

Protección al contribuyente frente a la actuación de los *discussores*

MARÍA JOSÉ AZAUSTRE FERNÁNDEZ

Universidad de Oviedo
azaustremaria@uniovi.es

1. INTRODUCCIÓN

Entre la gran variedad de funcionarios existentes en el Bajo Imperio al servicio de la administración imperial encontramos una figura a la que las fuentes aluden con el nombre de *discussor*, aunque en el Imperio Bizantino se utiliza el término *logotheta*¹. Se trata de unos funcionarios a los que se asignan tareas de muy variada naturaleza, aunque los autores que se han ocupado de ellos² suelen destacar las funciones de inspección e intervención tributaria.

¹ Utilizan ambos términos como equivalentes, por ejemplo, AGUSTÍN, A., “Constitutionum Graecarum Codicis Justiniani Collectio et Interpretatio”, *Opera Omnia*, vol II, Typis Josephi Rochii, Lucae, 1766, p. 245; GOTHOFREDI, I. *Codex Theodosianus*, t. IV, Lipsiae, 1740; CUJACII, J., *Opera ad parisiensem fabrotianam editionem*, in *XIII t. distributa*, t. X, Prati, 1840, pp. 96-97; SEECK, O., voz “discussor”, *Paulys Realencyclopädie der classischen Altertumswissenschaft*, neue Bearbeitung, I-5. Alfred Druckenmüller, Stuttgart, 1970, p. 1184, DU CANGE, C., *Glossarium mediae et infimae latinitates*, voz “logotheta” t. V, Niort, 1883-1887, col. 137c, o DI SEGNI, L. “Metropolis and Prvincia in Byzantine Palestine”, *Caesarea Maritima: a retrospective after two millennia*, ed. Avner Rabban-Kenneth G. Holum, Leiden-New York-London, 1996, p. 585 n. 52.

² Entre los autores que se han ocupado, con mayor o menor extensión, de los *discussores* o que realizan alguna mención en relación algún aspecto concreto de su ámbito de actuación se encuentran, además de los citados en la nota anterior, ACCURSIUS, *Glossa in Volumen, Corpus Glossatorum Juris Civilis*, Augustae Taurinorum, 1969, p. 344; BOUCHARD, L., *Étude sur l'administration des finances de l'Empire Romain dans les dernier temps de son existence*, Librairie de Guillaumin, Paris, 1871; CUQ, F. *L'Examinatio per Aegyptum*, *Mélanges d'archéologie et d'histoire*, t. 13, 1893, pp. 21 y ss., y *Études d'epigraphie juridique. De quelques inscriptions relatives à l'administration de Dioclétien*, Bibliothèque des écoles françaises d'Athènes et de Rome, E. Thorin, Paris, 1881; HUMBERT, G., *Saggio sulle finanze e sulla contabilità pubblica presso i romani*, trad. it. E. D'Errico, Arnaldo Forni Editore, Bologna, 1977 (cd. facsim. de la de 1886); MONKS, G.R., “The Administration of the Privy Purse.

Esta es también la función más destacada por la doctrina española. Así, Aparicio Pérez³ define a los *discussores* como agentes encargados de controlar y presionar a los contribuyentes morosos, ejerciendo también, en ocasiones, labores de vigilancia fiscal. Quintana Orive⁴ se refiere a ellos como inspectores del Fisco y Martínez Vela⁵ señala que se dedicaban a inspeccionar el estado de las finanzas y obras públicas. Últimamente se ha llamado la atención también sobre otras tareas jurisdiccionales en materia fiscal⁶.

A los *discussores* se hace referencia en los escritos de Macrobio⁷, Symmaco⁸, Iuvencio⁹, y, sobre todo, Cassiodoro¹⁰ y Procopio de Cesarea¹¹.

La primera disposición que se ocupa de estos funcionarios data del año 369. Se trata de una constitución emitida por los emperadores Valentiniano, Valente y Graciano y dirigida a Artemio, *Vicarium Hispaniarum*¹², y que nos transmiten tanto el

An Inquiry into Official Corruption and the Fall of the Roman Empire”, *Speculum*, vol. 32, n° 4, 1957, pp. 748 y ss.; COLLOT, C., “La pratique et l’institution du “suffragium” au Bas-Empire”, *Revue de Histoire et Droit française et étranger*, 43, 1965; THOMSON, E. A., *Los godos en España*, trad. Javier Faci, Alianza Editorial, Madrid, 1971; APARICIO PÉREZ, A., *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (años 284 a 476 d. C)*, Dykinson, Madrid, p. 500; JONES, A.H.M., *The Later Roman Empire (284-602). A social, economic and administrative survey*, Basil Blackwell, Oxford, 1964; DELMAIRE, R. *Les responsables des finances impériales au Bas-Empire romain (IVe-VIe s.) Études prosopographiques*, 1989; PERGAMI, F., *L’appello nella legislazione del tardo Imperio*, Giuffrè ed., Milano, 2000, p. 360; QUINTANA ORIVE, E., *Régimen jurídico de la responsabilidad de los funcionarios en Derecho romano*, 2013, disponible en digitool-uam.greendata.es (consultado el 22 de noviembre de 2019); AGUDO RUIZ, A., “La apelación fiscal en la legislación imperial del Codex Theodosianus”, en *Estudios de Derecho fiscal romano*, Dykinson, Madrid, 2016; TRISCIUOGLIO, A., *Studi sul crimen ambitus in età imperiale*, Ledizioni, Milano, 2017; MARTÍNEZ VELA, J.A., *Varias notas sobre la responsabilidad en Derecho romano del personal encargado de la gestión tributaria*, Documento de trabajo Seminario Permanente de Ciencias Sociales, <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cu-csociales/documentos2012/4.ashx?la=en> y LEMKE, L., *Bridging Center and Pefiphery: Administrative Communication from Constantine to Justinian*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2020.

³ APARICIO PÉREZ, A., *op. cit.*, p. 500.

⁴ QUINTANA ORIVE, *op. cit.*, pp. 515 y 690.

⁵ MARTÍNEZ VELA, *op. cit.*, p. 16.

⁶ Así, PERGAMI, *op. cit.*, p. 360; AGUDO RUIZ, A., *op. cit.*, p. 217.

⁷ MACROBIO, *Commentarii in Somnium Scipionis*, 1,21,8.

⁸ SYMMACO, *Epistulae*, 4, 70 y 5, 76.

⁹ IUVENCIUS, *Historiae eualengicae*, 1,179.

¹⁰ CASSIODORO, *Variae*, 1,21; 2,34; 3,25; 4,38; 9,10,4.

¹¹ PROCOPIO, *Bellum Gothicum*, 3,1,28-33; 3,10, 1-2; 3.11.13-15 y *Arcana*, 18,15; 24, 1-2.

¹² MUÑIZ COELLO, J., “La organización administrativa de la hacienda provincial romana, Instituto de estudios fiscales”, *Historia de la Hacienda Española (Épocas antigua y medieval)* Madrid, 1982, p. 534, destaca como consta documentalente la presencia en la provincia de Hispania de diferentes funcionarios encargados de tareas de supervisión fiscal, como los *numerarii*, agentes del pretorio para supervisar a vicarios y gobernadores en gestiones de índole fiscal, además de los *actores rei privatae*, auxiliares de la *res privata* en los distritos fiscales de las provincias hispánicas. Observa, en este sentido, que el destinatario de la constitución que se comenta y que denotaría la preocupación imperial por la justicia en las operaciones fiscales es precisamente Artemio, Vicario de Hispania. También se

C.Th. 11,26,1 como el CJ. 10,30,1¹³. En ella se castiga al *discussor* que haya realizado una revisión injusta a pagar por el mismo título y en idéntica cuantía lo que sin razón hubiere hecho pagar a otro. Se trata, por tanto, de una norma que trata de proteger a los contribuyentes frente a posibles abusos, siendo este el sentido que, en general, suele apreciarse en la mayoría de las disposiciones que de alguna manera se refieren a estos funcionarios en las fuentes que han llegado a nosotros.

La normativa básica de la materia se encuentra en la rúbrica *De discussoribus* del Código Teodosiano (C.Th. 11,26) y en otra, de igual nombre, en el Código de Justiniano: CJ. 10. 30 (31); así como en la Novela de Valentiniano III 1, 3. Además, hay que tener en cuenta otras referencias dispersas a lo largo de los propios Códigos Teodosiano y justiniano: C.Th. 8,15,5,1; CJ. 1, 4, 26; CJ. 2,7,6; CJ. 7,65,7, CJ. 8,13 (12),1, pr. y CJ. 11,57,6 y CJ. 12, 7,1, fundamentalmente. Su figura no aparece, sin embargo, recogida en la *Notitia Dignitatum*, ni para la parte oriental ni para la parte occidental del imperio.

La realización de un estudio exhaustivo del régimen jurídico de estos funcionarios que, además, no desaparecen con la caída de la parte occidental del Imperio, queda fuera del alcance de estas líneas. En este trabajo se tratará únicamente de examinar algunos aspectos concretos de su regulación, en los que se ponen de manifiesto ciertas garantías para el administrado que llaman la atención por su actualidad, particularmente la prohibición del *ne bis in idem* en la actuación del *discussor* en materia tributaria y el derecho del contribuyente a no aportar ciertos documentos –los recibos de descargo– que ya obran en poder de la Administración Pública.

2. DERECHO A QUE NO SE VUELVA A RECLAMAR EL PAGO DE LOS IMPUESTOS UNA VEZ EMITIDO EL RECIBO DE RESGUARDO

A pesar de que, como se indicó anteriormente, en las fuentes se asignan a los *discussores* funciones de muy variada naturaleza, destaca, por su importancia, la labor de inspección fiscal, con el control sobre las cantidades pendientes de pago de los impuestos. Conviene destacar que la labor de inspección de los *discussores* era de naturaleza extraordinaria, pues la ordinaria ya estaría encomendada a otros funcio-

refiere –ya en época visigoda– a la *Epistola de fisco barchinonensi*, del 592, donde se habla de distritos fiscales que abarcaban varias ciudades y fiscos en los que servían *numerarii* nombrados por el *comes patrimonis*. Sobre dicha epistola cfr. STOCKING, R. L. *Bishops, Consuls and Consensus in the Visigothic Kingdom, 589-633*, Ann Arbor, The University of Michigan Press, 2000, p. 98 y ss.

¹³ *Imperatores Valentinianus, Valens, Gratianus. Quotiens in discrepatione constiterit inique discussionem fuisse confectam et fidem facti non poterit approbare discussor, ipse in eodem titulo et in eodem modo ad solvendum protinus urgeatur, in quo alterum perperam fecerit debitorem. VALENTIN. VALENS ET GRAT. AAA. AD ARTHEMIUM VIC. HISPANIARUM. <A 369 D. PRID. ID. MAI. VALENTINIANO NP. ET VICTORE CONSS.>*

narios. Como explica Bouchard¹⁴, los *discussores* se presentaban en el lugar donde procedía efectuar la inspección. Se hacía comparecer a los contribuyentes para que exhibieran los recibos en los que constara su liberación, dado que, en el momento de haber verificado el pago al *susceptor*, el contribuyente tenía derecho a recibir un resguardo en el que había de constar su nombre, la suma pagada o la naturaleza de la especie entregada, su causa y el día, mes y año del pago (CTh 12,1,173; CTh. 12,6,18; Ed. Just. 2,1,2)¹⁵. Pero si en el momento de la inspección tales recibos no se exhibían, o parecían inexactos o falsos, los *discussores* se encargaban de compeler a los contribuyentes a pagar los atrasos.

El problema residía en que muchas veces la actuación de los *discussores* se presentaba a abusos, como el de hacerse pagar una segunda vez, para su propio beneficio, lo que previamente se había ingresado en las arcas públicas.

Observa Monks¹⁶ que, en la confusión provocada por las invasiones bárbaras en la vida del Bajo Imperio, la propiedad estaba cambiando continuamente de manos, se perdían los documentos privados y los registros públicos, las listas del censo eran destruidas o necesitaban una revisión constante, lo que constituía un terreno abonado para el *discussor* que había obtenido su cargo a través de intrigas.

Ante esta situación los emperadores dictan, entre otras medidas, una serie de disposiciones con el propósito de evitar que, una vez concluida la actuación de *discussor*, con la emisión del correspondiente recibo de descargo, se procediera nuevamente contra los contribuyentes. Se trata, en suma, de la aplicación de la máxima *ne bis in idem*¹⁷, esta vez en el ámbito tributario:

¹⁴ BOUCHARD, *op. cit.*, p. 468.

¹⁵ CTh. 12,1,173,1 *Sed et aurum, quod ex huiusmodi contributione redigitur, ita debet susceptori aurario consignari, ut securitatibus nomen inferentis, dies consul mensis, causa et summa comprehendatur, quo et descriptionis aequitas illustretur et descriptibus documentis evidentibus fulciatur*. En el Edicto 2,1,2 de Justiniano se consigna el deber de los recaudadores de reseñar en los recibos, además del dinero pagado por cada contribuyente, la cantidad destinada a la caja del Prefecto del Pretorio y la correspondiente a la Caja de las Sacras Liberalidades, subrayándose la prohibición de los recaudadores de realizar transferencias de unos títulos a otros, tal como destaca RODRÍGUEZ LÓPEZ, R., “La publicidad en el *ius fisci*”, *RDHA*, LVII, 2010, p. 415: *Provinciales vero susceptores in una quaque provincia constitutos in apochis ab eis confectis solutum ipsis aurum distincte inscribant et discernant solutam ipsis quantitatem occasione eorum, quae tuae excellentiae mensae, et quae sacris nostris largitionibus competunt, et per huiusmodi securitates persolutam quantitatem manifestent, neque ex aliis titulis in alios transponere cuiquam liceat*.

¹⁶ MONKS, *op. cit.*, p. 768.

¹⁷ Sobre el origen de esta máxima, cfr. DOMINGO, R. ORTEGA, J., RODRÍGUEZ ANTOLÍN, B., ZAMBRANA, N., *Principios de Derecho global. 1000 reglas y aforismos jurídicos comentados*, 2ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2006, p. 206. Aunque el aforismo se refiere inicialmente al principio de consumación de la acción, tanto civil como penal, recuerdan los citados autores que el principio informa también la actividad sancionadora de la Administración, disponiendo el art. 133 LRJ-PAC que no podrán volver a ser sancionados los hechos en los que se aprecie identidad de sujeto, objeto y fundamento, y, en tema de infracciones tributarias, ordenando a la Administración tributaria el art. 180.1 de la Ley General Tributaria abstenerse de seguir el procedimiento incoado cuando estime que las infracciones

1/ En primer lugar, los emperadores Arcadio y Honorio dictan una constitución fechada en el año 400 y dirigida a Messala, Prefecto del Pretorio, que aparece recogida en el CTh. 11,26,2:

*C.Th. 11,26,2 [=Brev.11,7,1] Impp. Arcadius et Honorius aa. Messalae pf. p. Maximas praedas hoc pacto agi de provincialibus certum est, ut acceptae semel securitates et regestae polypticis a discussoribus vel apparitoribus denuo postulentur, non quod utilitas publica flagitat, sed ut, si casu est amissa securitas, maior praeda nascatur. Decernimus itaque, ut, quando insertae securitates ratiociniis publicis continentur, rursus per iniuriam non petantur. DAT. V. KAL. DEC. MEDIOLANO, STILICONE ET AURELIANO COSS.*¹⁸

En esta disposición, tal y como se aclara en su *interpretatio*¹⁹ se acusa a los *discussores* de obtener la mayor parte de su botín *–praedas–* de los provinciales, revelando la práctica de exigirles nuevamente los recibos de descargo después de que ya hubieran sido asentados en los libros de cuentas o registros oficiales *–polyptici–*²⁰. Se indica, además, que tal conducta no obedece a razones de utilidad pública, sino que se realiza con vistas a la obtención de un mayor botín en el caso de que no se puedan encontrar los recibos. En consecuencia, los emperadores ordenan que cuando los resguardos expedidos por los revisores o alguaciles *–discussoribus vel apparitoribus–* se contengan en las cuentas públicas *–ratiociniis publicis continentur–* no se pidan nuevamente a los contribuyentes que hayan podido perderlos.

2/ En el año 429 Teodosio II y Valentiniano III prohíben mediante una constitución recogida en CTh. 12,1,185 y en CJ. 10,22,2²¹, a los jueces volver a exigir un

podrían ser constitutivas de un delito contra la Hacienda Pública, por lo que pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Una concreción de este principio se manifiesta en la máxima *nemo debet bis vexari pro una et eadem causa* (*ibid.* p. 199).

¹⁸ Un resumen de tal disposición aparece recogido en CJ. 10, 30, 2 *Imperatores Arcadius, Honorius. Ne casu amissa securitate publica quaedam praeda nascatur collatoribus, decernimus, ut, quando securitates a discussoribus seu apparitoribus expositae ratiociniis publicis continentur, rursus per iniuriam non petantur. ARCAD. ET HONOR. AA. MESSALAE PP. <A 400 D. V K. DEC. MEDIOLANI STILICHONE ET AURELIANO CONSS.>*

¹⁹ *Lex ista hoc iubet, in hoc maximam praedam exactores de provincialibus exercere, ut post emissas securitates iterum polypticos et securitates incipiant postulare, quod ab his non pro publica utilitate fieri, sed ut, si securitates inventae non fuerint, maior eis praeda nascatur. Ideoque statuit, ut, si securitates ratiociniis publicis vel in polypticis exactorum continentur, iterum pro cupiditatis nequitia non petantur.*

²⁰ En relación a los *polyptichi libri* vid. CUJACII, *Opera...* cit., t. I, col. 166-7, quien explica que no se trataba de quirógrafos o recibos, sino de los libros de las cuentas públicas, que revestían forma de díptico. Cfr., además, GOTHOFREDI, *op. cit.*, p. 197; BOUCHARD, *op. cit.*, p. 451 y APARICIO PÉREZ, *op. cit.*, p. 513.

²¹ La norma tiene prácticamente la misma redacción que en CTh. 12,1,185, salva la sustitución del término *procurator* por *iudice*.

recibo a quien cuenta en su poder con el documento de descargo de sus correspondientes *munera*²²:

CJ. 10,22,2. Imperatores Theodosius, Valentinianus. Semel ecuritatem de re-fusione munerum emissam ab alio iudice non liceat refricari. Et ideo spectabilitas tua saluberrimae ac iustissime praeceptionis formam secuta prohibebit in posterum eos ad discussionem transacti muneris constringi, quos claruit accepta securitatis prosperitate laetari. THEODOS. ET VALENTIN. AA. C-ELERI PROCONS. AFRICAE. <A 429 D. V K. MAI. RAVENNAE POST CON-SULATUM FELICIS ET TAURI VV. CC.>.

Resulta muy significativa la expresión que emplea esta constitución para referirse a sus destinatarios: “los que se regocijan con la tranquilidad de un recibo” –*securitatis prosperitati laetari*–.

3/ También en la Nov. 1,3 de Valentiniano III (450 d.C.), que trataba de poner freno a los abusos cometidos por los *discussores*, resultaba particularmente reprobada la práctica de pedir nuevamente a los contribuyentes recibos fiscales que han sido destruidos por el paso del tiempo y por la edad, y que estos, en su ingenuidad y en la *confianza* de no deber nada –*simplicitas et fiducia nihil debentis*– no saben preservar:

Prima sunt venientis exordia, ut proferat et revolvat super diversis numerosisque titulis terribiles iussiones: praetendit minutarum subputationum caligines inexplicabili obscuritate confusas, quae inter homines versutiarum nescios hoc amplius agunt, quo minus intelligi possunt. Securitates expetunt annorum serie et vetustate consumptas, quas servare nescit simplicitas et fiducia nihil debentis. Re vera enim aut, quoquomodo pereunt, quasi iusta contingit occasio depraedandi, aut, si extant, redimendum est, ut ferantur accepto. Ita fit, ut apud inprobum rei arbitrum merito noceat, chartula cum perit, nihil proficiat, non perisse.

4/ Pocos años después, en el 456 d.C., Marciano prohíbe que se exija a ningún contribuyente que hubiese presentado los resguardos de tres años consecutivos, la prueba del pago de los tributos correspondientes a ejercicios anteriores, a menos que se contase con una garantía o que se desprendiese manifiestamente de las actuaciones que se debían las cantidades reclamadas (CJ. 10,22,3²³).

²² Anota PAHR, C., *The Theodosian Code, and Novels and the Sirmondian Constitutions*, Princeton University Press, 1952, p. 294, n. 57, que el término *munera* hace referencia a los servicios públicos obligatorios, especialmente el pago de impuestos. Cfr. LÉCRIVAIN, C., “munus”, *Dictionnaire des Antiquités grecques et romaines*, Daremberg-Saglio (dir.), t. III-2, pp. 2038 y ss.; APARICIO PÉREZ, *op. cit.*, p. 509 y LÓPEZ-HUGUET, M. L. “Munera civilia: tipología, sujeción y exenciones”, *RGDR*, n° 20, 2013.

²³ CJ. 10,22,3. *Imperator Marcianus. Quicumque de provincialibus et collatoribus decurso posthac quantolibet annorum numero, cum probatio aliqua ab eo tributariae solutionis exposcitur, trium cohaerentium sibi annorum apochas securitatesque protulerit, superiorum temporum apochas*

La conclusión, como pone de manifiesto Godofredo²⁴, es que ante recibos públicos confeccionados de manera solemne queda excluida cualquier otra revisión o retractación, y, por tanto, el fisco no podría oponer al particular la *exceptio non numeratae pecuniae*. Así consta expresamente en una constitución de Justiniano del año 528 (CJ. 10, 22,4)²⁵.

Sin embargo, la reiteración normativa –se registran cuatro constituciones con prohibiciones muy similares en un plazo de poco más de cincuenta años– hace dudar de que en la práctica dichas prohibiciones fuesen realmente respetadas.

Otra tarea que se podía encargar a los *discussores* era la del examen de las obras públicas sufragadas por particulares o por las rentas de las ciudades.

Justiniano, en constitución dirigida a Juliano, Prefecto del Pretorio, en el año 530, cuyo texto se recoge en CJ. 1, 4, 26, había encomendado la inspección anual de tales obras a una comisión formada por el obispo y tres personas de buena reputación, que, posteriormente, la Nov. 128,16 elevaría a cinco. Al final de la inspección se debían formalizar los documentos relativos a la terminación de la obra y a la adecuada administración de los fondos destinados a tal fin, haciendo constar en el documento si había quedado libre u obligado el que ejerció la administración y si había pagado lo que debió, quedando de este modo a cubierto el que administró²⁶.

El emperador, si lo considera oportuno, podía enviar un *discussor* para la inspección de las cuentas, pero se prohíbe terminantemente la realización de nuevas investigaciones o ulteriores rendiciones de cuentas una vez recaído el finiquito en el que el *discussor* afirma que las encuentra realizadas con rectitud:

Mitemus enim nos, equum placuerit, quem commodum erit, ut inspiciat rationes ab eis factas; et quem recte factas repererit, calculum feret, securitatem et ipsi heredibusque eorum et successoribus praestituruum, ex quo neque aliarum rationum aut inquisitionum occasio relinquatur.

non cogatur ostendere, neque de praeterito ad illationem functionis tributariae coartetur, nisi forte aut curialis aut quicumque apparitor vel optio vel actuarius vel quilibet publici debiti exactor sive compulsor possessorum vel collatorum habuerit cautionem, aut id quod deposcit deberi sibi manifesta gestorum adsertione patefecerit. MARCIAN. A. CONSTANTINO PP. <A 456 D. XV K. AUG. VARANE ET IOHANNE CONSS.>

²⁴ GOTHOFREDI, *Codex Theodosianus...* cit., t. IV, p. 197 ... *publicam Apocham solemniter confectam ita securum reddere fisci debitorem, ut excludat omnem aliam recisionem, discussionem, retractationem. Unde & non numeratae pecuniae exceptio his opponi non potest; l. ult. Cod. Iust. De Apochis publ.*

²⁵ CJ. 10,22,4. *Imp. Iustinianus a Mennae, PP. Securitatibus, quae publicarum functionum gratia sive in solidum sive ex parte solatae esse conscribuntur, nullam exceptionem non numeratae pecuniae penitus opponi concedimus. Dat. Kal. Iul. Constantinop. Du. IUSTINIANO A. II Cons (528).*

²⁶ CJ. 1. 4,26,1 (...) *Quae omnia imminuta manere in omne tempus volumus; et in monumentorum gestione appareat, sitne solutus, an obligatus qui ea administravit, et an, quod debuit, solverit; atque ita erit cautum ei, qui eam curam suscepit (...)*

De este modo, afirma Justiniano, el finiquito dará seguridad a los propios obligados, a sus sucesores y a los herederos y no dejará ocasión para otras rendiciones de cuentas o investigaciones. Reaparece una vez más la consideración del recibo de descargo como documento generador de confianza para el contribuyente.

En la constitución griega que aparece en Bas. 56,10 (cuyo epítome recoge CJ.10,30,4-9) se señala que el emperador a quien se haya dado cuenta de la terminación de la revisión de los gastos –*solemnia*–²⁷ expedirá un resguardo a los *discussores*, que no deberán temer una segunda revisión, lo que les permitirá a su vez dar recibo a los revisados, de suerte que los que lo hubieren recibido no tienen porqué esperar de ningún modo una posterior revisión –*ulteriorem discussionem in posterum non sustineant*–:

*Discussionem solemnium facta, Princeps ea cognita sacram securitatem discussis exponit, secundam discussionem in posterum non metuentibus, permitens etiam discussori, discussis facere securitatem, ad hoc, ut ea accepta ulteriorem discussionem in posterum non sustineant*²⁸.

El tema se vuelve a plantear actualmente, de un lado, en el plano administrativo, respecto a las posibilidades de revisar una liquidación provisional realizada por la Hacienda Pública, y de otro, en las relaciones entre la potestad sancionadora administrativa y penal.

Efectivamente, según el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización, salvo que en un procedimiento

²⁷ La expresión *solemnia* utilizada anteriormente en la propia constitución –*sumtuum... quae generali nomine vocantur solemnium*– se refiere a gastos ordinarios (“ordinary expenses” en la traducción de Bluhme a CJ. 10,30,4).

²⁸ Bas. 56, 10 (“*De collatione aeris et de retractationibus*”). Texto en latín tomado de HEIM-BACH, C.G.E., *Basilicorum libri LX*, t. V, Lipsiae 1850, p. 168 y ss. En nuestro Derecho histórico, en las Partidas de Alfonso X encontramos algún supuesto en el que también se hace referencia a la práctica de volver a exigir el cobro al contribuyente, en este caso el pago del diezmo de los ganados, una vez emitida carta de cobro, castigando esta conducta con la obligación de pagar el doble de lo que se hubiere tomado, además de daños y perjuicios: Part. 1, 20, 10, “...Et estos atales –los cobradores de los diezmos– quando recibieren el diezmo de los pastores que fagan cartas partidas por A B C con ellos de quanto diezmo reciban de cada cabaña, et en qué lugares, et por qué razo, et deben sellar amas las cartas del sello del cofedor, et otrosi del sello del mayoral de la cabaña si lo hobiere, et sinon que las firmen con testimonio de los mejores homes que fallaren hi en las cabañas, et destas dos cartas debe levar una el pastor que diere el diezmo, et dexar la otra al cogedor porque también el uno como el otro puedan dar cuenta verdadera á su señor, et non pueda ninguno dellos facer hi furto nin engaño. Onde si alguno contra esto ficiese ó les tomase el diezmo otra vez pues que lo hobieren dado, sil mostraren carta segunt que es sobredicho de como lo dieron et en qué lugar, debe pechar doblado lo que tomare á aquel que lo tomó et demás todos los daños que recibiere por esta razón. Et si aquel que lo tomase el diezmo nol quiesiese dar la carta segunt que es sobredicho, si gelo tomasen después en otro lugar, mandamos que gelo pechen doblado, et demás todo el daño et el menoscabo que le ende viniese”.

de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Por lo tanto, tal y como destaca la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 22 de septiembre de 2014²⁹, la Inspección de Hacienda no puede aprobar una liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo, atendiendo al mismo supuesto de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por tener a su disposición todos los datos precisos, entendiéndose que ello afectaría a la seguridad jurídica proclamada por la Constitución en el artículo 9.3, línea jurisprudencial que ha sido mantenida por el Alto Tribunal en sentencias posteriores³⁰.

Sobre las relaciones entre la posible concurrencia de dos procedimientos –administrativo y penal– por los mismos hechos, han recaído recientes pronunciamientos tanto a nivel nacional –STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) 1246/2019 de 25 de septiembre, JUR\2019\285010 –como comunitario– SS.TJUE de 20 de marzo de 2018: asuntos C-524/15, Luca Menci; C-537/16, *Garlsson Real Estate SA* y otros/Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), y los asuntos acumulados C-596/16, *Enzo Di Puma/Consob* y C-597/16, *Consob/Antonio Zecca*.

En la STS de 25 de septiembre de 2019, se trataba de resolver el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AE-DAF) contra el RD 1070/2017 de 29 de diciembre, por el que se reformaban determinados preceptos del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por RD 1065/2007 de 27 de julio. Para el propósito de este trabajo, interesa la impugnación contra la nueva redacción dada al artículo 197 bis, relativo a las actuaciones a seguir en caso de existencia de delito contra la Hacienda pública³¹, concretamente contra su apartado segundo, que permitía a la Administración tributaria remitir el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remi-

²⁹ STS (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª) 3603/2014, de 22 de septiembre (RJ 2014\5562), fundamento jurídico tercero.

³⁰ Cfr. STS. (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª) 4584/2014 de 30 de octubre (RJ 2014\5433); STS (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª); STS 246/2016, de 3 de febrero (RJ. 2016\279); STS (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª) 497/2019, de 10 de abril (RJ. 2019\1702) y STS (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª) 1805/2019 de 31 de mayo de 2019 (RJ 2019\2724).

³¹ Artículo 197 bis, (según la redacción dada por RD 1070/2017): “Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública. 1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento.

tir el expediente al Ministerio Fiscal por apreciar indicios de delito incluso tras haberse dictado la liquidación administrativa o impuesto sanción:

“2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente”.

La nueva redacción del precepto ya había recibido las críticas de la doctrina, por cuanto resultaba ajeno a la Ley General Tributaria y permitía la vulneración del *ne bis in idem*³² al permitir que, con independencia de una posible sanción impuesta, se aprecien indicios de delitos ulteriores, iniciándose el procedimiento específico de liquidación tributaria vinculada al delito, dejando sin efecto la sanción y liquidaciones practicadas en vía administrativa³³.

2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

3. De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial”.

³² RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 35 y ss., explica que la aplicación de este principio, de origen procesal, experimenta una evolución en el siglo XIX, pasando a adoptar una vertiente sustancial: la imposibilidad de sancionar doblemente un mismo hecho. No obstante, con anterioridad a la constitución la prohibición de acumulación de varias sanciones por un mismo hecho se daba en los ámbitos penal y administrativo cada uno aisladamente considerados, pero sin aplicarse a la relación entre la potestad sancionadora penal y la potestad administrativa. Es la doctrina del Tribunal Constitucional la que extiende a las relaciones entre la potestad sancionadora penal y administrativa la vigencia del principio *ne bis in idem*, principio que, sin estar directamente sancionado en la CE deriva, según el Tribunal Constitucional, de los principios de legalidad y tipicidad contemplados en el artículo 25, de la existencia de racionalidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 o del principio de proporcionalidad de la pena. Cfr. además GONZÁLEZ PÉREZ, J., GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 5ª ed., Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 2.051 y ss., donde destacan cómo, en virtud del artículo 133 de la –hoy derogada– L. 30/92, si se ha sancionado administrativamente un determinado hecho no es posible sancionarlo penalmente si el autor y el fundamento son idénticos.

³³ Cfr. FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal”, *Rev. Quincena Fiscal*, 1/2019-2/2019, p. 39 y ss.

A juicio del Tribunal Supremo, la previsión no solo carece de habilitación legal suficiente, sino que se opone a los preceptos que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración Tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública³⁴.

Resulta llamativo comprobar cómo la apelación al principio de la confianza legítima³⁵ que ya se observaba en la Novela de Valentiniano –*fiducia nihil debentis*–, junto al de *ne bis in idem*, reaparece nuevamente en la argumentación que realiza el Alto Tribunal español:

“Pero es que, además, entendemos también que una regulación como la contenida en la norma reglamentaria impugnada compromete seriamente los principios de confianza legítima y prohibición del ne bis in idem.

El primero de esos principios no saldría demasiado bien parado en un caso como el que nos ocupa: el contribuyente ha visto –con su intervención como interesado– cómo la Administración ha tramitado un procedimiento de comprobación de su situación tributaria, cómo ha liquidado la deuda tributaria practicando los ajustes correspondientes y, eventualmente, cómo le han impuesto una sanción administrativa, todo ello sin apreciar la existencia de reproche penal alguno en el cumplimiento (o incumplimiento) de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, ese mismo contribuyente solo podrá eludir la apertura de un procedimiento penal –que podrá instarse libremente por la Hacienda Pública cuando transcurra el plazo de prescripción del delito fiscal, pues hasta ese momento la Administración tendría el “deber de denunciar” al que el abogado del Estado se refiere con insistencia en su escrito de contestación a la demanda.

³⁴ Insiste la sentencia (Fundamento jurídico tercero, punto 4.6) en que los artículos 250 y 251 LGT no contemplan que se pase el tanto de culpa o que se remitan al Fiscal unas actuaciones de comprobación *después* de haberse dictado una liquidación administrativa; y mucho menos *después* de haberse sancionado la conducta infractora tras el oportuno expediente sancionador.

³⁵ Este principio protege la confianza de los ciudadanos en que la actuación de la administración no puede ser alterada arbitrariamente, y que, como advierten GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO, *op. cit.*, p. 250, aparece asociado con el principio de buena fe e incluso con el de seguridad jurídica. Según la STS de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257/2009) el principio implica la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever, y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes ‘*venire contra factum proprium*’. Aclara la STS 578/2016 de 22 de febrero que “la Administración no puede adoptar decisiones que contravengan las perspectivas y esperanzas fundadas en las propias decisiones anteriores de la Administración. Cuando se confía en la estabilidad de su criterio, evidenciado en múltiples actos anteriores en un mismo sentido, que lleva al administrado a adoptar determinadas decisiones, se genera una confianza basada en la coherencia del comportamiento administrativo, que no puede defraudarse mediante una actuación sorprendente” (...). La confianza legítima requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3).

Mayores problemas plantea el precepto desde la perspectiva del ne bis in idem: la norma reglamentaria permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal después de haberlo sido en sede administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso”³⁶.

A nivel comunitario, las sentencias del TJUE de 20 de marzo de 2018 antes citadas, declaran que el principio *ne bis in idem*, previsto en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea³⁷, puede limitarse con el fin de proteger los intereses financieros de la Unión y los mercados financieros de ésta³⁸. Sin embargo, dicha limitación no deberá exceder de lo estrictamente necesario para alcanzar tales objetivos³⁹, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse de que la carga que resulta en concreto para el afectado por la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio, no sea excesiva respecto a la gravedad de la infracción cometida.

³⁶ La STS presenta dos votos particulares, uno formulado conjuntamente por los Magistrados D. Nicolás Maurandi Guillén y D. Rafael Toledano Cantero y otro por el Magistrado D. José Díaz Delgado.

³⁷ Artículo 50 CDFUE: “Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley”.

³⁸ BARCIELA PÉREZ, J. A., “El principio non bis in idem en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE”, *Revista Quincenal Fiscal*, 6/2019, p. 123 y ss., con un amplio estudio de la jurisprudencia comunitaria sobre el tema.

³⁹ En el asunto C-524/15, Luca Menci, se había seguido un procedimiento administrativo contra un particular por impago del IVA que concluía con una sanción administrativa irrevocable –multa de casi 85.000 euros–. Iniciado, a continuación, un proceso penal por los mismos hechos, se plantea la pregunta de si el procedimiento administrativo y la multa tenían o no carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta. Entiende el TJUE que los Estados miembros, a falta de armonización del Derecho de la UE en la materia, disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables para garantizar la percepción íntegra de los ingresos procedentes del IVA, incluyendo la posibilidad de establecer un régimen que autorice una acumulación de procedimientos y sanciones, con los siguientes requisitos: a) Que la normativa persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la acumulación de procedimientos y sanciones –la lucha contra las infracciones en materia de IVA– y que estos tengan finalidades complementarias; b) Que se garantice una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que la acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas y c) Que la normativa garantice que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción.

En el asunto C-537/16, Garlsson Real Estate SA y otros/Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) el TJUE decidió que el mencionado art. 50 CDFUE se oponía a una normativa nacional que permite tramitar un procedimiento de sanción administrativa pecuniaria de carácter penal contra una persona en razón de actos ilícitos constitutivos de manipulación del mercado por los que ya se ha pronunciado una condena penal firme, en la medida en que esta condena pueda, habida cuenta del perjuicio ocasionado a la sociedad por la infracción cometida, ser apta para reprimir la infracción de manera efectiva, proporcionada y disuasoria.

En los asuntos acumulados C-596/16, Enzo Di Puma/Consob y C-597/16, Consob/Antonio Zecca el TJUE consideró que la tramitación de un procedimiento de sanción administrativa pecuniaria de carácter penal excede manifiestamente de lo necesario para alcanzar los objetivos de la UE, al existir en los casos considerados una sentencia penal firme absolutoria en que se declara la falta de elementos constitutivos de la infracción de la normativa comunitaria sobre operaciones con información privilegiada.

3. DERECHO A NO PRESENTAR DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS DEL PAGO YA OBRANTES EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN

Se trata de un derecho hasta cierto punto complementario del anterior. Efectivamente, en algunas de las constituciones antes mencionadas, como CTh. 11,26,2-CJ. 10,30,2 se pone de manifiesto cómo, una vez emitido el recibo de descargo del pago de los impuestos por parte de los *discussores* o alguaciles, se reconoce el derecho que asiste a los contribuyentes a que no se les pida por segunda vez con injuria –*rursus per iniuriam non petantur*– los documentos que justifiquen el pago si estos obran también en los libros públicos –*ratiociniis publicis continentur*–:

CJ. 10, 30, 2 Imperatores Arcadius, Honorius. Ne casu amissa securitate publica quaedam praeda nascatur collatoribus, decernimus, ut, quando securitates a discussoribus seu apparitoribus expositae ratiociniis publicis continentur, rursus per iniuriam non petantur. ARCAD. ET HONOR. AA. MESSALAE PP. <A 400 D. V K. DEC. MEDIOLANI STILICHONE ET AURELIANO CONSS.>

La consecuencia será el nacimiento de un deber de exhibición por parte de los funcionarios públicos, concretamente, del *procurator Caesaris* o *procurator fisci*⁴⁰.

A lo largo de la recepción se fueron apuntando dos lecturas posibles de esta constitución de Honorio y Arcadio⁴¹:

1) En primer lugar, podía entenderse que la norma permite probar el pago de los tributos al contribuyente que ha perdido los resguardos con posterioridad al pago a través de los libros públicos.

Esta sería, de acuerdo con Baldo de Ubaldis⁴², la mejor lectura de la ley, considerando que los funcionarios están efectivamente obligados a exhibir los libros de cuentas para fundamentar una excepción al pago por parte del contribuyente, aunque luego este no la use. Entiende el comentarista que no sería aplicable el argumento de que nadie debe presentar instrumentos ni actas contra el fisco –principio recogido

⁴⁰ BARBOSA, A. *Collectaneorum ex Doctores tum priscis, tum neotericis in Codicem Justiniani*, vol. II, Lugduni, 1660, p. 78, *ad l. Illatae. Si debitor fisci amisit instrumentum solutionis, procurator Caesaris lrum rationum edere tenetur*. DONELLI, H., *Opera omnia*, t. VI, *Commentariorum in Codicem Justiniani*, Maceratae, 1830, col. 1249, considera como máxima general el que la pérdida de los instrumentos no perjudica a nadie (*Generalis definitio est: amissionem instrumenti nulli nocere*).

⁴¹ Cfr. ACCURSII, *Glossa in volumen...* cit., p. 344, gl. *collatoribus*; BALDO DEGLI UBALDI, *Commentaria in VII. VIII. IX. X. & XI. Codicis libros. Summa studio & labora collatis vetustissimis exemplaribus innumeris proprementis purgata*, Lugduni, 1585, fol. 296 v., *ad ne casu* (CJ. 10,30,2); BARTOLO A SAXO FERRATO, *In tres Codicis libris, cum adnotatnionibus Angeli Perusini, Alexandri Imolensis... Venetiis apud Iuntas*, 1570, p. 15.v; BRUNEMANNI, *Commentarius in codicem justinianeum*, t. II, Lipsiae, 1699, p.1.194 y ss.

⁴² BALDO DEGLI UBALDI, *loc. ult. cit.*

en D. 49,14,45,5 (*Paul. l. V sent.*)— pues la ley que comenta tiene un carácter más especial.

Brunemann⁴³ recuerda que en las deudas privadas nadie puede ser obligado a pagar por segunda vez, partiendo de CJ. 4,21,5 y 11⁴⁴, donde se admiten otros medios de prueba de la deuda distintos de los instrumentos, si estos se han quemado o se han perdido por casualidad. En el caso de una emancipación, por ejemplo, puede haberse perdido el texto de las actas, pero cabe la prueba mediante testigos o documentos.

Este mismo principio ha de aplicarse, a su juicio, en el caso de deudas públicas, pues el pago puede ser probado de otro modo, cabiendo la posibilidad de obligar a los funcionarios a la exhibición de las cuentas o registros públicos para que el particular pueda probar el pago del canon, tal como indica Gordiano en un rescripto del año 239 que nos transmite CJ, 4,21,4:

CJ. 4,21,4: Illatae dispensatori pecuniae, si ob amissorum instrumentorum casum probatione defeceris, inspectio rationum fiscalium fidem demonstrabit. GORD. A. MARCIANO. <A 239 D. II ID. FEBR. GORDIANO A. ET AVIOLA CONSS.>

Observa Bluhme⁴⁵ que el precepto opera como una excepción al principio de que el pago efectuado sin haber obtenido un recibo no se puede probar sino mediante testimonio de cinco testigos especialmente llamados para presenciar dicho pago o mediante su reconocimiento⁴⁶. Efectivamente, en este caso se permite la prueba del pago mediante los libros de cuentas del demandante.

En general, un particular no estaba obligado a aportar pruebas contra sí mismo a petición de la contraparte, tanto si se trataba de testigos como de documentos escri-

⁴³ BRUNEMANNI, *op. cit.*, p.1.195.

⁴⁴ CJ. 4,21,5 *Imperator Gordianus. Sicut iniquum est instrumentis vi ignis extinctis debitores quantitatum debitarum renuere solutionem, ita non statim casum conquerentibus facile credendum est. Intellegere itaque debetis non existentibus instrumentis vel aliis argumentis probare fidem precibus vestris adesse* GORD. A. AURELIO PRISCO ET MARCO MIL. <A 240 PP. III K. IUL. SABINO II ET VENUSTO CONSS.>. CJ. 4,21,11 *Imperatores Diocletianus, Maximianus. Emancipatione facta, etsi actorum tenor non existat, si tamen aliis indubiis probationibus vel ex personis vel ex instrumentorum incorrupta fide factam esse emancipationem probari possit, actorum interitu veritas convelli non solet. DIOCL. ET MAXIM. AA. ET CC. THEAGENI. <A 294 D. III ID. NOV. CC. CONSS.>*

⁴⁵ BLUHME, *The Annotated Justinian Code*, 4,21,4. Señala, además, que mientras los demandantes estaban obligados por lo general a exhibir sus libros para determinar lo que el demandado les adeudaba, a los demandados, por el contrario, no estaban obligados a hacer lo propio salvo en el caso de banqueros y otras pocas personas (CJ. 2,1,8 y D. 2.13). Afirma Alejandro Severo que es muy diferente que el demandado desee que el demandante, que podría en su caso ser repelido mediante una *exceptio doli*, presenten las cuentas para poder instruirse, del supuesto en que el actor pida que se exhiban las cuentas. Mientras la exhibición, en el primer caso, obedece a razones de equidad, no parece conveniente que una demanda se funde en los instrumentos de aquel que es demandado.

⁴⁶ CJ. 4,20,18 y Novela 90 de Justiniano, capítulo 2.

tos. Del primer supuesto encontramos un ejemplo en CJ. 4,20,7, que recoge un rescripto de los emperadores Diocleciano y Maximiano en el que consideran demasiado grave la petición de obligar a la parte contraria a exhibir aquellos testigos por los que se defiende el negocio; instando a que sean los propios actores los que presenten las pruebas de la demanda, en lugar de pedir que sean aducidas por los adversarios⁴⁷.

A la aportación de documentos por el adversario se refiere también el CJ. 2,1,1, en el que Antonino Pío ordena al actor que se encargue él mismo de examinar la manera en que puede probar que se le debe una suma que dice tener depositada, pues la pretensión de que su adversario exhiba sus cuentas suele ser competencia del juez cuando para ello hay causa.⁴⁸

El fundamento de la existencia de un deber de exhibición por parte del adversario cuando se trata de las cuentas públicas lo situó la tradición romanística en que en estos casos se trata de un instrumento casi público –*quasi commune*–⁴⁹. La exhibición, en estos casos, habría de hacerse, al igual que ocurría con los libros del banquero (D. 2,13,4, pr.-*Ulp. l. IV ad ed.*-), con expresión de día y cónsul, a diferencia de lo que ocurría cuando se trataba de la *editio* en los instrumentos propios, para evitar maquinaciones (D. 2,13,1,2 -*Ulp. l. IV ad ed.*-).

2) Otra posibilidad es la de interpretar la constitución de Honorio y Arcadio en el sentido de considerar que, si el pago aparece en los libros públicos, no se puede pedir a los funcionarios la emisión de una segunda carta de pago, si la primera se ha perdido. Esta interpretación tomaba como punto de partida lo dispuesto en D. 2,13,6,10 y 2,13,7 relativos a la *editio rationum* del banquero⁵⁰:

⁴⁷ CJ. 4,20,7. *Iidem AA. Et CC. Diogeni et Ingenuo- Nimis grave est, quod petitis, urgeri ad exhibitionem partem diversam eorum, per quos sibi negotium fiat. Unde intelligitis, quod intentioni vestrae proprias afferre debetis probationes, non adversus se ab adversariis adduci.*

⁴⁸ CJ. 2,1,1. *Imperator Antoninus. Ipse dispice, quemadmodum pecuniam, quam deposuisse te dicis, deberi tibi probes. Nam quod desideras, ut rationes suas adversaria tua exhibeat, id ex causa ad iudicis officium pertinere solet. ANT. A. MANILIO. <A155 PP. IIII K. OCT. SABINIANO II ET SEVERO CONSS.>*

⁴⁹ AZONIS, *Lectura super Codicem, Corpus glossatorum Juris Civilis*, vol. III, Augustae Taurinorum, 1966, p. 293. *Inspectio ratio. Quare tenetur exhibere contra se? nonne videtur contra s. de testi. Nimis grave&s. de eden. l. I sed leges illae loquuntur quando peto tuum proprium instrumentum exhibere, sed hoc quasi commune erat: ratio enim appellatur scriptura de datis&acceptis hic inde: ut s. de eden. si quis es argentariis. Et ideo tenetur exhibere, ut ff. de eden. pretor ait. Unde exhibentur cum die & consule, licet aliud sit in instrumentis propriis, ne fabricetur malitia, ut ff. de eden. l. I.*

⁵⁰ Sobre la *editio rationum* del banquero, cfr. FERNÁNDEZ BARREIRO, A., *La previa información al adversario en el proceso privado romano*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1969, p. 127 y ss.; GIL GARCÍA, O., “La *editio rationum* del argentarius y su semejanza, desde un punto de vista probatorio, con las certificaciones y los extractos bancarios actuales”, *RIDROM*, 21, 2018, p. 283 y ss., SALAZAR REVUELTA, M., “El deber de información, transparencia y responsabilidad ante los depósitos de los clientes por parte de la banca: precedentes romanos”, *RIDROM*, 11, 2013, pp. 88 y ss.; TRISTÁN, P. “El secreto bancario: precedentes romanos”, *La actividad de la banca y los negocios mercantiles en el Mare Nostrum*, ed. Robles Reyes-Parra Martín- Díaz-Bautista- del Vas González, 2015, pp. 541 y ss. y AZAUSTRE FERNÁNDEZ, M.J., *El secreto bancario*, Bosch, Barcelona, 2001, p. 61 y ss.

D. 2,13,6,10 (Ulp. l. IV ad. ed.) Nec iterum postulanti edi praetor iubet, nisi ex causa.

D. 2,13,7 pr. (Paul. l. III ad ed.) Veluti si peregre habere quod primum editum est doceat: vel minus plene editum: vel eas rationes, quas casu maiore, non vero negligentia perdidit. Nam si eo casu amisit, cui ignosci debeat, ex integro edi iubebit

Efectivamente, en el primero de estos textos señala Ulpiano que el Pretor no manda que se haga por segunda vez exhibición al que la pida, sino mediando causa. En el segundo de los fragmentos transcritos Paulo pone algunos ejemplos de causas que justificarían una segunda exhibición, como el caso de quien prueba que tiene lejos lo que la primera vez se le exhibió, o que se le exhibió incompletamente, o que se refería a cuentas que había perdido por fuerza mayor y no por negligencia.

Nos encontramos ante uno de los supuestos en los que el pretor no concede el *decretum editionis* sin una *causae cognitio* previa, tal y como dispone D. 2,13,6,8 (*Ulp. l. IV ad ed.*)⁵¹.

Se ha observado que la regla general era que la *editio* podía ser exigida por el interesado cuantas veces fuera necesario, a semejanza de la *actio ad exhibendum*, pero que, en todo caso, es necesario que concurren circunstancias justificativas de esa nueva solicitud de *editio*, que han de ser examinadas *in iure* por el pretor⁵². El propio Ulpiano admite la exhibición de las cuentas “cuentas veces fuere necesario” poniendo como ejemplo de justa causa el supuesto de que alguno hubiere perdido dos veces la cuenta a él exhibida (D. 2,13,7,1- *Ulp. l. III ad ed.*-).

Respecto a las cuentas públicas, según esta segunda línea interpretativa, cabría, en teoría, la posibilidad de considerar que, si se proporciona un segundo recibo a quien manifiesta haber perdido el primero, el contribuyente en cuestión contaría con dos recibos de pago, pudiendo repetir entonces lo que no le fuera debido⁵³. Pero objeta Baldo de Ubaldis que los documentos liberatorios solo prueban la existencia de dos pagos si en ellos consta que se han verificado en momentos distintos; en caso contrario solo demostrarían la realización de un único pago.

En su argumentación el comentarista se apoya en diversos fragmentos del Digesto:

a) El primero es D. 37,11,1,5 (*Ulp. l. XXXIX ad ed.*)⁵⁴, referente a quien hubiere hecho testamento en dos ejemplares, de los cuales se conserva únicamente uno:

⁵¹ D. 2,13,6,8 (Ulp. l. IV ad ed.) *Praetor ait: “argentario eive, qui iterum edi postulabit, causa cognita edi iubebo”*. Como se ve, el otro supuesto en el que es necesaria la *causae cognitio* es el del banquero que solicita la exhibición de otro banquero.

⁵² FERNÁNDEZ BARREIRO, *op. cit.*, pp. 186-187.

⁵³ ACCURSIO, *Glossa in volumen...cit.*, p. 344, gl. *collatoribus*, BALDO DEGLI UBALDI, *Commentaria in VII. VIII. IX. X. & XI. Codicis libris...cit.*, fol. 296 v.

⁵⁴ D. 37,11,1,5 (Ulp. l. XXXIX ad ed.) *Si quis in duobus exemplaribus fecerit testamentum et aliud exstet, aliud non exstet, tabulae extare videntur petique potest bonorum possessio.*

D. 37,11,1,5 (Ulp. l. XXXIX ad ed.) Si quis in duobus exemplaribus fecerit testamentum et aliud exstet, aliud non exstet, tabulae extare videntur petique potest bonorum possessio.

Ulpiano considera en este caso que el testamento existe y que, en consecuencia, se puede pedir la *bonorum possessio*.

b) El segundo fragmento al que se refiere es de Próculo, y aparece recogido en D. 31,47 (*Proc. l. VI ep.*):

D. 31.47 (Proc. l. VI ep.) Sempronius Proculus nepoti suo salutem. Binae tabulae testamenti eodem tempore exemplarii causa scriptae (ut volgo fieri solet) eiusdem patris familias proferuntur: in alteris centum, in alteris quinquaginta aurei legati sunt Titio: quaeris, utrum [centum] et quinquaginta aureos an centum dumtaxat habiturus sit. Proculus respondit: in hoc casu magis heredi parcendum est ideoque utrumque legatum nullo modo debetur, sed tantummodo quinquaginta aurei.

El supuesto de hecho contemplado es el siguiente: al presentar dos tablas del testamento del mismo *paterfamilias*, escritas al mismo tiempo –*eodem tempore*– para tener una copia, como es costumbre⁵⁵, se constata que en una aparece un legado de cien áureos y en otra cincuenta en favor de Ticio. Se pregunta por ello a Próculo si el legatario habrá de quedarse con los cincuenta áureos, además de con los cien. El jurista considera que se ha de favorecer al heredero, y que, en consecuencia, al legatario se deberán únicamente cincuenta áureos.

Por su parte, Cuiacio⁵⁶ trae a colación dos constituciones de Alejandro Severo con las que la constitución recogida en CJ. 10,30,2, objeto de estas líneas, guarda indudable relación, ambas del año 223, para demostrar que el demandado puede probar perfectamente el pago a través de las cuentas de ingresos elaboradas por el propio actor⁵⁷.

En la primera de esas constituciones, recogida en CJ. 2,1,5 se indica que no constituye ninguna novedad afirmar que aquél de quien se exige cierta suma pida las cuentas del acreedor, para que pueda constar la verdad:

⁵⁵ Con respecto a la costumbre de redactar el testamento en dos tablas, para contar una copia, cfr. PAULYS-WISSOWA, *Realencyclopädie der classischen Altertumswissenschaft*, 1960, Stuttgart, repr. de la de 1934, voz “Testament”, pág. 997; VOGLI, P., *Diritto ereditario romano*, vol. II, 2ª ed., Giuffè editore, Milano, 1963, p. 82 y ss.; BIONDI, B., *Sucesión testamentaria y donación*, trad. de Manuel Fairén, Bosch, Barcelona, 1960, pp. 67 y ss. y SCOTTI, F.S., “La pluralità di tabulae testamentarie: fonti letterarie e casistica giurisprudenziale”, *Diritto@Storia* (14) 2016, pág. 8 y ss.

⁵⁶ CUIACIO, *Opera omnia ad parisiensem fabrotianam editionem*, in XIII. tomos distributa, t. 10, Prati, 1840, p. 94.

⁵⁷ CUIACIO, *Opera Omnia...cit.*, t. IX, pp. 392-393: *Nam ex rationibus accepti ab actore confectis, reus potest sumere probationem solutionis, id est, si creditor in brevibus suis pecuniam acceptam retulerit: ex eo reus ducet certissimam probationem solutionis, l. 5 sup. de edendo*. Lo mismo ocurre si se trata de las cuentas del fisco: *Idem etiam sumet ex rationibus fiscalibus, l. 6 eod. titul. l. illatae, inf. de fid. inst. l. 2. inf. de conven. fisci debitor l. 2 de discus. lib. 10. Verum an ex rationibus accpti convectis a de curatorem dare licere, l. in exceptionibus, D. de probat.*

CJ. 2.1.5. Imperator Alexander Severus. Non est novum eum a quo petitur pecunia implorare rationes creditoris, ut fides constare possit. ALEX. A. VALENTINIANAE. <A 223 PP. VII ID. MART. MAXIMO II ET AELIANO CONSS.>

La segunda hace aplicación del mismo principio, pero esta vez en relación con las cuentas públicas:

CJ. 2,1,6. Imperator Alexander Severus. Iustum est desiderium eius a quo petitur, licet nomine publico, ut rationibus publicis exhibitis constet, quantum sub nomine suo solutum sit. ALEX. A. URIANO. <A 223 PP. XVI K. DEC. MAXIMO II ET AELIANO CONSS.>

De este modo, el emperador estima justo el deseo de aquél a quien se pide una cantidad de que conste, mediante la exhibición de las cuentas públicas, lo que a su nombre ha sido pagado⁵⁸. Ahora bien, la exhibición de las cuentas ha de servir para fundamentar una excepción, y no una acción, según se encargó de aclarar el emperador Alejandro Severo en una constitución que nos trasmite CJ. 2,1,8⁵⁹ y recordó posteriormente la tradición romanística⁶⁰.

A primera vista podría parecer que entre esta constitución recogida en CJ. 2,1,6, por la que se permite probar el pago mediante la exhibición de las cuentas públicas se opone el texto de Paulo recogido en D. 49,14,45,5 (*Paul. l. V sent.*), antes mencionado, en el que el jurista afirma que nadie debe presentar instrumentos ni actas contra el fisco⁶¹. Sin embargo, entre ambos textos se han observado que existen las siguientes diferencias⁶²:

⁵⁸ Indica CUIACIO, *Opera Omnia...cit.*, t. IX, p. 28, que la prueba mediante los libros de cuentas del actor puede servir tanto para probar que se ha pagado como para sustentar la excepción de dolo malo: *ordinarium est, eum, a quo petitur pecunia, etc ut fides, etc. id est, ut probeat ex rationibus actoris se solvisse, vel exceptionem doli mali.*

⁵⁹ CJ. 2,1,8. *Imperator Alexander Severus. Et quae a divo Antonino patre et quae a me rescripta sunt, cum iuris et aequitatis rationibus congruunt. Nec enim diversa sunt vel discrepantia, quod multum intersit, ex parte eius, qui aliquid petit quique doli exceptione submoveri ab intentione petitionis suae potest, rationes promi reus desideret, quibus se posse instruere contendit (quod utique ipsa rei aequitatis suadet), an vero ab eo a quo aliquid petitur actor desideret rationes exhiberi, quando hoc casu non oportet originem petitionis ex instrumentis eius qui convenitur fundari. ALEX. A. FLORO. <A 225 PP. K. OCT. FUSCO ET DEXTRO CONSS.>*

⁶⁰ Cfr., por ej. FEHI, *op. cit.*, t. IV, col. 324 (gl. p/*Rationes ad l. Iustum*, CJ. 2,1,6). *Rationes. Proprie accipe rationis. 2. Alii dicunt in instrumentis, quae hic petuntur ad a/exceptionem probandam, non autem ad actionem probandam, ut j.l. fin in fin. & his maius dic, ut j. l. proximi statim. a/ Rationum editionem a creditore exigere potest reus ad exceptionem sui probandam.*

⁶¹ D. 49,14,5,5 (*Paul. l. V sent.*) *Neque instrumenta neque acta a quoquam adversus fiscum edi oportet.*

⁶² Cfr. FEHI, *op. cit.*, t. IV, col. 1324 (gl. r/*Solutum ad l. Iustum* –CJ. 2,1,6–) *ibi agebat privatus contra fiscum, hic defendebat. Vel ibi loquitur in actis& instrumentis, hic in rationibus. Item, ibi a tertio non eduntur, hic ab adversario.*

- 1/ En primer lugar, mientras que en D. 49,14,45,5 (*Paul. l. V sent.*) el particular actúa frente al Fisco como demandante, en CJ.2,1,6 se defiende.
- 2/ Mientras en la primera disposición se habla de “actas e instrumentos” –*actis et instrumentis*–, en la segunda se hace referencia a “cuentas” –*rationibus*–.
- 3/ Por último, en el texto del Digesto se habla de no exhibir a un tercero, mientras que la disposición del *Codex* se refiere a la exhibición del adversario.

En suma, el ordenamiento jurídico romano permitió la prueba del pago de los impuestos acudiendo a los propios libros de contabilidad del Fisco, según queda recogido en varias constituciones imperiales a partir de principios del siglo III d.C. Y este principio general queda claramente reflejado en las normas de actuación dictadas posteriormente para los *discussores*.

Este conjunto normativo guarda cierta analogía con varias disposiciones recientes que regulan los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración en general, y con la Administración tributaria en particular. En primer lugar, hay que mencionar el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, que, dispone lo siguiente:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

*2. Los obligados tributarios cumplirán su deber si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”*⁶³.

Dicho precepto está estrechamente relacionado, a su vez, con el artículo 34,1,h) de la misma ley⁶⁴, cuando establece que constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

*“Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”*⁶⁵.

⁶³ En sentido similar, el artículo 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, disponía que: “1. Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. 2. Esta obligación se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria”.

⁶⁴ Cfr., en este sentido, MOYA CALATAYUD, BAS SORIA, J., SÁNCHEZ PEROCHE, *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p.752.

⁶⁵ Cuenta este precepto con el precedente del artículo 3 de la derogada Ley 1/1998 de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, que reconocía como uno de los derechos generales de los contribuyentes en su apartado g) el derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante. Se ha señalado que se trata de un derecho procedente de la ley 30.1992, aunque su redacción le da un alcance más limitado, pues al señalarse que los do-

El derecho a no tener que presentar ante la Administración documentación inútil o reiterativa tiene un origen relativamente reciente⁶⁶. Suele situarse su aparición en el artículo 35.f) de la hoy derogada ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común, que mencionaba entre los derechos de los ciudadanos el de no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, *o que ya se encuentren en poder de la administración actuante*. Tal derecho era considerado por la doctrina, así como por la propia exposición de motivos de dicha ley, como una “innovación significativa”.

Varias leyes posteriores reconocen un derecho similar, como ocurre con el artículo 23.3 de la Ley 38/2003, General de Subvenciones⁶⁷, o el artículo 6,2, b) de la derogada Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que reafirma el derecho que asiste al ciudadano a no tener que aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas⁶⁸.

En la actualidad, el artículo 28.2 de la ley 39/2015 de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que:

cumentos han de haber sido aportados por el propio interesado quedan excluidos aquellos supuestos en los que los documentos puedan obrar en poder de la Administración fruto del requerimiento de los datos a terceros (Cfr. COTO DEL VALLE, C., “Derechos y deberes de los obligados tributarios en las actuaciones y procedimientos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 777). Por otra parte, el artículo 34, 1, h LGT concuerda con el artículo 99.2 de la misma ley, en cuanto, a propósito del desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios dispone que “Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”.

⁶⁶ Sobre el derecho del ciudadano a no aportar documentos innecesarios o que ya se encuentran en poder de la Administración, cfr. TOLIVAR ALAS, L., “Sobre el carácter novedoso de algunos derechos procedimentales”, *REDA*, n° 80, 1993, pp. 623 y ss.; EMBID IRUJO, A., *El ciudadano y la Administración*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1994; COTO DEL VALLE, C., “Derechos y deberes de los obligados tributarios en las actuaciones y procedimientos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, 2008; NÚÑEZ GÓMEZ, T., “El derecho a no presentar documentos inexigibles o reiterativos”, *Revista Española de Administración local*, 290, 2002, p. 133 y ss. y *Abuso en la exigencia*

documental y garantías formales de los administrados, Atelier, Barcelona, 2005.

⁶⁷ “Las solicitudes de los interesados acompañarán los documentos e informaciones determinados en la norma o convocatoria, salvo que los documentos exigidos ya estuvieran en poder de cualquier órgano de la Administración actuante, en cuyo caso el solicitante podrá acogerse a lo establecido en el párrafo f) del artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, siempre que se haga constar la fecha y el órgano o dependencia en que fueron presentados o, en su caso, emitidos, y cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la finalización del procedimiento al que correspondan”.

⁶⁸ Las condiciones de ejercicio de este derecho se encontraban detalladas en el artículo 2 del RD 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos; hoy derogado.

“Los interesados tienen derecho a no aportar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante o hayan sido elaborados por cualquier otra Administración. La administración actuante podrá consultar o recabar dichos documentos salvo que el interesado se opusiera a ello. No cabrá la oposición cuando la aportación del documento se exigiera en el marco del ejercicio de potestades sancionadoras o de inspección”.

Por su parte, el apartado 28.3 de la misma norma, en su párrafo segundo, dispone lo siguiente:

“Asimismo, las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos no exigidos por la normativa reguladora aplicable o que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a cualquier Administración (...)”.

En suma, tanto en el ordenamiento jurídico romano como en la actualidad, el reconocimiento del derecho del administrado produce el efecto de eximirle de tener que presentar ante la Administración un documento para la defensa de sus derechos si este ya obra en poder de la misma; por lo que se refiere a Roma se trataba fundamentalmente de proteger al contribuyente frente a un segundo pago del impuesto por haber perdido el recibo de resguardo, cuando este ya constaba en las cuentas públicas.

4. DERECHO A DESOBEDECER ALGUNAS ÓRDENES ILEGALES

Cabe destacar cómo, en ocasiones, son las propias constituciones imperiales las que reconocen el derecho de los contribuyentes a desobedecer a los *discussores* que actúan fuera del marco de la legalidad, no teniendo que abonar ni siquiera un óbolo de lo que les exija. Se trata de unas previsiones que en este caso resultan contrarias al actual principio *solve et repete*, conforme al cual, para poder recurrir u oponerse a una orden de pago procedente de la administración pública, ha de procederse previamente al pago o a su consignación⁶⁹.

Un ejemplo lo encontramos en la siguiente constitución de Justiniano, fechada en el año 530:

CJ. 1,4,26,1 ...Si vero ab aliquo e nostris praefectis emissum decretum aut commonitorium sit aut praeceptum aliquod, et rationum inspectio in pr aeditis captibus permittatur, omni modo volumus, ut euis urbis episcopus et primores civitatum hoc non admittant; sed liceat etiam provinciae praesidi, et ipsis

⁶⁹ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., “Significado actual del principio *solve et repete*”, *Revista de Administración Pública*, nº 43, 1964, p. 111, sitúa el origen de la aplicación de dicho principio en nuestro país en la Ley de Contabilidad del Estado de 20 de febrero de 1850.

possessoribus ac civibus tales iussiones reticere, ac ne obolum quidem ea de causa praestare ...

La previsión se inscribe en el contexto de una serie de medidas establecidas para prevenir posibles abusos de manos de los *discussores*. Una de ellas fue la de establecer la competencia exclusiva primero de determinados funcionarios, y posteriormente, del propio emperador, con carácter exclusivo, para su nombramiento.

En esta constitución en concreto, Justiniano prohíbe a sus prefectos expedir decretos o mandamientos para la inspección de cuentas de las ciudades. La contravención de esta norma da derecho a los obispos y principales de la ciudad, al presidente de la provincia e incluso a los propios ciudadanos a no pagar nada de lo que se les requiera.

De manera análoga, en la misma constitución se prohíbe también a los presidentes enviar *discussores* a las ciudades para inspeccionar sus cuentas, salvo que recibieran del propio emperador orden escrita para ello (CJ. 10,30,6)⁷⁰. Dichos *discussores* tenían también prohibido emitir órdenes en materia de urbanismo de las ciudades –como, por ejemplo, limpieza de cloacas, destrucción de edificios adheridos a las murallas o construidos en los pórticos públicos o en los intercolumnios de las ciudades, casas ruinosas, etc–. Si así se hiciera, los ciudadanos tendrían entonces permiso para repeler sus órdenes:

CJ. 10,30,7. ...Quodsi fecerit licenciat habeant cives vim, que inde sequatur repellendi, et ad ita praecepta non respondendi

Una medida similar será la que adopte años después el mismo emperador tras haber encargado a Juan, *scrinarius* del Helesponto, la inspección de los ingresos públicos de la región, quien se dedicó a la mayor depredación –*ad summam depraedationem spectaret*– despojando a las ciudades –*civitates spoliantem*– y regresando él mismo repleto de oro –*ipsum quidem auro fuisse abundantem*– pero dejando a la región en la más estricta pobreza.

Ante esta conducta, Justiniano promulga el Edicto 12, fechado en el año 535, en cuyo capítulo primero ordena que, si alguien acude de ese modo al Helesponto o a cualquier otra provincia, aún con mandato del presidente, nadie le obedezca –*nemo prorsus illi obtemperet*–, pudiendo rechazarse sin peligro la exacción del mismo –*sed sine periculo ipsius exactio propulsetur*–. La posibilidad de desobedecer subsiste aunque se presente sacra pragmática disposición o cartas redactadas con tal objeto,

⁷⁰ Si el Presidente contraviene tal norma, enviando *discussor* sin contar con orden del emperador, será sancionado con multa de veinte libras de oro, y sus oficiales con quince: CJ. 10,30,6 –*Quodsi autem aliquis praeses post hanc legem sine sacra iussione scripta, ad eum missa, discussorem ad quodcumque eorum, quae dicta sunt, miserit, ipse quidem praeses viginti auri libris mulctabitur, officium autem eius quindecim.*

presumiéndose que se han presentado para depredar sin contar con la voluntad del emperador. Solo cesa esta posibilidad cuando, tras haberse exhibido una pragmática disposición, el presidente de la provincia –o los obispos en su defecto– da cuenta de ella al emperador y este emite una segunda en la que ordena proceder a la exacción, sin desaprobar la cosa o la persona⁷¹.

Por otra parte, el *discussor* no tenía derecho a recibir ninguna remuneración de manos de los contribuyentes por la emisión del recibo⁷². Ante un eventual intento de cobrar por el resguardo librado, Justiniano concede a los ciudadanos el derecho a repeler la concusión, así como a dirigirse al príncipe para que envíe a persona con facultades para castigar dicha conducta:

CJ. 10,30,5... Neque vero pro securitate a se exposita quidquam accipiat discussor, sed si quid accipere ausus fuerit, licentiam habeant possessores atque cives tam repellendi eius concussionem, quam supplicationibus adeundi principem, ut in eam regionem aliquem mittat, qui poenam debeat ei inglifere, qui aliquid extorquere tentavit.

En suma, el análisis realizado de algunas de las normas de actuación de los *discussores* –que a la vez implican un reconocimiento de derechos en favor del contribuyente–, pone de manifiesto una vez más el alto grado de desarrollo alcanzado por el ordenamiento jurídico romano, esta vez en materia fiscal. Sorprende, efectivamente, encontrar que unas garantías vigentes hoy en día en las relaciones obligado tributario-administración, estuvieran ya en cierto modo presentes en el ordenamiento jurídico romano. Se trata de un aspecto más en el que queda patente “cómo en la sociedad romana ya se hallaban planteadas y satisfactoriamente re-

⁷¹ Edicto de Justiniano 12,1. *Quoniam vero propter eorum, quibus talia demandantur, avaritiam putavimus oportere generali forma universae rei mederi, sancimus, ut, si quis eiusmodi quaestionis causa in provinciam, sive Hellespontiorum sive aliam quamlibet veniat, si quidem praesidis mandatum habeat, nemo prorsus ei obtemperet, sed sine periculo exactionem eius excutiat, sin autem cum sacra pragmática forma venerit, si quidem quod profert commonitorium sit aut litterae de hoc conceptae, ne is quidem obtemperetur, quippe quae per furtum et contra nostram voluntatem prodierint, sin autem quod ostenditur pragmática forma sit, ne sic quidem ab eo festinanter quicquam agatur, sed talem pragmaticam formam provinciae praeses accipiat et de ea ad nos referat et alterum nostrum mandatum expectet, ut si eum eumque cui talis forma commissa est agnoscamus, altera nostra procedat pragmática forma quaestionem fieri praecipiens, sin autem aut rem aut personam reiciamus, nihil inde fiat, sed sacra forma a provinciae praeside remittatur sciente, si hanc rem neglexerit indeque damnum aliquod subditis nostris obvenierit, fore ut hoc ipse de suo resarciat.*

⁷² El *discussor* tenía derecho a recibir seis sueldos por cada libra de dinero debido por los contribuyentes e ingresada en el erario como consecuencia de su actuación (CJ. 10,30,4,4) así como a cobrar una indemnización por los gastos en que hubieren incurrido en el ejercicio de sus funciones, para que sin quebranto puedan hacer la revisión –*ut sine damno discussionem tractare possint*– (CJ. 10,30,4,1). Lo que prohíbe la constitución que se comenta es cobrar al contribuyente por la emisión de un recibo justificativo del pago.

sueltas, muchas de las grandes cuestiones teóricas y prácticas de la Administración actual”⁷³.

⁷³ FERNÁNDEZ DE BUIÁN, A., *Derecho Público Romano*, 13ª ed., Thomson-Reuters, Madrid, 2010, p. 267. *Vid.*, asimismo, BLANCH NOUGÉS, J.M., “Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana”, *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, vol. 48, nº 247, 1998, p. 56: “Basta echar un vistazo a la concepción romana de las finanzas para asombrarnos de la fuerza y carácter de las instituciones sobre las que se cimienta la Hacienda Pública de Roma y el fino tratamiento concedido por la jurisprudencia romana (particularmente la del siglo III d.C.) a las cuestiones básicas de su sistema impositivo”.