

DE AESTIMO
LA DOCTRINA DEL *IUS COMMUNE*
SOBRE LA CAUSA FORMAL DE LOS TRIBUTOS

TOMÁS DE MONTAGUT ESTRAGUÉS

Universitat Pompeu Fabra

Institut d'Estudis Catalans, Real Academia de Córdoba de Ciencias, Bellas Letras

y Nobles Artes, Reial Academia de Bones Lletres de Barcelona

RESUMEN

La doctrina jurídica sobre los tributos, elaborada inicialmente por los juristas medievales europeos se integra dentro del *ius commune* y se caracteriza por un análisis constante de la materia impositiva desde el prisma valorativo de la teología moral cristiana, que defiende y sólo acepta como tributo al tributo justo. Dentro de este contexto, la figura de la estimación pergeñada por los glosadores –y perfeccionada posteriormente por los comentaristas– se configura como el instrumento que tiene el poder público para aplicar, concretar y hacer efectivos aquellos principios de justicia tributaria, a través de repartir la suma dineraria a que asciende un tributo extraordinario, de una forma equitativa y proporcional a la riqueza patrimonial de los contribuyentes afectados. *Aestimum* es el libro comunitario donde se expresa el resultado numérico de la actividad de estimación o evaluación patrimonial¹.

Palabras claves: *Glosadores - Comentaristas - Ius Commune - Tributos - Estimación - Justa Causa*

ABSTRACT

The juridical doctrine of the tributes, initially elaborated by the medieval european jurists, it is integrated in the *ius commune* and is characterized for a constant analysis of the tax from the valorative prism of the christian moral theology, which defends and only accepts as tax the just one. In this context, the figure of estimation elaborated by the glossators –and perfectionated posteriorly by the commentators– configures as the instrument with the public power have to apply, concrete and make effective the principles of tribute justice, through the division of the monetary sum extraordinary tribute ascends, in an equitative and proportional way to the patrimonial wealth of the affected contributors. *Aestimum* is the communitary book where it expresses the numeric result of the estimation activity or patrimonail evaluation.

Key words: *Glosators - Commentators - Ius Commune - Tributes - Estimation - Just Cause*

¹ Este trabajo se inserta dentro de las actividades del proyecto de investigación *El derecho histórico en los pueblos de España: ámbitos público y privado (siglos XI-XXI)*, que cuenta con una ayuda del MEC (de referencia SEJ 2006-1501-COI-O). También forma parte de las actividades del Grup Consolidat de Recerca de la Generalitat de Catalunya (de referencia 2009SGR766.)

1. PLANTEAMIENTO

El objetivo de la presente comunicación es muy modesto. Se trata de examinar la magna glosa al *Corpus Iuris Civilis* para conocer como los glosadores y más tarde algunos comentaristas concebían la actividad de evaluación o estima de los bienes, derechos o patrimonios, teniendo en cuenta para ello la construcción de los sistemas tributarios medievales de las monarquías cristianas.

Este prisma de estudio nos obliga a perfilar la concepción medieval sobre los tributos y, más concretamente, a detenernos en el análisis de su causa formal o procedimiento de aplicación para el caso de aquellos tributos exigidos a las personas en función de su patrimonio los cuales, en el lenguaje de la época se conocen como prestaciones satisfechas *per solidum et libram*.

El pensamiento jurídico medieval sobre los tributos se articula y empieza a estructurarse a partir del siglo XII con las palabras y las nociones del derecho romano-justiniano que giran en torno a *munera* y que reflejan una situación histórica y un ordenamiento jurídico tributario que ha dejado de existir en Europa occidental desde la caída del Imperio Romano².

Los glosadores, al discernir entre *munera* ordinarios y extraordinarios ratifican, por un lado, el valor de los viejos tributos y prestaciones que se encuentran recogidos en el *Corpus Iuris* y legitiman, por el otro, al príncipe como titular de una potestad jurisdiccional que le permite crear gravámenes y exigir prestaciones públicas extraordinarias en determinadas circunstancias, y siempre que concurra una causa justa. Por ello, cuando cesa la causa debe cesar el gravamen, de manera que el *munus* extraordinario se concibe con un carácter esencialmente temporal y no permanente³.

Constatamos un vacío u omisión en la doctrina de los glosadores cual es el escaso o nulo tratamiento sistemático y profundo respecto a las prestaciones públicas que se han originado autóctonamente en los diferentes reinos o principados medievales y que, por ello, no se encuentran reflejadas en los textos jurídicos justinianos. En consecuencia, los peajes y lezdas, las *quaestiae*, tallas y colectas; presentes, entre otros países, en Cataluña y en la Corona de Aragón, quedan fuera, como tales, del imperfecto ordenamiento tributario perfilado por la doctrina de los glosadores, o tan sólo aludidos escuetamente en algún escolio.

2. LA DOCTRINA SOBRE LA CAUSA IMPOSITIONIS DE LOS TRIBUTOS

2.1. INTRODUCCIÓN

La doctrina sobre la *causa impositionis* es un elemento esencial para comprender el significado jurídico de todo gravamen público medieval y nos ayuda también a comprender el concepto de

² El original del presente trabajo fue traducido al francés. Ver al respecto: MONTAGUT ESTRAGUÉS, Tomás de. *Notes destinées à l'étude de la doctrine des glossateurs sur l'évaluation patrimoniale à des fins fiscales*, en: *De l'estime au cadastre*, París, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ca. 2010, pp. 135-150.

³ La causa que debe cesar, para que cese el derecho a exigir el tributo, es la final y no la eficiente a tenor de la doctrina sentada por la glosa ordinaria. Al respecto ver Gl. *Derelectis* a KRÜGER, Paul [ed.]. *Codex Iustinianus*, en: *Corpus Iuris Civilis*, s.l. Berolini, 1954, 11ª Ed, C.1.3.51: "Derelectis. sic ergo cessante^f causa, cessat & effectus^g; sic & infra de haeret. l. i et ff. de mi. l. i et de testam. mili. l. final. et supra eod. authen. sed neque tu. et authent. si servus et ff. pro socio l. actione § si item si alicuius. et Institu. de excu. tu. § item hi qui reipub et ff. de excu. tuto. l. si duas § pen. Argum. contra ff. de postul. l. i § sexum. Sed ibi impulsiva, hic est finalis causa./^f Cessante causa finali cessat effectus ver Tiraquell. in tract. cessante causa cessat effectum ./^g Et privilegium. v. hic Bald".

estimación que los glosadores fueron elaborando de forma deshilvanada a partir de su fecunda interpretación del *Corpus Iuris Civilis*.

El fragmento de D. 50.16.194 nos advierte, siguiendo la opinión de Labeón, que entre *donum* y *munus* se da la diferencia que existe entre género y especie porque “munus esse donum cum causa, utputa natalicium, nuptalium”⁴. Teniendo en cuenta este antecedente, y de acuerdo con lo que indica Renzo Pomini constatamos que ‘la doctrina de la “causa” de los tributos tiene su origen en la teología medieval’⁵.

2.2. CONSECUENCIAS DE INCUMPLIR CON UN TRIBUTO

No satisfacer el tributo justo constituía un pecado y era justo un tributo por razón de la causa en que se apoyaba⁶.

No satisfacer un tributo injusto era un derecho porque no se trataba de un tributo sino de una usurpación a la que todo cristiano podía oponerse en conciencia y justamente.

La doctrina de la causa del tributo cobra una gran altura con Tomás de Aquino que aplica a la materia tributaria la exigencia de justicia para que todo precepto humano sea considerado derecho⁷. Según este autor, sólo podrá considerarse una prestación pública como tributo legítimo si es la síntesis de determinadas y justas concausas. Es decir, en todo tributo legítimo deben concurrir unas justas causas: final, eficiente, formal y material⁸.

⁴ MOMMSEN, Theodor; KRÜGER, Paul [ed.] *Digesta*, en: *Corpus Iuris Civilis*, s.l. Berolini-Weidman, 1954, 16ª ed., I.

⁵ POMINI, Renzo. *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, s.n., 1972, pp. 1-2: “La dottrina della causa dei tributi ha la sua origine nella teologia medioevale. Questa, ponendo a fondamento degli obblighi di coscienza il criterio della giustizia, ai fini di decidere fin dove i comandamenti umani obbligassero nel foro interno e costituissero peccatum il sottrarsi, non poteva trascurare quel vasto campo dei precetti umani, in cui, più che negli altri, emergeva l’esigenza del giusto e dell’equo: il campo dei tributi. Fu infatti nello stabilire i limiti, entro i quali l’obbligo di pagare il tributo era anche un preciso dovere di coscienza, che si parlò di causa del tributo. Pertanto la considerazione della causa era ritenuta dai teologi di capitale importanza, poichè essa costituiva il punto di riferimento per delimitare il terreno in cui l’operare umano, nella specie l’esercizio del potere fiscale e la defraudazione d’imposta, contraveniva a una regola di giustizia e quindi costituiva peccatum. La questione della causa dell’imposizione era adunque, anzitutto, una questione di giustizia, in questa consistendo il punto centrale della trattazione delle leggi umane seconda la loro forza obbligatoria nel foro della coscienza”.

⁶ La teología moral busca justificar racionalmente el poder tributario de los monarcas y la obligación de contribuir de los súbditos “...in relazione al fine ultimo o causa finalis, a cui dovevano tendere, per loro natura, le umane istituzioni, cioè il fine del bonum commune”, *Ibid.*, p. 2.

⁷ *Ibid.*, p. 19. “La giustizia è ravvisata nell’ordinatio legis ad bonum commune (causa finalis), nella emanazione della legge da parte dell’autorità legittima, nei limiti del suo potere (causa efficiens) e nell’imporre ai sudditi obblighi proporzionali (causa formalis); le leggi ingiuste sono sporovviste della virtus obligandi, epperò non occorre osservarle.; esse sono magis violentiae quam leges, ove violenza è sinonimo di angheria. L’applicazione del principio alle leggi d’imposta era semplice: solo le imposte giuste potevano obbligare nel foro interno ed esterno”.

⁸ *Ibid.*, p. 34 “Ma se la causa finalis e la causa efficiens costituiscono elementi essenziali costitutivi del tributo, essi, però, ne rappresentano, nel sistema tomistico, solo il processo di direzione o di elevazione verso un fine superiore. C’è ancora un processo di individuazione, costituito dalla causa materialis e formalis, coesistente al primo e la cui sintesi con esso dà origine alla realtà giuridica del tributo, che diviene pertanto sintesi di concause”.

2.3. CAUSA FINAL DEL TRIBUTO

La causa final del tributo consiste en su ordenación al bien común. El bien común es la “*vis directiva*” del gravamen y, aunque su establecimiento corresponde al derecho natural, es decir, a Dios, se puede percibir, entender y concretar mediante la razón humana encarnada en el derecho positivo. Por ello el tributo será una norma racional y erudita subordinada a los criterios de justicia sobre el bien común que existen de forma natural, ruda y desde siempre, por estar creados por Dios.

Más adelante, Ramón de Penyafort se encarga de indicar una serie de ejemplos de justa causa final de un tributo al decir:

‘Sunt enim quaedam causae justae, una pro defensione patriae, et maxime suae civitatis, castri, vel villae...’⁹; ‘... pro defensione stratae publicae contra praedones in terra, vel contra piratas in aqua; vel pro defensione fidei et patriae contra paganos, vel hereticos; vel pro alia simili causa’

como pueden ser: el pago del rescate del soberano hecho prisionero en guerra justa, o el pago de los gastos del viaje señorial realizado por motivos de pública utilidad, o los que realizó para el maridaje de la hija o para investir caballero al hijo o para adquirir un nuevo feudo¹⁰.

Con ello la relación tributaria entra dentro de una estructura sinalagmática, es decir, se pagará el tributo para que se realice una contraprestación. Si el señor jurisdiccional no cumple con la finalidad invocada para exigir el tributo a sus naturales, la obligación tributaria se anulará y el señor estará obligado a devolver lo pagado¹¹. Por otro lado, cuando la finalidad del tributo se haya alcanzado, éste cesará, de manera que, como hemos apuntado antes, difícilmente se puede concebir un tributo permanente¹².

2.4. CAUSA EFICIENTE DEL TRIBUTO

La causa eficiente del tributo debe consistir, para que éste sea justo, en que su génesis o emanación proceda de una autoridad legítima y competente para exigir prestaciones públicas. Con

⁹ *Sancti Raymundi de Pennafort ordinis praedicatorum summa Ad manuscriptorum fidem recognita et emendata, sacrarumque canonum, qui in codicibus et anterioribus editionibus tantummodo allegantur, testimoniis aucta, iuxta Editionem anni MDCCXX. quam P.Honoratus Vincentius Laget eiusdem ordinis, Sacrae Theologiae professor, procuravit, quin in nova hac editione praestitum sit, ex praefatione intelligetur*, Veronae, MDCCXLIV, pp. 169-170: “Ad hoc enim tenentur omnes, non solum res suas partiri, sed etiam corporaliter laborare, munire se in castro, vel civitate, vel vilgillare, ut sic seipsos et res suas salvent. Philosophus: Pugna pro patria, &23. quaest.3.c. Fortitudo, extr. de immunit. Eccles. cap. Pervenit”.

¹⁰ *Sancti Raymundi... op. cit.* (n. 9), p. 168.

¹¹ Se trata de reconducir la relación fiscal dentro del esquema del derecho privado que regula las relaciones entre el acreedor y el deudor. Sobre la construcción del derecho tributario medieval a partir de los conceptos y categorías del derecho privado romano ver: CORTESE, Ennio. *Intorno alla “causa impositio-nis” e a taluni aspetti privatistici delle finanze medievali*, en: “*Studi in onore di A.D.Giannini*” y en *Annali d’Historia del Diritto*, s.l., s.n., 1958, t. II, pp. 111-186.

¹² POMINI, *op. cit.* (n. 5), p. 53. Es una aplicación práctica del principio “cessante causa, cessat effectum” tal como indica Ramon de Penyafort a propósito de la obligación de pagar peajes, questias y tallas por parte de los mercaderes o transeuntes. Al respecto ver *Sancti Raymundi... op. cit.* (n. 9), p. 168 “Mercatores vero et transeuntes, credo indistincte, quod debent persolvere antiquum et novum; dummodo recipiens faciat illud, propter quod fuit institutum juxta formam supradictam, in utroque: quod si non faceret, isti, a quibus exigitur, possent negare: vel debent adire super hoc iudicem, quod tutius est: vel dicant, quod cessante in illo causa, cessat in eis obligatio, vel illo non servante fidem eis, nec ipsi tenentur ei. Extra, de iureiuran. c. Pervenit, 2.”

capacidad para hacer nacer la obligación tributaria entre los súbditos, diríamos en términos jurídicos actuales. Con capacidad para hacer explícita mediante preceptos de derecho positivo una obligación de derecho natural preexistente que afectaba a todos los sometidos a su jurisdicción, hemos de decir, según el pensamiento jurídico medieval.

Si en un principio sólo al emperador o al príncipe se reconocía esta potestad¹³, ya Ramón de Penyafort ampliará este reconocimiento a otras potestades, teniendo en cuenta la realidad que ofrece la fragmentación de la *potestas* pública en una cascada de jurisdicciones a partir de los que posean legítimamente la *plenitudo potestatis*, es decir, aquellos reyes y monarcas que, no reconociendo superior en lo temporal, se consideran emperadores en sus reinos y monarquías.

Se pregunta Ramón de Penyafort: “Quid de pedagiis, quid de quaestis, vel taleis, quas reges ac principes, necnon et ceteri milites, inferiores faciunt in subjectos”¹⁴.

El mismo tenor de la pregunta y la contestación dada por el santo a este interrogante implica un reconocimiento parcial de la potestad impositiva de los *milites inferiores* o *domini locorum*, que queda condicionada por la antigüedad y naturaleza de la prestación y por el tenor de las antiguas convenciones existentes (cartas de población, de franquicia, etcétera).

También otros juristas (Petrus de Ubaldis, *De collectis...*; Aegidius Thomati, *De collectis...*; Nicolaus Festasius, *De aestimo, et collectis...*¹⁵) siguen más tarde este planteamiento y reconocen a cada una de las ‘*civitates*’ la potestad de imponer tributos en caso de necesidad pública, aunque para los tributos impuestos por razón de utilidad pública exigen el consenso de la autoridad superior¹⁶.

A partir de la causa eficiente se puede reconstruir el sistema de fuentes de los ordenamientos tributarios, y por lo que hemos expuesto, se colige la imposibilidad de afirmar la existencia de un solo ordenamiento tributario general de derecho común. El ordenamiento tributario será propio de cada comunidad y se construirá con sus fuentes normativas propias mediante un proceso dinámico de coordinación con las fuentes normativas del “*Ius Commune*”. De este modo, las leyes generales, las *ordinacions* u ordenanzas, los estatutos, las costumbres, las decisiones de las curias y el modo en como se asimila el “*Ius Commune*” por cada entidad política autónoma, son los elementos que conforman cada ordenamiento tributario¹⁷.

2.5. CAUSA FORMAL DEL TRIBUTO

La causa formal del tributo que se predica por la doctrina medieval, supone someterlo a criterios de proporción y de mesura, de manera que se tenga en cuenta para su indicción o imposición:

¹³ Desde esta perspectiva ver las conclusiones provisionales de TURULL RUBINAT, Max. *Sobre la potestad tributaria del conde de Barcelona (siglos XII-XV)*, en “*Initium*” N° 5, s.l., s.n., 2000, pp. 622-623.

¹⁴ *Sancti Raymundi... op. cit.* (n. 9), 2.5.10.3, p. 168.

¹⁵ Ver estas obras en ‘*Tractatus illustrium in utraque tum pontificii, tum caesarei iuris facultate Iurisconsultorum. De Fisco, et eius Privilegiis, ex multis in hoc volumen congesti, additis plurimis, etiam nunquam editis, hac * nota designatis; et multo, quam antea, emendatiores reddit; summaris singulorum Tractatum locupletissimis illustrati*, t.12, Venetiis, 1584, n. 7, 9 y 11, respectivamente.

¹⁶ POMINI, Renzo. *op. cit.* (n. 5), p. 51. Podemos encontrar a muchos de los autores medievales que tratan esta problemática, especialmente desde la perspectiva del derecho canónico, entre las fuentes doctrinales utilizadas por SALÓN, Miguel Bartolomé, *Disputatio de tribus vectigalibus, in Controversia de Iustitia et Iure atque de contractibus et commerciis humanis*, Venecia, s.n., 1608. Referencias bibliográficas de estas fuentes pueden hallarse en ALIAGA GIBES, José. *Los tributos e impuestos valencianos en el siglo XVI. Su justicia y moralidad según Fr. Miguel Bartolomé Salón, O. S. A. (¿1539?-1621)*, Roma, s.n., 1972., pp. xxiii - xxviii.

¹⁷ Sobre el procedimiento a seguir en esta época para encontrar la respuesta del derecho a cada caso ver: BELLOMO, Manlio. *I Fatti e il Diritto. Tra le certezze e i dubbi dei giuristi medievali (secoli XIII-XIV)*, Roma, s.n., 2000, pp. 629-667.

por un lado, el volumen total de prestaciones que se precisa para conseguir el bien común que se persigue con el tributo (elemento objetivo); y por otro lado, la capacidad económica de cada uno de los contribuyentes determinada en función de su patrimonio (elemento subjetivo)¹⁸.

Con ello los ingresos públicos se vinculan y hacen depender de unos gastos públicos que, para ser legítimos, precisan emanar de una autoridad política legítima y ser considerados justos y necesarios por la doctrina, desde la perspectiva de la teología moral y del derecho natural. Esta subordinación del ingreso al gasto se opone a la visión patrimonialista y privada de la hacienda regia anterior que hacía depender los gastos de los ingresos a percibir y que aun se encuentra reflejada en la *Leges Palatinae* de 1337¹⁹ y en la *Ordinacions* de Pedro el Ceremonioso de 1344²⁰. Por contra, al adquirir los gastos el protagonismo, se declara implícitamente que las nociones de utilidad pública²¹ o de urgencia o necesidad pública son los auténticos motores de la organización fiscal y financiera²², cuyas instituciones se configuran como unos de los elementos fundamentales para la génesis de las formas de organización política de la Corona de Aragón en la época moderna.

2.6. EXENCIONES DE GRAVAMEN POR JUSTAS CAUSAS

Teniendo en cuenta la causa material o inmediata del tributo se determinarán las personas o cosas²³ sujetas a él, lo cual implica aplicar criterios de justicia social de la época, basados en el principio de desigualdad natural existente por razón del nacimiento y del estamento social al cual se pertenezca. De esta forma se consigue que determinadas personas y patrimonios, por razón de su condición estamental o real, no sean gravados por tributos que sólo para ellos se consideran sórdidos, viles o injustos (el caso de los *munera sordida* para la Iglesia.

¹⁸ POMINI, *op. cit.* (n. 5), p. 35

¹⁹ OLANETA, José J. de [ed.]. *Renzo Jaume III Rei de Mallorca, Lleis Palatines*. Palma de Mallorca: s.n., 1991, p.164: “Inter sollicitudines regias per quas utilitai rei publicae consulitur et honor regius conservatur, illa demum cor principis debet astringere quod eius domus per omnia prover disponatur.

Cum enim domus regia in signum praeeminentiae, universis ad eam recurrentibus liberalis esse debeat et aperta, et ob hoc sic infinitis et excessivis est exposita sumptibus et expensis quae vix humano possunt ingenio moderari, summe convenit Principem debere prospicere quod in regimine domus suae mensura prae ceteris observetur, ne contingat quod scribitur: Vix sine mensura durabit regia cura.

Quia vero non potest in expensis, praesertim regiis, mensura feliciter adhiberi, nisi Principi veniat in aperto quantam summam capiunt redditus, obventiones, et alia iura fiscalia quae singulis annis in suum aerarium deferuntur.

Ideo necessarium fore dignoscitur /f.46v./ quod in domo cuiusque principis, aliqua persona fidelis et prudens praefici debeat cuius incumbat officio de redditibus, proventibus et iuribus regalibus cuicumque anni perquirere veritatem et de eorum summa principi reddere rationem”.

²⁰ *Ordenacions fetes per lo molt alt senyor en Pere terç rey darago sopra lo regiment de tots los officials de la sua cort*, en CODOIN, Barcelona, s.n., 1850, t. 5, p. 149.

²¹ Ver al respecto: Gl. *Reipublicae* en SCHOELL, Rodulfus; KROLL, Guilelmus [ed.]. *Iustinini Novellae*, en *Novellae*, en *Corpus Iuris Civilis*, Berolini, s.n., 1954, Nov. 7,2,1 = Coll. II, 1: “Reipublicae. quia publica^d utilitas est praeferranda privatae: ut hic et ff. pro socio l. actione. \$ Labeo et C. de cadu. toll. \$ pen. et \$ ut omnes obe. in prou. \$ arripiat coll. vi. /^d Publica utilitas praefertur privatae”.

²² La necesidad legítima infringir la inmunidad de aquellos que gozaban de tal privilegio o condición. Al respecto ver gl. *Infringitur* en MOMMSEN, Theodor; *op. cit.* (n. 4), D., 50., 4.11.2: ‘Infringitur^c ut et supra...’ “Necessitate et penuriae causa immunitatis ratio infringitur”.

²³ Es precisamente la base patrimonial y no personal del tributo lo que dota de significado a los “*vectigalia*” en sus diversas modalidades de aplicación en Cataluña. Sobre esta figura tributaria ver TURULL RUBINAT, Max, *La recepción de vectigalia en la Cataluña medieval*, en *Initium* N° 7, s.n., 2002, pp. 181-214.

En definitiva, el tributo, para ser justo, ha de venir revestido con todas estas justas con-causas: final, eficiente, formal y material. Bártolo de Sassoferrato, el gran comentarista del *Ius Commune* del siglo XIV, utiliza implícitamente este planteamiento doctrinal elaborado por Tomás de Aquino en el siglo anterior al proceder a clasificar y caracterizar los diversos tributos. Su visión tributaria la podemos representar en el siguiente cuadro sinóptico. Observemos que se trata de una división tripartita que coexiste con aquella bipartita que hemos aludido anteriormente al tratar de los *munera* ordinaria y extraordinaria²⁴.

2.7. CLASIFICACIÓN DE LOS “MUNERA”

(GRAVÁMENES O PRESTACIONES PÚBLICAS) POR BÁRTOLO DE SASSOFERRATO

(1317-1357)²⁵

- a) Por razón de la causa material (sustancia o base) del gravamen:
 - a.a.) *Munus* personal: afecta a la persona con independencia de su patrimonio:
 - a.a.a.) Que consiste en un hacer: prestaciones de obra.
 - a.a.b.) Que consiste en un dar: prestaciones “*per cápita*” (por individuo); prestaciones ‘*per fumantes*’ (por familia).
 - a.b.) *Munus* patrimonial: afecta al patrimonio con independencia de su titular:
 - a.b.a.) Que consiste en un hacer: “*albergaría*”
 - a.b.b.) Que consiste en un dar: el tributo, el vectigal o gabela.
 - a.c.) *Munus* mixto: afecta a la persona en función de su patrimonio:
 - a.c.a.) La colecta aplicada *per solidum et libram*

- b) Por razón de la causa formal de la prestación.
 - b.a.) *Munus* personal: aquel que consiste en un hacer:
 - b.a.a.) *Munus* que comporta honor: honor.
 - b.a.b.) *Munus* que comporta vileza: sórdido.
 - b.a.c.) *Munus* que no comporta ni honor ni vileza: simple.
 - b.b.) *Munus* patrimonial: aquel que consiste en un dar:
 - b.b.a.) *Munus* que se exige a la persona, pero no en función del patrimonio: *per cápita*.
 - b.b.b.) *Munus* que se exige a la persona en función del patrimonio: *per solidum et libram*
 - b.b.c.) *Munus* que no se exige en función de la persona: prestaciones *mere patrimoniales*
 - b.b.c.a.) Dar una parte o ceder el uso del patrimonio gravado: Ej. Una requisita o una “alberga”.
 - b.b.c.b.) Dar un fruto del patrimonio gravado: Ej. Un tercio de la cosecha.
 - b.b.c.c.) Dar algo ajeno al patrimonio gravado, a su uso o a sus frutos: Ej. *vectigales* y tributos *quod solvitur in pecunia*.

- c) *Munus* mixto: aquél que consiste en un dar y en un hacer. Hay dos prestaciones al mismo tiempo: de una cosa y de un servicio personal. Por ejemplo, un caballo con su jinete.

²⁴ *Ibid.*, p. 2

²⁵ Ver BERLIRI, ANTONIO. *L'Ordinamento Tributario della prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*. Milano: s.n., 1952, p. 17.

2.8. TALLA O COLECTA EXTRAORDINARIA

La talla o colecta extraordinaria es la figura tributaria que, siguiendo el planteamiento de Bártolo puede calificarse bien de *munus* mixto, por razón de su causa material²⁶, bien de *munus* patrimonial, por razón de su causa formal o procedimiento.

En todo caso constituye una prestación de dar que se exigirá a la persona en función de su patrimonio, aplicando a su colecta o exacción el procedimiento *per solidum et libram*. A su vez, este procedimiento lleva implícita la imprescindible actividad de evaluación o estimación del patrimonio que encontrará su expresión documental y escrita en unos registros fiscales²⁷. Estos libros aparecen en diversos territorios europeos bajo diversos nombres – los juristas se refieren al libro que elaboran las comunidades como *Aestimum* y en Cataluña se conservan los libros de *estimes*, *valies i manifests*²⁸– y son utilizados por los poderes públicos para la gestión de los tributos que les competen, de forma habitual y a partir de la Baja Edad Media.

3. LA ESTIMACIÓN

Las reglas de pensamiento utilizadas por los glosadores para elaborar los conceptos jurídicos estaban basadas en la lógica aristotélica. Su rigurosa articulación les permitía formarse sobre las cosas, casos y causas una opinión que ellos creían verdadera y que era la base para la construcción de una ciencia jurídica de naturaleza racional y objetiva²⁹.

Por ello, la doctrina de base aristotélica sobre las causas también la podemos utilizar metodológicamente y aplicarla al procedimiento de evaluación o estimación de los bienes objeto de ciertos tributos a fin de conseguir conocer:

²⁶ Sin embargo la colecta ordinaria se considera ‘munus’ patrimonial. Al respecto ver Gl. Munitio-nibus a FRIEDBERG, Aemilius [ed.]. *Decretales Gregorii P.IX seu Liber Extra*, en *Corpus Iuris Canonici*, Lipsiae, Decretalium Collectiones, 1881, t. 2, *Extrav. De pace Constantiae*: “Nos: ‘Ex his apparet, quod collecta est munus mere patrimoniale: ut quando est perpetua, certa et ordinaria, quandoque est munus mixtum: ut quando non est ordinaria: sed secundum emergentes casus imponitur personis pro rebus: quo casu non tenetur Ecclesia: quia non est subiecta communitatibus, vel dominis temporalibus: sicut non tenentur ad superindictum... ad quae etiam non tenentur clericus ad titulum sui patrimonii perpetuo ordinatus...’”.

²⁷ FESTASIUS, Nicolaus. *De aestimo et collectis in Tractatus illustrium in utraque tum pontificii, tum caesarei iuris facultate Iurisconsultorum. De Fisco, et eius Privilegiis, ex multis in hoc volumen congesti, additis plurimis, etiam nunquam editos, hac * nota designatis; et multo, quam antea, emendatiores redditi; summaris singulorum Tractatum locupletissimis illustrati*, Venetiis, s.n., 1584, t.12, n.11.1.3: ‘haecque taxatio bonorum describitur in libro qui aestimum vocatur, alio nomine etiam nuncupatur a Perusini catastrum, teste Bald. In rep.l. placet, col.3.num.16 C.de sacr.san. eccles. § dicitur & description l. l. C. de apo. Publ.lib. X. cum gl. In verbo descriptions...’

²⁸ MORELLÓ I BAGET, Jordi. *Aproximació a les fonts fiscals de la Catalunya baixmedieval: llibres d'estimes, valies i manifests*, en: Anuario de Estudios Medievales N°22, Barcelona: s.n., 1992, pp. 426-441 y supra n. 46 y 52.

²⁹ PÉREZ MARTÍN, Antonio. *El “Ius Commune”: artificio de juristas*, en: MONTAGUT ESTRAGUÉS, Tomás [ed.] *‘Història del Pensament jurídic. Curs 1996-97 dedicat a la memòria del professor Francisco Tomás y Valiente’*. Barcelona: s.n., 1999, pp. 69-93.

3.1. MATERIA SOBRE LA QUE SE PROYECTA LA ACTIVIDAD VALORATIVA (CAUSA MATERIAL)

El objeto de la estimación está constituido por un conjunto de cosas y de derechos³⁰ que tienen en común la propiedad de poder expresar su valor numéricamente, de manera que su precio puede quedar claramente fijado en una cantidad de dinero.

Los términos utilizados por los juristas son numerosos y la mayoría tienen un significado genérico como, por ejemplo, ‘*res*’³¹, ‘*patrimonia*’³², ‘*bona*’³³, ‘*facultates*’³⁴... aunque también se alude a objetos de estimación más específicos como los ‘*praedii*’³⁵, ‘*honores*’ o ‘*possessiones*’³⁶.

Sin embargo, no todos los bienes o patrimonios son objeto de evaluación ya que algunos de ellos ha conseguido obtener un ‘status’ de inmunidad, bien por razón de la posición o función que realizan sus titulares en la sociedad estamental (nobles o clérigos), bien por razón de algún privilegio especial. Al estar todo este conjunto de personas privilegiadas exentas de la colecta extraordinaria, sus respectivos patrimonios no serán objeto de descripción apreciación fiscal³⁷.

3.2. REGLAS QUE DETERMINAN LA ACTIVIDAD VALORATIVA (CAUSA FORMAL)

En cuanto al procedimiento de aprecio, se establecen por los juristas diversas consideraciones. En efecto, la estimación debe ser equitativa y basada en la cantidad dineraria que importa el valor del patrimonio evaluado y nunca en la cualidad personal que merece el ‘status’ de su titular³⁸.

Para valorar un objeto, previamente hay que conocerlo.

En consecuencia, la estimación presupone una actividad previa de inquisición³⁹ y de descripción de las características más relevantes⁴⁰ de las posesiones o bienes patrimoniales

³⁰ FESTASIUS, *op. cit.* (n. 27), p. 174: “Codex perficitur defensore civitatis seu universitatis praesente, vel ville sindico... in eoque bona omnia mobilia, immobilia, iura, actiones, et sese moventia annotantur...”

³¹ MOMMSEN, Theodor; KRÜGER, *op. cit.* (n. 4), D., 10.2.52.3; D., 35.2.63.

³² Gl. *Confectam* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.30.1; Gl. *Inopes* a *Idém*, C., 10, 22, 1

³³ *ver infra* n. 35 (C., 10.22.1)

³⁴ Gl. *De discussoribus* a *Idém*, C., 10.30 “Multus modus dicitur discussor... 3. Tertio qui inquirat, et aestimat facultates aliquorum pro imponenda collecta...”

³⁵ Gl. *Dispositiones* a *Idém*, C., 10.28.1; Gl. *Aderatis* a *Idém*, C., 10.28 1.

³⁶ Gl. *Iugerum* a *Idém*, C., 10.30.3 “scilicet, ut inquirat quot iugera, et quot possessiones habeant collatores, ut imponatur secundum illorum quantitatem collecta...”

³⁷ Auténtica “*Item nulla*” en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3), C., 1,3,2 ‘Item nulla communitas vel persona publica, vel privata collectas, vel exactiones, angarias vel perangarias Ecclesiis, vel aliis piis loci, aut ecclesiasticis personis imponere, aut invadere ecclesiastica bona praesumant...’

³⁸ Gl. “*inopes*” a *Idém*, C., 10.22.1 “Et not. Aequaliter pauperes, et divites secundum quantitatem patrimonii pati collectas: non secundum munis personarum...”

³⁹ *Ver nota* 31 (C., 10.30.3).

⁴⁰ FESTASIUS, *op. cit.* (n. 27), pp. 174, 1, 13-16: “et fit huiusmodi descriptio iuxta formam d.l. forma. citando nomina, loca, quantitatem, fines, et qualitates si praedis sunt, ac omnia alia quae ibi recensentur, verum in aliquibus locis praedia duntaxat perscribuntur, in aliquibus mobilia et sese moventia, ac domus, iuraque et actiones, communi tamen iure omnia taxantur”

de las personas⁴¹ para poder determinar cuáles son las unidades patrimoniales objeto de evaluación.

También se prevé la posibilidad de su inspección sucesiva con objeto de conocer si se ha producido una variación del valor inicialmente tasado⁴².

En todo caso, estas labores de inquisición e inspección deberían realizarse con la intervención necesaria de los titulares de los bienes afectados o de los representantes de su comunidad. Por ello, se deberá requerir su presencia para que la fase de determinación y aplicación de los criterios de valoración permita una discusión o diálogo con el oficial que realice la estimación. De esta manera se podrán hacer llegar y tener en cuenta los argumentos y opiniones del titular de los bienes⁴³.

El estimador no actuará según un criterio discrecional, sino que para apreciar los bienes deberá regirse por el precio común o real y nunca por el precio formal resultante de la singular estima que una persona pueda manifestar respecto de alguna cosa por razones de utilidad particular o de afecto privado.

Por lo tanto, el precio común es un criterio de valoración que deberá aplicar forzosamente el estimador. Para determinar el concepto de este precio común o real, la glosa ofrece tres nociones distintas: la primera identifica el precio común con el precio de venta en el mercado “*communi pretio aestimantur res, quid ergo dicitur, res tantum valet, quantum vendi potest, scilicet communiter*”; la segunda lo refiere al precio convenido de común acuerdo; y la tercera define el precio común como el precio equivalente a la cosa, de manera que sea igual tener la cosa o su precio⁴⁴.

No obstante, también se deberá atender a determinadas circunstancias particulares de lugar y de tiempo que afectan al precio de las cosas, ya que el aceite, por ejemplo, no tendrá el mismo valor en Roma que en Hispania, ni su precio será igual en años de cosecha abundante que en años de esterilidad⁴⁵.

Por otro lado, por razón de su mayor importe se deberá valorar el bien en su integridad y no según puedan valer sus diversas partes⁴⁶.

En todo caso, la estimación objetiva deberá expresarse por escrito en un libro, breve o cuaderno que recibirá diversas denominaciones pero que siempre servirá como indicador o base para la imposición del tributo en cuestión y como referente para otros en el futuro⁴⁷. Es

⁴¹ Gl. *Tabulario* a KRÜGER, *op. cit.* (n. 3), C., 10.19.1 “Et nota hic, tributorum debitorem non debere conveniri antequam breves fiant a tabellione”; gl. *descriptions* a C., 10.22.1 “scilicet bonorum, que vocantur aestimi: quas faciunt principes cogentibus diversis negotiis unde illud: Exiit edictum a Caesare Augusto, ut describeretur universus orbis: et secundum hoc, quod subiicit per singulos ordines, dic, id est, per homines magnos, et parvos. Omnes enim debent solvere...”

⁴² Gl. *eorum* en *Ibid.* (n. 3) C., 10.16.11 “Et dic ergo non mitti inspectorem pro superindicto aliquo imponendo: talis enim inspectio fiebat, quando propter fertilitatem aliquod superindictum erat imponendum: nam tunc plus exigebatur tributorum gratia”

⁴³ FESTASIUS, *op. cit.* (n. 27), 1,12: “Codex perficitur defensore civitatis seu universitatis praesente, vel villae sindaco, si eorum bona perscribuntur i. Susceptores”.

⁴⁴ Gl. *Funguntur* a MOMMSEN, Theodor; KRÜGER, Paul [ed.], *op. cit.* (n. 4), D., 35.2.63, “id est tale pretium imponitur, quod aequivaleat rei, ut commune et aequale sit habere rem, vel pretium”.

⁴⁵ Gl. *loca*; gl. *nec enim*; gl. *nec continuis*; gl. *secundis*; gl; *fructibus* en *Idem*, D., 35.2.63.2

⁴⁶ Gl. *Partes* en *Ibid.*, D., 10.25.2.3. “maior enim sit estimatio partis dimidia re tota estimata, quam si per se separata pars dimida aestimetur”.

⁴⁷ FESTASIUS, *op. cit.* (n. 27), 1,3: “haecque taxatio bonorum describitur in libro qui aestimum vocatur, alio nomine etiam nuncupatur a Perusini catastrum, teste Bald. In rep.l. placet, col.3.num.16 C.de sacr.san. eccles. § dicitur & description l. I. C. de apo. Publ. lib. X. cum gl. In verbo descriptions... et descriptio... melius forte, et recto vocabulo, sub notatio nuncupetur, cum quasi inventarium conficimus, vel adscriptio, quae vere sit quot instrumentorum corpora vel rerum annotamus...”

asimismo importante la expresión escrita de la estimación porque ello va a permitir al titular del bien estimado conocer si se ha procedido rectamente en la evaluación y, en caso contrario, porque dispondrá de un instrumento esencial de defensa para recurrir la sentencia apreciativa del estimador.

Naturalmente, este planteamiento provoca que los juristas se preocupen por definir los supuestos de estimación inicua o mala, así como sus consecuencias en orden a las responsabilidades del estimador y al procedimiento para hacerlas efectivas.

La estimación inicua se produce cuando se ha inscrito en el cuaderno del estimador a alguien como deudor público cuando en realidad no lo era. También se incurre en mala estimación cuando se ha valorado el patrimonio del contribuyente por encima de su valor real con la finalidad de que su titular pague más de lo debido por razón de la talla o colecta extraordinaria⁴⁸.

En caso de reclamación del perjudicado por la mala estimación, corresponderá al oficial estimador la carga de probar que las valoraciones que ha inscrito en el cuaderno son correctas. En caso de no poder probarlo, el estimador deberá responder por su mal comportamiento, satisfaciendo el importe de la mala estimación.

Para el contribuyente existirá siempre el derecho de interponer apelación ante la autoridad superior contra la sentencia o decisión definitiva del estimador de sus bienes⁴⁹.

3.3. PODER PÚBLICO QUE CREA Y APLICA LA ESTIMACIÓN (CAUSA EFICIENTE)

Como es ya conocido, según el *Ius Commune* corresponde al príncipe⁵⁰, como titular de la jurisdicción universal o general, la competencia para aplicar los tributos ordinarios⁵¹ y para establecer y aplicar los extraordinarios⁵². En consecuencia, también corresponderá al príncipe la facultad aneja a la imposición de tallas o colectas extraordinarias consistente en ordenar la estimación de los bienes de determinados contribuyentes y en nombrar a los oficiales que deberán realizarla⁵³.

Sin embargo, las comunidades locales y los señores temporales, como titulares de jurisdicción derivada del Príncipe también podrán imponer determinadas colectas para subvenir a las necesidades públicas emergentes en sus territorios, de manera que a ellos también corresponderá la facultad aneja de ordenar la estimación de los bienes de sus naturales. Por

⁴⁸ Gl. *Confectam* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.30.1 ‘scilicet scribendo debitorem publicum, qui non erat: vel scribendo patrimonium plus valere, quam valeat, ut per hoc plus de collecta solvat: ut in rub. Not.’

⁴⁹ Gl. *Facti* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.30. 1 “Et nota. uod ab eius sententia appellatur...”

⁵⁰ “*Omnes debent solvere quod princeps imponit: et officiales non possunt augere, vel diminueri*” = Bartolo a KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.16.3; C., 10.18.1; y “*Praeses, vel alius iudex non potest collectam imponere: sed si necessitas imminet, debet scribere praefecto: et praefectus rexcribit pincipi qui hoc permittit*” = Bartolo a KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.47.8

⁵¹ Gl. *Complectitur* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.47.8: “*complectitur, scilicet quadragesimas. I. Item per lustra, quae sunt ordinariae: ut supra, de indict. I et ii*”.

⁵² Gl. *Inferenda* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.47.8: “*Inferenda, scilicet extra ordinem, decerni dico...*”

⁵³ FESTASIUS, *op. cit.* (n. 27), 1, 9-10: “*per electos enim aestimum iussu principis conficitur, qui aestimatores vocantur, cum taxent et bona considerent...hi exinde in libro bona subnotant...Rursus codex iste iussu communitatis vel universitatis eo modo regulariter conficitur: cum a iure vel consuetudine, vel statuto collectas indicendi authoritamen habeant pro subveniendo locorum necessitatibus...*”

estos motivos, tanto municipios como señores podrán nombrar estimadores de bienes y de patrimonios⁵⁴.

Esta facultad de los municipios y de los señores provocará un conflicto con la Iglesia, al no aceptar ésta que el personal y los recursos patrimoniales eclesiásticos puedan ser objeto de colectas o tallas locales. La Iglesia defiende su inmunidad alegando que no esta sometida al poder jurisdiccional que ejercen los municipios y señores en sus respectivos territorios⁵⁵.

3.4. FINALIDAD TRIBUTARIA PERSEGUIDA CON LA APRECIACIÓN (CAUSA FINAL)

La finalidad perseguida con la estimación es la de determinar el valor extrínseco de una cosa para, a continuación, percibir sobre ella un tributo⁵⁶ de acuerdo con un criterio de reparto proporcional y equitativo.

Por esta razón, la estimación constará de una evaluación numérica y aditiva de ciertos bienes del contribuyente y de la correspondiente asignación por escrito, a la suma resultante, de la cuota tributaria que proporcionalmente sea pertinente. En consecuencia, la suma de dinero finalmente exigida a cada contribuyente estará en función de la cantidad tributaria a repartir y de la cantidad total de dinero con la que se ha evaluado al conjunto de todos sus bienes sujetos al tributo.

Tengamos en cuenta que no basta que la evaluación o descripción de los bienes y la asignación de la cuota se realice por escrito para que sea inmediatamente eficaz. Es necesario también para su vigencia, que previamente sea conocida y aprobada por la autoridad jurisdiccional pertinente y que no sea objeto de recurso por parte de los contribuyentes. En efecto, una vez aprobada la estimación por el príncipe o por el titular del poder público, ésta será comunicada por escrito a los oficiales encargados de su aplicación y exhibida a los contribuyentes afectados para permitir, en caso de desacuerdo con lo actuado por los estimadores, la formulación de la pertinente reclamación⁵⁷. Sin embargo, en principio todos los hombres, mayores y menores deberán satisfacer el tributo fijado en el libro de la estima donde constan registrados y evaluados sus bienes: como dice la glosa “...*omnes enim debent solvere*”⁵⁸.

Finalmente, en el momento de satisfacer el tributo, el recaudador debe entregar al contribuyente un recibo escrito donde conste: el nombre de éste, el día, la autoridad gobernante, el mes, la causa y la cantidad de la cuota tributaria que paga. De este modo, la equidad de la estimación quedará documentada y patente. Con ello se habrá conseguido alcanzar la finalidad última perseguida con la estimación consistente en imponer un tributo justo y equitativo, basado en el valor proporcional de los bienes del contribuyente y establecido con carácter extraordinario para subvenir a necesidades públicas de diverso orden que apremian al titular

⁵⁴ *Ibid.* En algunos casos el título que legitimará su potestad será una delegación del príncipe. Sobre este punto ver gl. *Delegatio* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.17.1: “*delegatio, id est, praeceptum factum per delegationem a principe tantum...*”.

⁵⁵ Ver nota 25.

⁵⁶ Gl. *Contributione* en KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.,22.1: “*Contributione, id est, tributorum solutione*”.

⁵⁷ FESTASIUS, *op. cit.* (n. 27), 1,25-26: “*Aestimo perfecto non habet vires, neque indici collecta potest, nisi per prius a locorum praesidibus apud acta intimetur destineturque exactoribus collectarum, d.l.i C. De apo.pub. et ibi Bar. d. L. Susceptores, hac ratione existimo quare unicuique descripto licet conqueri, si plus debito se esse gravatum asserat in perquatione illa, si eam iniquam infra annum a die scientie improbet...*”.

⁵⁸ *Ibid.*, n. 40.

del poder público⁵⁹. Naturalmente, tales necesidades se habían traducido y cifrado previamente en una cantidad determinada de dinero.

4. CONCLUSIÓN

En definitiva, la doctrina jurídica sobre los tributos elaborada por los glosadores y que integrará el *Ius Commune* se caracteriza por un análisis constante de la materia impositiva desde el prisma valorativo de la teología moral cristiana, que defendía y sólo aceptaba como tributo al tributo justo.

Dentro de este contexto, la figura de la estimación perfeñada por los glosadores –y perfeccionada posteriormente por los comentaristas– se configura como el instrumento que tiene el poder público para aplicar, concretar y hacer efectivos aquellos principios de justicia tributaria, a través de repartir la suma dineraria a que asciende un tributo extraordinario, de una forma equitativa y proporcional a la riqueza patrimonial de los contribuyentes afectados.

⁵⁹ KRÜGER, *op. cit.* (n. 3) C., 10.22.1: “Sed et aurum, quid ex huiusmodi contributione redigitur ita debet susceptori aurario consignari, ut securitatibus nomen inferentis, dies, cónsul, mensis, causa, et summa comprehendantur: quo et descriptionis aequitas illustretur”; gl. quo a C., 10.22.1: “Quo pro ut: vel quo, scilicet facto. Et quo subiicit, descriptionis, id es, qualiter, et quae fuit imposita collecta, seu descriptio secundum primam. ACCUR”.