mantiene serias reservas al respecto¹⁵. Lo cierto es que de un modo más o menos paulatino, la ejecución de sentencias líquidas fue evolucionando de la arcaica *manus iniectio* a la *actio iudicati* del proceso *per formulas* que suponía la ejecución universal, patrimonial y concursal, de manera que se expropiaba al deudor de todos sus bienes, adjudicándolos en pública subasta a un *bonorum emptor*, con cuyo pago se satisfacían -en la proporción correspondiente- los créditos de todos los acreedores del deudor¹⁶.

Pero este sistema de ejecución de sentencias líquidas no parece haber sido la vía utilizada desde antiguo para la exacción de tributos. Desde muy pronto el pragmatismo de los recaudadores comprendió que de poco servía la ejecución corporal para satisfacer los créditos tributarios, más allá del poder de coacción sobre el deudor, optando más bien por la toma de prendas del deudor para compelerle al pago. Para ello se recurrió a la *legis actio per pignoris capionem*, enigmático recurso¹⁷ de autotutela que permitía al acreedor de ciertos créditos de especial trascendencia pública tomar directamente un

¹⁵ Por un lado, señala TORRENT (Diccionario de Derecho Romano, v. *lex poetelia papiria*, Edisofer, Madrid, 2005) que la ley realmente vino a dulcificar la situación de los *nexi* pero no a abolir tajantemente la prisión por deudas, que siguió aplicándose hasta el siglo IV. En el mismo sentido, vid. D'ORS, A.: *Derecho Privado Romano*, EUNSA, Pamplona, 7ª ed. 1989, parágrafo 35. Por otro lado no es difícil encontrar testimonios de ejecuciones personales y aprehensiones por deudas en tiempos posteriores a la promulgación de la *lex*, como por ejemplo el pasaje narrado en Mt 17, 25-34, en donde se reseña lo sucedido con un deudor de diez mil talentos: "como no tuviera con qué pagar, mandó el señor que fuera vendido él, su mujer y sus hijos y todo cuanto tenía, entonces el siervo arrojándose a sus pies, le suplicó diciendo: ¡paga lo que debes! El compañero arrojándose a sus pies, le suplicó diciendo: ¡Ten paciencia conmigo y te pagaré! Pero él no quiso, sino que fue y le metió en la cárcel hasta que pagare la deuda. Encolerizado su señor, le entregó a sus verdugos hasta que pagase lo que debía". En el mismo sentido, DÍAZ-BAUTISTA CREMADES (Algunos elementos de ejecución personal en el Dominado, en *Revista Internacional de Derecho Romano*, 10(2013), págs. 320 ss) refiere cómo el papiro London 6-1915, fechado en torno al 330-340 dC contiene "la desgraciada historia de un comerciante de vinos egipcio que debía una gran cantidad de dinero a sus acreedores, y no pudiendo pagar, le despojaron de todos sus bienes, incluyendo las prendas que le vestían. Al no alcanzar sus bienes para cubrir el total de la deuda, los acreedores le quitaron todos sus hijos, incluso a los más pequeños." De algún modo, hasta la Edad Contemporánea no desaparece, realmente, la prisión por deudas, reapareciendo, como un atavismo, en momentos de crisis, a lo largo de la Historia.

¹⁶ Advierte, en cualquier caso, FERNÁNDEZ DE BUJÁN, que en los primeros tiempos de su aplicación la propia *actio iudicati*, suponía -como en las XII Tablas- la constricción personal del ejecutado, aunque pronto evolucionaría a la ejecución patrimonial que conocemos. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A.: *Derecho Privado Romano*, Iustel, Madrid, 2015, Pág. 124.

¹⁷ Señala el profesor FERNÁNDEZ DE BUJÁN que ni siquiera podemos asegurar en qué régimen tomaba el acreedor la prenda, destacando el debate doctrinal sobre si el acreedor que tomaba un bien del deudor (*pignoris capere*) se hacía propietario del mismo o bien debía venderlo en pública subasta o si el único fin que perseguía la institución era el ejercicio del *ius retentionis*. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A.: *Derecho Privado Romano... cit.* pág. 95.

bien del deudor como prenda¹⁸. Inicialmente, siguiendo a Gayo, la *pignoris capio* era lícita en garantía del pago de animales para el sacrificio a los dioses, el pago de las soldadas a los militares, y el reembolso a éstos de los gastos realizados para la adquisición y mantenimiento del caballo. Posteriormente, mediante una *lex censoriae* se extendió, en fecha indeterminada, la procedencia de este sistema a los *publicani*¹⁹ para garantizar el cobro de impuestos.

Faltaría, sin embargo, precisar las circunstancias en que el crédito tributario de los *publicani* concurriría con el resto de acreedores en caso de ejercicio por algún ejecutante de la *actio iudicati* antes descrita. Cabe suponer que el recaudador de impuestos, como acreedor pignoraticio podría quedar exento de los convenios concursales y de la transmisión universal del patrimonio del deudor al *bonorum emptor*, o bien poseer un crédito preferente contra él, con base a su posición reforzada como tenedor de la prenda, aunque se trate de meras conjeturas a falta de un estudio más pormenorizado.

De cualquier modo, la evolución del procedimiento *per formulas* hacia la *extraordinaria cognitio* hizo coincidir el mecanismo judicial de ejecución de sentencias líquidas con el sistema particular de la *pignoris capio*, generalizando la toma de prendas singulares para toda clase de deudas líquidas poniendo las bases del moderno procedimiento de apremio²⁰.

Según buena parte de la doctrina, la *extraordinaria cognitio* comenzó a extenderse desde la época de Augusto, coincidiendo con el proceso de expansión del poder

¹⁸ Gai.4.12 la incluye entre las *legis actiones* junto con las *actiones per sacramentum*, *per iudicis postulationem*, *per condictionem* y *per manus iniunctionem*; también en 4.31. Para VON DER FECHT (*Die Forderungspfändung im römischen Recht. Der Vollstreckungszugriff auf Forderungen im Rahmen des pignus in causa iudicati captum und des Fiskalrechts der römischen Kaiserzeit*, Böhlau, Colonia, Weimar, Viena, 1999, pág. 38), se confirma el carácter de autotutela por el hecho de que no se concediera audiencia al deudor: *Es handelte sich also bei der legis actio per pignoris capionem offenbar um einen Akt legalisierter Selbsthilfe. Unterstützt wird diese Vermutung durch die Tatsache, dass für die Pfandnahme dem Schuldner ausnahmsweise kein rechtliches Gehör gewährt werden musste.*

¹⁹ Arrendatarios de impuestos que llegaron a constituir importantes sociedades de gestión tributaria.

²⁰ Vid. DÍAZ-BAUTISTA CREMADES, A.: *El embargo ejecutivo... cit*, pág. 19. Si la *pignoris capio*, establecida por el emperador Antonino Pío fue o no una evolución de la antigua *legis actio per pignoris capionem* es cuestión debatida por la doctrina. LITEWSKI niega cualquier relación entre ambas instituciones mientras que FLEISCHMANN lo da como algo evidente. Vid. DÍAZ-BAUTISTA, *op. cit*, pág. 34. LITEWSKI, W.: *Pignus in causa iudicati captum*, *SDHI* 40(1974) pág. 215, FLEISCHMANN, M.: *Das pignus in causa iudicati captum*, Koebner, Breslau, 1896, pág. 8 Al respecto de la permanencia residual de la *pignoris capio* más allá de la derogación del sistema de acciones de ley, el profesor FERNÁNDEZ DE BUJÁN aporta la indicación de su constancia, en el siglo I-II dC, como medio de ejecución de los créditos debidos a las sociedades arrendatarias de las minas de Vipasca, tal como figura en los Bronces hallados en Aljustrel (Portugal) en el siglo XIX.

imperial²¹. En tiempos de Adriano, es decir, en el siglo II d. C., era ya la *cognitio* el procedimiento habitual²², si bien ambos sistemas coexistieron durante largo tiempo²³.

En este nuevo sistema procesal, la ejecución de la sentencia condenatoria (que podía ser líquida o en especie) correspondía al mismo funcionario judicial que había dictado la sentencia, una vez que aquella fuese firme, limitándose siempre a los bienes concretos necesarios para satisfacer la pretensión del actor y las costas procesales.

Un rescripto del emperador Antonino Pío²⁴ recogido por Ulpiano²⁵ y por Calistrato²⁶ ordena a quienes dictaron sentencia declarativa de condena, llevar a cabo su ejecución²⁷ mediante la toma de prendas de los deudores condenados, regulando la competencia del órgano, sus auxiliares, el orden de proceder de los embargos y las posibles incidencias (tercerías, quiebra de la subasta, etc.) del procedimiento de apremio.

El procedimiento de toma de prendas (traba de embargo) y pública subasta en caso de impago es similar para la ejecución de sentencias y para la realización de prendas convencionales o tributarias, si bien los emperadores fueron perfilando las especialidades del crédito tributario atendiendo, en muchos casos, a las propias necesidades del Fisco (y también quizás en algún caso a la realidad social y económica del momento)²⁸.

Así, por ejemplo, un rescripto de Gordiano, del 240, recogido en C.4.15.3, establece la acción subrogatoria permitiendo compeler al pago a los deudores de aquellos que deben al Fisco *per officium procuratoris*, si bien, se prohíbe al *procurator* embargar si se suscitase alguna controversia²⁹

C.4.15.3 (Gord. 240): *Si debitum non infitiantur hi, quos obnoxios debitoribus fisci esse proponis, potest videri non esse iniquum quod desideras, ut ad solutionem per officium procuratoris compellantur. nam si quaestio aliqua refertur,*

²¹ VOLTERRA, E.: Istituzioni di diritto privato romano, ed. Ricerche, Roma 1974, pág. 251

²² D'ORS, A.: *Derecho Privado Romano*, EUNSA, Pamplona, 7ª ed. 1989, parág. 123

²³ KASER, M.: *Das römische Zivilprozessrecht* Beck, Munich, 1996, parág. 66, I, pág. 436

²⁴ 138-161 dC

²⁵ *Ulp. 3 de off. cons.* D.42.1.15

²⁶ Recogido en D.42.1.31

²⁷ Claro antecedente del concepto de jurisdicción que recoge el artículo 117.3 de la Constitución española de 1978.

²⁸ Destaca en este sentido la consagración, para las ventas fiscales, del principio de irrevindicabilidad de la cosa vendida, dándoles así mayor seguridad jurídica, tal como indica Agudo Ruiz, A.: adquisición de la propiedad y pago del precio en las ventas fiscales, en *Revista General de Derecho Romano* 22 (2014), pág. 3

²⁹ Vid. KLINGENBERG G.: Der 'Fiskus' im Dienste privater Rechtsdurchsetzung, en *Sodalitas* 4(1984) págs. 1705-1717.

id concedi non oportere et ipse perspicis.

Si bien, dicha regla operaba también para los acreedores privados, incluso frente a deudores tributarios (lo que podía redundar en una menor efectividad de la acción recaudatoria)³⁰

Del mismo modo, la ejecución de créditos tributarios, pese a la evidente trascendencia de su naturaleza, no puede extralimitarse de las normas generales de ejecución, especialmente de la prohibición -más teórica que real, como se ha señalado- de prisión por deudas. Una constitución de Constancio, del año 345 (C.10.19.3), establece que si un funcionario (*ab uno officio*) redujese a prisión a un deudor para compelerle al pago (cosa que sin duda ocurriría de tanto en tanto), será obligado al pago de toda la suma debida.

Quotiens quis et privati debitor invenitur et fisci, et abreptus ab uno officio teneatur, ad universi debiti solutionem qui eum abstulit coartetur ac totius summae exactionem in se suscipiat, qui eundem avellendum subtrahendumque crediderit.

Aunque no siempre se somete el crédito tributario a las normas generales sobre ejecución. Una ley de Constantino del 315, recogida en C.8.16.7 prohíbe tomar en prenda, en ejecución de sentencias civiles, los esclavos o los bueyes que aran o los aperos de labranza (*...servos aratores aut boves aratorios aut instrumentum aratorium...*), aunque la justificación de lo que podría parecer un precedente de la moderna inembargabilidad de los instrumentos de trabajo aparece en la norma constantiniana apoyada en un fundamento mucho menos “humanitario”, pues no es otra que evitar que con el embargo se retrase el pago de los tributos (*...ex quo tributorum illatio retardatur*), es decir que el interés del Fisco se sobrepone al del particular ejecutante.

Uno de los periodos de mayor relevancia en este proceso de delimitación de las facultades ejecutivas del crédito tributario lo constituye la tetarquía diocleciana³¹.

³⁰ D'ORS, *op. cit.*, parág. 420 n. 1 lo deduce así de *Marcel. 25 dig.D.48.13.14* donde se afirma que no comete *peculatus* el que exige dinero a un deudor suyo, que también lo es del Fisco, porque el dinero no se le quita al Fisco sino a un deudor suyo que permanece siendo deudor del Fisco: *Peculatus nequaquam committitur, si exigam ab eo pecuniam, qui et mihi et fisco debet: non enim pecunia fisci intercipitur, quae debitori eius aufertur, scilicet quia manet debitor fisci nihilo minus*

³¹ Ello no obsta para que, como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN (*Derecho público ... cit.* pág. 218) el periodo instaurado por Diocleciano se caracterice, entre otros, por una *presión fiscal voraz y cuasi confiscatoria*. Precisamente el interés de la Cancillería imperial por disponer de una fuente de ingresos tributarios más eficaz les llevó, probablemente, a dedicar mayor atención a los problemas fiscales. Además, una mayor imposición y un mayor rigor en la exacción de tributos conlleva, necesariamente, una mayor litigiosidad que se ve reflejada, en última instancia, en la producción de rescriptos imperiales.

Atribuídos a Diocleciano y Maximiano, aparecen en el Código siete fragmentos dedicados expresamente a la gestión de tributos. Se trata de C.11.55.1 (sin fecha), C.2.17.4 (294), C.4.15.4 (293), C.2.17.3 (293), C.4.46.2 (sin fecha), C.10.1.5 (sin fecha) y C.10.3.4 (290).

El primero de ellos³², de fecha incierta, establece cierta limitación a la presión fiscal ejercida sobre los campesinos, evitando los abusos de los contadores. Decretan los Tetrarcas que no se exija a la plebe campesina más que los impuestos establecidos para ellos³³, estando exentos de cualquier otra prestación tributaria.

Los siguientes tres fragmentos -C.2.17.4 (294)³⁴, C.4.15.4 (293)³⁵ y C.2.17.3 (293)³⁶- tratan de delimitar la acción fiscal, estableciendo su naturaleza y extensión. Así, el primero determina que la condición de deudor tributario no empece a la responsabilidad que el sujeto tuviera frente a otros acreedores, frente a los cuales podrá oponer, en su caso, las excepciones que procedan en virtud de sus relaciones particulares (*secundum leges uti potes*).

Los siguientes textos están destinados a regular de qué forma puede el Fisco subrogarse en las acciones del deudor³⁷. En C.4.15.4 se establece, como norma general, la subsidiariedad de la subrogación del fisco en las acciones del deudor tributario (*nisi patuerit principales reos idoneos non esse*), si bien se permite tal ejercicio indirecto de los créditos del deudor sin necesidad -al parecer- de cesión expresa, en contra de lo que, con carácter general, se establece en C.4.15.5 (294)³⁸, según el cual la cesión de

³² C.11.55.1 Diocl. et Maxim. ad Charisium (sin fecha): *ne quis ex rusticana plebe, quae extra muros posita capitationem suam detulit et annonam congruam praestat, ad ullum aliud obsequium devocetur neque a rationali nostro mularum fiscalium vel equorum ministerium subire cogatur.*

³³ Capitatio y annona.

³⁴ C.2.17.4 Diocl. et Maxim. Achilli (294): *ad fraudem creditoribus faciendam invidiam fiscalem contra saeculi nostri tranquillitatem implorari non decet. Redde itaque fisco nostro quod debes, ac si conventus velut a creditore fueris, quem tibi numerasse pecuniam negas, exceptione non numeratae pecuniae secundum leges uti potes.*

³⁵ C.4.15.4 Diocl. et Maxim. Zosimo (293): *non prius ad eos, qui debitoribus fisci nostri sunt obligati, actionem fiscalem extendi oportere, nisi patuerit principales reos idoneos non esse, certissimi iuris es*

³⁶ C.2.17.3 Diocl. et Maxim. Amphioni (293): *abhorret saeculo nostro sub praetextu debiti procurationem contra privatos fiscum praestare.*

³⁷ La subrogación en los créditos del deudor es un medio típico de ejecución de deudas, especialmente cuando el patrimonio del deudor tiene escasos bienes materiales. Tal posibilidad ya fue incluida en el *pignus in causa iudicati captum* por Ulpiano en D.42.1.15.8, si bien se discute si tal previsión proviene del rescripto de Antonino Pío que instituyó (o generalizó) el embargo ejecutivo o más bien procede de una reforma de Caracalla. Cfr. DIAZ-BAUTISTA, *op. cit.*, pág. 127

³⁸ C.4.15.5 Diocl. et Maxim. Nanidia (294) *in solutum nomine dato non aliter nisi mandatis actionibus ex persona sui debitoris adversus eius debitores creditor experiri potest. Suo autem nomine utilli actione recte utetur.*

créditos no conlleva, automáticamente, el traspaso de las acciones que lo protegen (aunque ello podía ser salvado con una acción útil).

Finalmente, en C.2.17.3, los Emperadores prohíben taxativamente que se utilice al fisco para reclamar una deuda particular. La terminante redacción del rescripto parece dar a entender que el ejercicio subsidiario de las acciones del contribuyente por parte del Fisco podría haber sido utilizado en interés del deudor, para compeler a sus deudores al pago. De este modo, los Tetrarcas aclaran que la facultad subrogatoria es una prerrogativa de Derecho público, destinada a proteger el interés del Erario, y no un mecanismo del que puedan servirse los particulares en su propio beneficio.

Por su parte, C.4.46.2³⁹ (sin fecha), C.10.1.5⁴⁰ (sin fecha) y C.10.3.4 (290)⁴¹, están dedicados a la ejecución de los bienes del contribuyente. El primero de ellos declara la afección real de los predios del contribuyente al pago de las deudas tributarias, significando que pueden venderse los predios en caso de necesidad, cuando el comprador obra de buena fe y paga el justo precio, siempre que el deudor cuente con autorización del Presidente (*ex permissu praesidis*), debiendo ser revocada la venta en caso de no contar con dicha autorización⁴².

Una vez incumplida la obligación tributaria, el Fisco puede tomar los bienes del deudor, previa disposición de los Augustos (*quam a nobis forma fuerit data*), como señala C.10.1.5. A partir de dicha autorización imperial, los poseedores de los bienes están obligados a entregarlos a los agentes.

³⁹ C.4.46.2 Diocl. et Maxim. Atinae Plotinae (sin fecha) *si deserta praedia ob cessationem collationum vel reliqua tributorum ex permissu praesidis ab his, quibus periculum exactionis tributorum imminet, distracta sincera fide iusto pretio sollemniter comparasti, venditio ob sollemnes praestaciones necessitate facta convelli non debet. Sin autem venditio nulla iusta auctoritate praesidis praecedente facta est, hanc ratam haberi iura non concedunt, idque quod frustra gestum est revocari oportet, ita ut indemnitati tributorum omnibus modis consulatur. Quae omnia tractari convenit praesente eo, quem emptorem extitisse proponis.*

⁴⁰ C.10.1.5 Diocl. et Maxim ad Flaccum (sin fecha): *Prohibitum est cuiuscumque bona, qui fisco locum fecisse existimabitur capi prius, quam a nobis forma fuerit data. Et ut omni improvisionis genere occursum sit caesarianis, sancimus licere universis quorum interest obicere manus his, qui ad capienda bona alicuius venerint, qui succubuerit legibus, ut, etiamsi officiales ausi fuerint a tenore datae legis desistere, ipsis privatis resistentibus a facienda iniuria arceantur. Tunc enim is, cuius interest bona alicuius non interpellari, officialibus volentibus ea capere debet adquiescere, cum litteris nostris cognoverit non ex arbitrio suo caesarianos ad capiendas easdem venisse facultates, sed iustitiae vigorem id fieri statuisse.*

⁴¹ C.10.3.4 Diocl. et Maxim. Marcellinae (290): *Si tempora, quae in fiscalibus hastis statuta sunt, patiuntur, cum etiam augmentum te facturam esse profitearis, adi rationalem nostrum, ut iuxta ius pretii uberioris oblationem admittat.*

⁴² vid., entre otros, SOLAZZI, L'origine storica della rescissione per lesione enorme, en *BIDR*, 31 (1921) 55s.; ROTONDI, Scritti Giuridici, I (Milano 1922) 209; ALBERTARIO, Iustum pretium e iusta aestimatio, en *Studi di diritto romano*, III: Obligazioni (Milano 1936) 407; GRADENWITZ, Vat. 22 und CJ. 4. 46. 2, en *ZSS*, 45, 488 ss.; AGUDO RUIZ, El iustum pretium y sus efectos en las ventas fiscales, en *Revista General de Derecho Romano (IUSTEL)* 21 (2013) 1 ss.

El fragmento C.10.3.4, por su parte, regula la forma de realizar posturas en las subastas fiscales, advirtiendo de la necesidad de que éstas obedezcan al precio justo de la cosa.

Se advierte por tanto, por un lado la preocupación de la jurisprudencia por alcanzar un sistema eficaz de ejecución forzosa de los créditos tributarios, entendiéndose, desde bien pronto, que una hacienda ejecutiva es el único modo de disponer de recursos suficientes para sostener al estado, pero por otro lado, conforme va creciendo el estado y se complica el sistema tributario, surge para los juristas la necesidad de delimitar y contener la actividad ejecutiva, constituyendo así una suerte de *estatuto del contribuyente* que sometiera a Derecho la tendencia expeditiva de la recaudación fiscal.