



REVISTA JURÍDICA
AUCTORITAS
PRUDENTIUM
SEGUNDA EDICIÓN, 2012

F A C U L T A D D E D E R E C H O



FACULTAD DE DERECHO
Sede Las Américas, 23 calle 15-45 zona 13
Tel. (502) 2327-1548
email: fder@unis.edu.gt - www.unis.edu.gt

10
AÑOS

FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DEL ISTMO

ISSN 2305-9729

COMITÉ EDITORIAL

LIC. GUIDO DOMÉNICO RICCI MUADI
DECANO

LIC. MARCOS IBARGÜEN SEGOVIA
PRESIDENTE DEL CONSEJO CONSULTIVO

LCDA. MAYRA FIGUEROA DE POGGIO
DIRECTORA DE ESTUDIOS

LCDA. ANDREA MORALES DÍAZ
SECRETARIA DEL CONSEJO DE LA FACULTAD

LIC. ENRIQUE FERNÁNDEZ DEL CASTILLO
VOCAL I DEL CONSEJO DE FACULTAD

DRA. JARY MÉNDEZ MADDALENO
DIRECTORA DE CARRERA

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN

LIC. RODOLFO CLAUTIER
DIRECTOR DE COMUNICACIÓN INSTITUCIONAL Y PROMOCIÓN

LCDA. CLAUDIA SOLÓRZANO
ARTES GRÁFICAS

ÍNDICE

EDITORIAL GUIDO DOMÉNICO RICCI MUADI	4
LA TUTELA CAUTELAR EN LOS PROCEDIMIENTOS CONCURSALES DE CARÁCTER INTERNACIONAL: UNA APROXIMACIÓN EUROPEA JOSE LUIS IRIARTE ÁNGEL - MARTA CASADO	5
RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS PECIOS: ESTADO DE LA CUESTIÓN EUGENIO PÉREZ DE FRANCISCO - LUIS FERNÁNDEZ ESTRADA	13
DERECHO A LOS RECURSOS: ASPIRACIÓN AL DOBLE GRADO DE JURISDICCIÓN MARÍA JESÚS ARIZA COLMENAREJO	23
LA RETENCIÓN A CUENTA A LA LUZ DE ALGUNOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CARLA MARES	33

EDITORIAL

En el horizonte de lo cotidiano, el Derecho se alza para permitir que el dinamismo existencial del hombre se desarrolle plenamente. Por ello, constantemente se proponen reformas, modificaciones, nuevas normas jurídicas en todo sistema jurídico: el eterno diálogo entre estática y dinámica del Derecho. Para *atemperar* este diálogo se alza también la justicia que marca el rumbo en los actos y hechos jurídicos dentro de la omnicompreensiva vida social.

En este nuevo número de *Auctoritas Prudentium*, hemos querido –gracias a la colaboración de profesores internacionales amigos– incluir temas de especial interés que concreten esa respuesta del Derecho a las incesantes demandas existenciales del hombre en la sociedad: seguridad, ayuda y duración. Tiene además este número un especial valor por coincidir con el décimo aniversario de la Facultad de Derecho. Dos lustros que marcan una etapa inicial de ilusiones y esfuerzos de directivos, profesores y personal administrativo, por forjar este proyecto educativo que busca la formación de juristas que irradian una praxis jurídica que ciertamente refleje la declaración de lo justo en la

inmensidad de posibilidades que la experiencia jurídica ofrece hoy día en un mundo globalizado.

Como antes he mencionado, *Auctoritas Prudentium* reitera su vocación mundial al contar con la colaboración de profesores internacionales amigos, en esta ocasión de España y Perú. Aprovecho para agradecer su inestimable colaboración a todos ellos: profesores José Luis Iriarte, de la Universidad Pública de Navarra en coautoría con Marta Casado de la Universidad de Deusto, los profesores Eugenio Pérez en coautoría con Luis Fernando Estrada de la Universidad Antonio de Nebrija, la profesora María Jesús Ariza de la Universidad Autónoma de Madrid, y profesora Carla Mares de la Universidad de Piura.

Estoy seguro de que al hilo de las ideas de este pequeño preámbulo, la lectura de estos cuatro artículos, despertará el juicio reflexivo interdisciplinar de nuestros queridos lectores.

GUIDO DOMÉNICO RICCI MUADI
DECANO

LA TUTELA CAUTELAR EN LOS PROCEDIMIENTOS CONCURSALES DE CARÁCTER INTERNACIONAL: UNA APROXIMACIÓN EUROPEA

JOSE LUIS IRIARTE ÁNGEL¹ - MARTA CASADO ABARQUERO²

RESUMEN:

El proceso de globalización en que nos encontramos inmersos ha supuesto, entre otros aspectos, la internacionalización de las estructuras económicas. Consecuentemente, son cada vez más frecuentes los procesos de insolvencia que tienen un carácter transfronterizo por afectar a bienes y derechos del concursado, persona física o jurídica, que se encuentran dispersos en diferentes Estados. En este contexto, el régimen de tutela cautelar cobra especial importancia puesto que el éxito de un procedimiento concursal puede estar íntimamente relacionado con la adopción de unas medidas que aseguren los bienes del concursado desde el momento en que se abre un procedimiento concursal en el extranjero hasta que éste es reconocido en el Estado en cuyo territorio se encuentran los activos del deudor que se pretenden asegurar. De otra forma, el concursado dispondría de un margen temporal suficiente para evadir sus bienes y los acreedores, por su parte, para realizar sus créditos sin respetar el orden de prelación. En este trabajo se analizarán los problemas generales derivados de las medidas cautelares adoptadas en procedimientos de insolvencia transfronterizos, así como el régimen jurídico que le dispensan el Reglamento 1346/2000, del Consejo, de 29 de mayo de 2000 y la Ley Concursal 22/2003.

PALABRAS CLAVES:

Medida cautelar, concurso, procedimiento principal, procedimiento territorial, reconocimiento, ejecución.

ABSTRACT:

Globalisating process has implied, among other aspects, the internationalisation of economic structures. Consequently, each time

more, insolvency proceedings have a transnational dimension, affecting goods and rights of the debtor placed at the territory of different States. In this context, preservation measures become specially relevant because the success of the insolvency proceeding may depend on this kind of measures that ensure assets which form part of the estate since the main proceeding is opened abroad until its recognition in the State where debtor's assets are placed at. Otherwise, the debtor would have time enough to evade his goods and creditors, to dispose of assets without taking into consideration the right of pre-emption. This article deals with general problems of preservation measures adopted in international insolvency proceedings, as well as its legal treatment by Council Regulation (EC) n.º 1346/2000, of 29 may 2000 and Insolvency Law 22/2003.

SUMARIO:

I. Las medidas cautelares en los procedimientos concursales de carácter internacional: Finalidad.- II. Concursos internacionales: modelos normativos. 1. Modelo territorial. 2. Modelo universal.- III. El ordenamiento jurídico español: el modelo de "universalismo mitigado".- IV. Fuentes.- 1. Ámbito de aplicación del Reglamento 1346/2000. 2. Ámbito de aplicación de la Ley Concursal 22/2003.- V. La tutela cautelar en el Reglamento 1346/2000.- 1. La adopción de medidas cautelares. 2. El reconocimiento y ejecución de las medidas cautelares adoptadas en otro Estado miembro.- VI.-La tutela cautelar en la Ley 22/2003.- 1. La adopción de medidas cautelares en España. 2. El reconocimiento y ejecución de medidas cautelares adoptadas por el juez concursal extranjero.-

1. Catedrático de Derecho Internacional Privado. Universidad Pública de Navarra y profesor visitante de la Universidad del Istmo.
2. Profesora de Comercio Internacional. Universidad de Deusto

I. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS CONCURSALES DE CARÁCTER INTERNACIONAL: FINALIDAD

Las actuales forma de organización empresarial, diseñadas para adaptarse a un mercado cada vez más globalizado, han supuesto inexorablemente que las insolvencias puedan tener un carácter transfronterizo y que los procedimientos concursales adquieran una dimensión internacional. En estos casos, los esfuerzos de los legisladores han ido orientados a impulsar la cooperación de las diferentes autoridades estatales intervinientes con una doble finalidad: evitar que el deudor oculte o dilapide sus bienes de forma que dificulte la reorganización o, en su caso, la liquidación de sus bienes y negocios; y coordinar unos recursos económicos, por definición escasos e insuficientes, con el propósito de rescatar las empresas que son viables pero atraviesan por dificultades financieras o, si fuera el caso, de liquidar los bienes y negocios del concursado de la forma más ventajosa para los agentes económicos implicados³.

En estos procedimientos de insolvencia transfronterizos, el régimen de tutela cautelar adquiere una gran relevancia hasta el punto de poder condicionar su buen fin. Como es sabido, el éxito de este tipo de procesos está íntimamente relacionado con la adopción de medidas cautelares puesto que, cuando adquieren una dimensión internacional, es habitual que el Estado en el que se abre el concurso no coincida con el Estado en el que se debe asegurar su eficacia. Precisamente por ello, en los supuestos en que el procedimiento principal que se inicia en un Estado debe ser reconocido en otro diferente, la importancia de tales medidas se acrecienta. La razón de ello estriba en el margen temporal que media desde el momento en que el concurso se inicia en el país de origen hasta que surte efectos en el Estado requerido, margen que puede ser aprovechado tanto por el deudor para evadir sus bienes, como por los acreedores para realizar sus créditos sin respetar el orden legal de prelación.

En todo caso, la regulación de la tutela cautelar está íntimamente condicionada por el modelo normativo que se haya adoptado. Por eso, conviene hacer una breve aproximación a las diferentes posturas que se han defendido.

II. CONCURSOS INTERNACIONALES: MODELOS NORMATIVOS

La regulación de los concursos internacionales se ha inspirado

tradicionalmente en dos modelos normativos de filosofía inspiradora contrapuesta: el modelo territorial y el modelo universal.

El *modelo territorial* se sustenta sobre la base de un mundo jurídicamente fraccionado, donde las empresas desarrollan su actividad internacional en Estados con ordenamientos aislados e independientes que circunscriben sus efectos a su propio territorio. Trasladando esta realidad al ámbito de las insolvencias transfronterizas, ello implica que habrá tanto procedimientos concursales como Estados en los que el concursado tenga sus bienes. Igualmente, conlleva que los procedimientos se organicen según el Derecho allí vigente, limitando su alcance coactivo a los bienes, derechos y obligaciones que el deudor posea en ese concreto territorio.

Por el contrario, el *modelo universal* parte de una premisa radicalmente opuesta: si la actividad económica del concursado, persona física o jurídica, se desarrolla en una pluralidad de mercados, el procedimiento concursal debe ser único y desplegar sus efectos en todos los territorios en que aquél desarrolla su actividad. Las consecuencias de un modelo de insolvencia universal ya se vislumbran puesto que, por un lado, habrá un único procedimiento concursal con efectos sobre la totalidad de la masa activa y pasiva, donde quiera que estén; por otro, las decisiones que en él se adopten se reconocerán y ejecutarán en los demás Estados; y, finalmente, el Derecho concursal que se aplique será únicamente uno.

1. Modelo territorial

Las razones que pueden avalar la adopción de un modelo normativo de corte territorial son principalmente tres: una, de índole económica (a); otra, de carácter organizativo (b); y en último lugar, pero no por ello de menor importancia, una razón de política legislativa (c).

En relación con las *motivaciones de índole económico*, la liquidación local de los bienes y negocios de una empresa no afectaría a la viabilidad económica de la misma conjuntamente considerada. Es decir, el déficit económico de la unidad empresarial ubicada en España, no impediría que una empresa con sede en Francia y filiales en diferentes Estados conservara su autonomía y continuara desarrollando su actividad empresarial con total independencia de lo que sucediera con los bienes y derechos que la misma posea en España. Dicho en otros términos, el modelo concursal de carácter territorial circunscribe sus efectos a los bienes localizados en el territorio en el que se abre el concurso y, por lo tanto, los bienes y negocios del concursado existentes en otro Estado no resultan afectados por lo que sucede en otras unidades territoriales.

Por lo que a los *argumentos de carácter organizativo* respecta, la existencia de un único procedimiento concursal de carácter universal se traduciría también en la dificultad de las autoridades del Estado de apertura de trasponer a su propio ordenamiento derechos constituidos conforme a una legislación extranjera desconocida para ellos, que puede dotar a ese concreto derecho que integra la masa activa de un contenido y alcance distinto al que le reconocería la legislación del Estado de apertura. Eso sin tener en cuenta la posibilidad de que se trate de instituciones desconocidas para la *lex fori concursus*. En definitiva, los problemas inherentes a la aplicación de un Derecho extranjero extraño para las autoridades concursales.

Las *razones de política-legislativa* son quizás las que más influencia tienen sobre el legislador ya que un modelo de corte territorial parece proporcionar una mayor protección a los acreedores locales. En este sentido, los bienes y derechos que el concursado posee en un determinado territorio no quedarían afectos a cubrir las deudas existentes en otros Estados, sino que única y exclusivamente darían satisfacción al acreedor de carácter local. Por contraposición, podría alegarse que estas teóricas ventajas no son tales en los supuestos en que la masa activa resulta insuficiente para cubrir las obligaciones contraídas por el deudor. Evidentemente, se trata del reverso de la misma moneda. Sin embargo, qué duda cabe que cuando el concursado contrae una deuda con su acreedor éste está en disposición de conocer la situación económica y financiera por la que atraviesa el primero o, al menos, que la probabilidad de verse sorprendido por una situación de insolvencia sobrevenida de carácter local es menor que si tomamos en consideración la situación por la que atraviesan todas y cada unas de las unidades económicas dispersas por otros Estados.

Por contraposición a estas teóricas ventajas, un modelo territorial puro adolecería de graves deficiencias puesto que dificultaría la adopción de decisiones encaminadas, no a la liquidación de la empresa, sino a su saneamiento, decisiones en que la necesidad de información y cooperación entre autoridades concursales se revela como indispensable. Además, el territorialismo concursal permitiría el desplazamiento estratégico de los bienes del deudor de un Estado a otro con el consiguiente menoscabo de los derechos de crédito de los acreedores locales e, incluso, de la vulneración de la par *conditio creditorum*. Todo ello sin tener en cuenta que los costes procedimentales se multiplicarían sin posibilidad de aprovechar las sinergias que de ellos pudieran eventualmente derivarse.

2. Modelo universal

El modelo concursal basado en la unidad o, lo que es lo mismo, en la universalidad, soslaya los inconvenientes propios de un sistema territorial. Frente a la pluralidad de procedimientos característica de este último, la centralización procesal del modelo universal permitiría reducir los costes administrativos, además de adoptar una política coordinada tendente al saneamiento de la empresa. Pero no sólo el saneamiento de la empresa resulta favorecido por un sistema concursal este tipo: la liquidación del patrimonio del deudor puede optimizarse si la venta de la empresa como unidad económica integrada se efectúa de manera global.

El principal problema del que adolece este modelo concursal radica, sin embargo, en que su éxito pasa por una cooperación interestatal total y absoluta en la que el trasvase de información y ayuda entre las diferentes autoridades concursales estatales resulte asegurada.

III. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: EL MODELO DE “UNIVERSALISMO MITIGADO”

Las normas concursales que se integran en el ordenamiento jurídico español, tanto de producción comunitaria, como de producción interna, se acogen a un sistema que la doctrina ha convenido en denominar “modelo de universalismo mitigado”. Este modelo distingue entre un procedimiento principal, que alcanza la integridad de la masa activa cualquiera que sea el lugar en el que se halle, y uno o varios procedimientos territoriales que limitan los efectos del primero. De hecho, los procedimientos territoriales circunscriben su eficacia a los bienes del deudor situados en el Estado de su apertura, excluyéndolos del procedimiento principal y, por lo tanto, corrigiendo o limitando el alcance universal de éste pero sin menoscabar el propósito perseguido por el mismo. Concluido el procedimiento territorial, el procedimiento principal recupera plena eficacia.

El procedimiento principal debe necesariamente abrirse donde el deudor tenga su centro de intereses principales, que normalmente coincidirá con el lugar donde tenga su domicilio social. Su efectividad internacional queda condicionada a que la decisión de su apertura y demás resoluciones que en el curso del mismo se vayan dictando sean reconocidas y ejecutadas en otros de los Estados en que el deudor tenga un establecimiento. En este punto, el modelo de universalismo mitigado exige una conexión más estable, como es la presencia de un establecimiento, y se aparta del modelo territorial estricto, que únicamente exige la existencia de bienes del deudor en el Estado de que se trate.

3. Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI-UNCITRAL) sobre Insolvencia Transfronteriza, recomendada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en su Resolución 52/158, de 15 de diciembre de 1997.

En relación con los procedimientos territoriales, estos pueden ser independientes o secundarios. Los primeros constituyen una excepción, únicamente procedente cuando lo soliciten los acreedores locales y no sea posible la apertura del procedimiento principal. No obstante, si llegado el momento se iniciara un procedimiento principal en otro Estado, este procedimiento territorial, inicialmente independiente y autónomo, se convertiría en un procedimiento de carácter secundario. Los procedimientos territoriales de carácter secundario, por su parte, pueden permitir llevar a cabo una gestión eficaz del concurso cuando la complejidad del procedimiento derive tanto de la composición de la masa activa, como de las diferencias entre los diferentes sistemas jurídicos. En estos casos, se permite la apertura de procedimientos secundarios subordinados al principal que administren la masa activa y pasiva de carácter local bajo una serie de reglas tendentes a asegurar la cooperación entre autoridades concursales y la coordinación de los procedimientos⁴.

De esta forma, el modelo de universalismo mitigado combina las ventajas de ambos modelos normativos e intenta paliar sus deficiencias puesto que, como parece lógico, en ocasiones será aconsejable un único procedimiento principal, en otras puede ser preferible uno o varios procedimientos territoriales o, incluso, si concurren las circunstancias para ello, puede ser deseable un procedimiento principal con uno o varios procedimientos territoriales.

IV. FUENTES NORMATIVAS

La dimensión internacional de los procedimientos concursales en nuestro ordenamiento jurídico está regulada por dos normas de muy distinta naturaleza. Por una lado, el Reglamento 1346/2000, de 29 de mayo de 2000, sobre procedimientos de insolvencia⁵. Por otro, la Ley

22/2003, de 9 de julio, Concursal (en lo sucesivo, "LC")⁶. Ambos instrumentos jurídicos, tanto el de producción comunitaria, como el de producción interna, obedecen a criterios inspiradores similares y, por lo tanto, por lo que a este trabajo respecta, la regulación de las medidas cautelares en los dos textos legales guardan un gran paralelismo⁷. En cualquier caso, para evitar equívocos, antes de entrar en el análisis del tratamiento jurídico que le dispensan es conveniente delimitar el ámbito de aplicación de cada uno de ellos.

1. Ámbito de aplicación del Reglamento 1346/2000

El Reglamento de insolvencia en ningún momento ha pretendido establecer una regulación material uniforme del Derecho de insolvencia, cuestión harto complicada si tenemos en consideración la pluralidad de concepciones nacionales, en ocasiones contrapuestas, que al respecto se mantienen. Partiendo de la diversidad y del respeto al Derecho de insolvencia de cada país, ha establecido un catálogo uniforme de normas sobre competencia judicial internacional, sobre ley aplicable y sobre reconocimiento y ejecución de decisiones, en ocasiones acompañadas por determinadas normas procesales y materiales que únicamente persiguen el buen funcionamiento del sistema de Derecho internacional privado concursal diseñado por el Reglamento y, por lo tanto, coherentes con los principios de necesidad y proporcionalidad que inspiran el ordenamiento jurídico comunitario⁸.

Como reglamento comunitario que es, tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro sin necesidad de trasposición al ordenamiento jurídico interno siempre que concurren sus presupuestos de aplicación. Concretamente, el reglamento es únicamente aplicable a aquellas situaciones de insolvencia que tengan una conexión comunitaria,

el Reglamento, únicamente se ocupa de los aspectos intracomunitarios de los mismos.

Llegados este punto, se impone realizar una precisión respecto al alcance del concepto "centro de intereses principales", puesto que para aplicar el Reglamento no es suficiente el hecho de que el deudor tenga un establecimiento en territorio comunitario: es preciso que tal establecimiento constituya el centro de sus intereses principales, entendiéndose por tal el lugar donde el deudor ejerce de modo habitual, y por lo tanto reconocible por terceros, la administración de sus intereses.⁹ A pesar de todo, el alcance de este concepto jurídico indeterminado puede plantear dudas iniciales. Para resolverlas puede servir de ayuda las precisiones hechas por el Informe VIRGOS/SCHMIT sobre el Convenio relativo a los procedimientos de insolvencia, de 8 de julio de 1996¹⁰. Este informe interpreta lo que debe entenderse por los dos elementos de la ecuación. Esto, por "intereses" y por "principales". En relación con los primeros, la noción comprende no sólo las actividades industriales y profesionales del deudor, sino la actividad económica en general, haciendo extensible este concepto a las actividades de los particulares. En relación con el carácter principal de los mismos, entiende que únicamente introduce un criterio de selección en los supuestos en que el deudor realice actividades de distinto carácter que son administradas desde centros diferentes. No obstante, para facilitar su identificación establece que, en principio, el centro de los intereses principales de una persona que realiza una actividad profesional coincide con su domicilio profesional, el de una persona física con su residencia habitual y, finalmente, el de una persona jurídica con su domicilio social¹¹.

2. Ámbito de aplicación de la Ley Concursal 22/2003

La Ley Concursal, por su parte, se aplicará únicamente a aquellas situaciones que queden fuera del ámbito de aplicación del Reglamento. Es decir, será aplicable cuando el procedimiento de insolvencia se abra en un Estado no miembro o en Dinamarca o cuando, pese a abrirse en uno de estos Estados, alcance a deudores no localizados en la

Comunidad. En definitiva, y como acertadamente ha señalado algún sector doctrinal, la Ley Concursal se ocupa de las relaciones ad-extra de la Comunidad, es decir a las que implican a Estados no miembros.

V. LA TUTELA CAUTELAR EN EL REGLAMENTO 1346/2000

El Reglamento 1346 dedica dos preceptos a la regulación expresa de las medidas cautelares. El artículo 38 del Reglamento 1346/2000 se ocupa de la regulación de las medidas cautelares en los procedimientos de insolvencia con trascendencia comunitaria. Concretamente, afirma que "cuando un tribunal de un Estado miembro, competente en virtud del apartado 1 del artículo 3, nombrare a un síndico provisional con el fin de asegurar la conservación de los bienes del deudor, dicho síndico provisional estará habilitado para solicitar cualquier medida de conservación o protección sobre los bienes del deudor situados en otro Estado miembro, prevista por la Ley de dicho Estado para el periodo comprendido entre la solicitud de apertura de un procedimiento de insolvencia y la resolución de apertura".

El artículo 25 del mismo, completando la regulación, establece que la resolución en que se adopte una medida de esta índole será reconocida en otro Estado miembro sin ningún tipo de procedimiento. Por lo que a su ejecución respecta, establece que se ejecutarán con arreglo a los artículos 31 a 51 del Reglamento 44/2001.

Sin perjuicio de su análisis en las páginas siguientes, una correcta intelección del régimen jurídico de las medidas cautelares pasa por tener en cuenta el carácter auxiliar e instrumental de las mismas puesto que están al servicio de un procedimiento principal. Por lo tanto, para delimitar el ámbito material de aplicación de estas medidas hay que tener en cuenta, no tanto la naturaleza de la medida en sí misma considerada, como el carácter del procedimiento principal en el que se incardinan¹⁴.

4. Las reglas que establecen ejemplifican el alcance de este deber de cooperación, configurando su contenido mínimo al señalar expresiones y formas concretas del mismo. Por ejemplo, la primera manifestación que se contempla es el intercambio, por cualquier medio, de la información que pueda ser útil para el otro procedimiento. El listado dado por el Informe VIRGOS/SMITH sobre el Convenio relativo a los procedimientos de insolvencia puede ayudar a concretar el contenido de la información objeto de intercambio. Así, por ejemplo, señala las cuestiones relativas a la composición de la masa activa, las acciones previstas o promovidas para la recuperación de activos (tales como demandas de pago o acciones revocatorias), las posibilidades de liquidación del activo, la verificación de los créditos y la impugnación de los mismos, la prelación de créditos, las medidas de saneamiento previstas, los convenios propuestos y los planes de distribución de dividendos, así como las vicisitudes y el estado en que se encuentran los diferentes procedimientos concursales. En cualquier caso, el deber de información no es absoluto e ilimitado y, como no podía ser de otro modo, sus límites se construyen sobre el derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen. Por ello, el intercambio de información deberá en todo caso, respetar las normas que amparen el secreto o la confidencialidad de los datos objeto de la información o que de cualquier modo los protejan.

Una segunda manifestación expresa del deber de cooperación la constituye la coordinación de las administraciones concursales, que necesariamente debe traducirse en una actuación concertada de las mismas en lo que a la administración y control del patrimonio y de las actividades del deudor se refiere. Piénsese que los procedimientos concursales abiertos pueden tener finalidades muy diversas. Así, puede plantearse la hipótesis de que uno de ellos pretenda la liquidación de los bienes del concursado y, por el contrario, otro, el saneamiento de su patrimonio y la continuación de actividades.

Igualmente, se contempla la posibilidad de que la administración concursal del procedimiento secundario permita al representante del procedimiento principal la presentación de propuestas de convenio o de planes de liquidación relativas a la utilización de los activos del procedimiento territorial.

Pero sin duda, la expresión máxima de este deber de cooperación la constituye la obligación, una vez satisfechos todos los créditos del procedimiento territorial, de destinar el excedente a la masa activa del procedimiento concursal principal. En cualquier caso, las manifestaciones concretas del deber de cooperación previstas no constituyen un elenco cerrado y son múltiples las expresiones que éste puede adoptar.

5. Reglamento (CE) 1346/2000, de 29 de mayo de 2000, sobre procedimientos de insolvencia (DO L 160, de 30 de junio de 2000, rectificación de errores DO L 176, de 5 de julio 2002).

6. Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE n.º 164, de 10 de julio).

7. De hecho, la propia Ley Concursal en su Exponendo IX afirma que "contiene unas normas de derecho internacional privado sobre esta materia, que siguen, con las convenientes adaptaciones, el modelo del Reglamento (CE) n.º 1346/2000, sobre procedimientos de insolvencia. Así, se facilita la aplicación de ambos textos en el ámbito intracomunitario y se ajusta el mismo modelo normativo a la regulación de otras relaciones jurídicas que están fuera de ese ámbito. En este sentido, la nueva regulación se inspira también en la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI-UNCITRAL) sobre Insolvencia Transfronteriza, recomendada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en su Resolución 52/158, de 15 de diciembre de 1997".

8. En este sentido, los Considerandos 4, 5 y 6 del Reglamento.

9. Considerando 13.

10. El Reglamento de Insolvencia tiene su antecedente legal en el Convenio relativo a los procedimientos de insolvencia, hecho en Bruselas, el 23 de noviembre de 1995. Este texto legal se adoptó en aplicación del actual artículo 293 del Tratado CE (antiguo 220) pero nunca entró en vigor pese a haber sido firmado por todos los Estados miembros a excepción de Gran Bretaña. Tras la reforma operada por el Tratado de Ámsterdam se propuso transformar ese convenio en un reglamento comunitario, razón por la cual el texto de ambos es muy similar y el informe explicativo del Convenio desempeña una función hermenéutica de primer orden en la interpretación y aplicación del Reglamento comunitario.

11. Artículo 3.1 del Reglamento.

12. El Protocolo sobre la posición de Dinamarca, anejo al Tratado de la Unión Europea y al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en sus artículos 1 y 2 excluye la aplicación a este Estado del Título IV del TCE, que lleva por rúbrica "Visados, asilo, inmigración y otras políticas relacionadas con la libre circulación de personas", de cualquier medida adoptada o de cualquier acuerdo celebrado con terceros en su virtud, así como de toda decisión interpretativa de sus disposiciones dictada por el TJCE.

Sobre la posición particular de este Estado, ver M. HEDEMANN-ROBINSON: "The area of freedom, security and justice with regards to the U.K., Ireland and Denmark: The « Opt-in-Opt-outs » under the Treat of Amsterdam", en Legal Issues of the Amsterdam Treaty, O'Keefe-Twomey (eds.), Oxford: Hart Publishing, Oxford, 1999, págs. 289-303.

13. VIRGOS, M. Y F. GARCIMARTÍN ALFÉREZ: "Comentario al artículo 199 LC", en Comentario de la Ley Concursal (Ángel Rojo y Emilio Beltrán, dirs.), Thomson, Civitas, T. II, Madrid, 2004, pág. 2866.

14. Sobre la naturaleza auxiliar de este tipo de medidas, véase la jurisprudencia del T.J.C.E., especialmente su sentencia de 27 de marzo de 1979, asunto 143/78 (De Cavel/De Cavel), Rec. 1979, págs. 1055-1076. Concretamente, se afirmaba el carácter accesorio de las mismas en relación con unas medidas relativas a unos bienes, por definición incluidas dentro del ámbito del aplicación material del entonces Convenio de Bruselas, que debían adoptarse en el curso de un procedimiento de divorcio, expresamente excluido del mismo.

Dicho en otros términos, será aplicable cuando se trate de medidas cautelares que tengan por finalidad asegurar el buen fin de concurso y, cumulativamente, cuando el deudor tenga su centro de intereses principales en un Estado miembros.

1. La adopción de las medidas cautelares

a) Medidas adoptadas tras la apertura del procedimiento principal

Las medidas cautelares pueden adoptarse, indistintamente, tanto por los órganos jurisdiccionales competentes para abrir la quiebra principal, como por los órganos jurisdiccionales competentes del lugar donde deban cumplirse o darse efecto a las mismas.

En el primer caso, al dictarse en el procedimiento principal, por definición tendrán un carácter universal y extenderán sus efectos a todo el territorio comunitario, con independencia del lugar donde se encuentren las personas sobre las que recae o del sitio en el que se ubiquen los bienes que se pretenden asegurar. Sin embargo, la efectividad de estas medidas obliga a que sean reconocidas en el Estado en cuyo territorio deben surtir efectos. En estos supuestos, será la ley nacional la que determine el tipo de medidas adoptables y las personas legitimadas para hacerlo¹⁵. No obstante, el propio Reglamento reconoce legitimidad a los síndicos para hacerlo¹⁶.

Junta a esta posibilidad, también se contempla la facultad de instar la adopción de medidas cautelares ante las autoridades del Estado en el que éstas deben surtir efecto, siempre y cuando tengan competencia para ello y se cumplan los requisitos exigidos por su ley nacional (*fumus boni iuris*, razones de urgencia, caución que asegure el resarcimiento de los eventuales daños y perjuicios que con su adopción se pudieran ocasionar...). Evidentemente, los efectos de la decisión cautelar se circunscribirán al territorio del Estado en el que se adopten. Además, el carácter auxiliar de este proceso implica que queda subordinado a las decisiones que tome el tribunal que conoce del procedimiento universal, pudiendo llegar éste a ordenar la modificación e, incluso, el alzamiento de tal medida¹⁷.

b) Medidas adoptadas antes de la apertura del procedimiento principal

En los párrafos precedente se ha analizado el régimen de tutela cautelar una vez se ha declarado abierto el procedimiento principal. Como es

sabido, el presente Reglamento no restringe el derecho a solicitar, en el Estado miembro en que el deudor tenga un establecimiento, la apertura de procedimientos de insolvencia una vez incoado el procedimiento principal de insolvencia. Sin embargo, antes de la apertura de éste tal derecho está limitado a los acreedores locales y a los acreedores del establecimiento local¹⁸. Esto quiere decir que el administrador provisional, nombrado tras la solicitud pero antes de la apertura del procedimiento principal, no puede solicitar la apertura de un procedimiento territorial secundario en otro Estado. Esta circunstancia puede ser aprovechada por el concursado para evadir sus bienes.

Para evitar semejante riesgo, el artículo 38 del Reglamento no legitima al administrador provisional para instar la apertura de un procedimiento secundario pero le faculta para que solicite medidas cautelares que aseguren el buen fin del procedimiento concursal principal y anticipen y protejan la eficacia de un futuro procedimiento secundario. Precisamente, por su carácter previo a la apertura del procedimiento secundario, la adopción de las medidas cautelares previstas en el artículo 38 presupone la existencia de un establecimiento del deudor en el Estado en que se pretende que las medidas surtan efecto. Una vez más, el propio artículo 38 establece que los requisitos, el contenido y alcance de tales medidas será el previsto por la legislación nacional. Así las cosas, se plantea el interrogante de la suerte que siguen las medidas adoptadas de conformidad con el artículo 38 cuando finalmente se declara abierto el procedimiento principal. En estos casos, si la apertura del mismo va acompañada de la apertura de un procedimiento territorial secundario, serán las autoridades concursales de este último las que decidan si tales medidas deben continuar o modificarse. Por el contrario, cuando existe un único procedimiento concursal, esto es, el principal, la tutela cautelar provisional quedará condicionada a las decisiones que adopte el tribunal que conoce del procedimiento concursal.

2. El reconocimiento y ejecución de las medidas cautelares adoptadas en otro Estado miembro

El artículo 25 del Reglamento 1346/2000 regula el reconocimiento y ejecución de las medidas cautelares, hayan sido éstas adoptadas antes de la decisión de apertura (supuesto regulado por el artículo 38) o después de la misma (artículo 3.1).

De esta forma garantiza que tras la presentación de la solicitud de apertura del procedimiento serán reconocidas y ejecutadas todas las medidas cautelares adoptadas con la finalidad de proteger el buen curso y la eficacia del procedimiento concursal. De otra forma, en el lapso temporal que media entre la solicitud de apertura del procedimiento principal de insolvencia y la decisión de apertura propiamente dicha, se podrían evadir los bienes del concursado y alterar, en perjuicio de los acreedores, la situación patrimonial del deudor. El reconocimiento y ejecución de este tipo de decisiones se efectuará de conformidad con lo preceptuado por el Reglamento 44/2001, de 22 de diciembre, sobre competencia judicial, reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil¹⁹. Adaptando los presupuestos que este instrumento jurídico exige a la naturaleza concursal de las medidas provisionales, podemos decir que los tribunales del Estado en el que debe reconocerse y/o ejecutarse la medida cautelar únicamente comprobarán que la decisión entra dentro del ámbito de aplicación del Reglamento 1346/2000, que el juez que la ha adoptado tenía competencia judicial de conformidad con lo preceptuado por el artículo 3.1 del Reglamento y que la medida no es contrario a su orden público. Por lo tanto, no se exige que se cumplan las condiciones que el Derecho nacional impone para la adopción de unas medidas de estas características²⁰.

VI. LA TUTELA CAUTELAR EN LA LEY CONCURSAL 22/2003

El artículo 226 LC está concebido para legitimar la adopción de medidas cautelares sobre bienes o actividades del deudor que estén localizados en nuestro país, con independencia de que tenga o no un establecimiento en territorio español. De esta forma, se erigen en un instrumento esencial para el buen fin del procedimiento de insolvencia principal abierto en el Estado extranjero en el que el deudor tiene su centro principal de intereses (art. 10.1 párrafo 3º y artículo 220.2 LC). La diferencia con el Reglamento 1346/2000 radica en que la Ley Concursal no se incardina en un contexto de compromisos internacionales y, por lo tanto, no puede atribuir competencia a los órganos jurisdiccionales de otro Estado, ni regular las condiciones que se deben verificar para que las decisiones adoptadas en España sean reconocidas y ejecutadas en otro país. Es decir, la norma concursal de producción interna tiene carácter unilateral por lo que únicamente regulará la adopción de medidas cautelares en España y el

reconocimiento en este mismo país de las adoptadas en un Estado no miembro o en Dinamarca.

1. La adopción de medidas cautelares en España

El artículo 226.2 LC contempla expresamente la posibilidad de que el síndico, administrador o representante extranjero acuda directamente a los tribunales españoles para que sean éstos quienes, conforme a la ley sustantiva y procesal española, adopten las medidas que sean necesarias para la conservación del patrimonio del concursado que se encuentre en España y, de esta manera, asegurar el buen curso del procedimiento concursal.

La utilidad práctica de la tutela cautelar cobra especial relevancia cuando el procedimiento principal extranjero no ha sido aún reconocido en España. Para ello, no es necesario que el deudor tenga un establecimiento en España: bastará con que posea en este territorio bienes y/o derechos que deban quedar sujetos a los efectos del procedimiento de insolvencia principal que se ha iniciado en el extranjero. Si, además, el deudor poseyera en España un establecimiento, con la adopción de este tipo de medidas podría anticipar los efectos de un eventual concurso territorial.

El abanico de medidas cautelares potencialmente adoptables es el establecido por la legislación española, concretamente las previstas en el artículo 727 LEC. No obstante, la propia norma concursal establece un grupo de medidas más específicas de este tipo de procedimientos: a) La paralización de cualquier medida de ejecución contra bienes y derechos del deudor; b) Encomendar al administrador o representante extranjero, o a la persona que se designe al adoptar la medida, la administración o la realización de aquellos bienes o derechos situados en España que, por su naturaleza o circunstancias concurrentes, sean perecederos, susceptibles de sufrir grave deterioro o de disminuir considerablemente su valor; c) Suspender el ejercicio de las facultades de disposición, enajenación y gravamen de bienes y derechos del deudor.²¹

2. El reconocimiento de medidas cautelares adoptadas por el juez concursal extranjero

Como es sabido, el juez competente en el procedimiento principal puede adoptar medidas de alcance supranacional, esto es, medidas sobre bienes y derechos del concursado localizados en un Estado diferente al

17. La subordinación del procedimiento territorial al principal se evidencia en el artículo 31 del Reglamento, cuyo párrafo tercero establece que "El síndico del procedimiento secundario deberá permitir al síndico del procedimiento principal con tiempo suficiente, que presente propuestas relativas a la liquidación o a cualquier otra utilización de los activos del procedimiento secundario".

18. Artículo 29.

19. DO L 12, de 16 de enero de 2001, rectificación de errores DO L 307, de 24 de noviembre de 2001 y DO L 176m de 5 de julio de 2002.

20. Apartado 201 del Informe VIRGÓS/SMITH sobre el Convenio relativo a los procedimientos de insolvencia (cit.).

21. En este caso se trata, simplemente, de anticipar el efecto del desapoderamiento del concursado propio de los procedimientos concursales.

de apertura del procedimiento universal.

Pues bien, el primer supuesto de hecho contemplado por la norma concursal es el de la adopción, por parte del juez extranjero, de una medida provisional que deba cumplirse en España por ser éste el país en el que se localizan los bienes y/o derechos del deudor. La solicitud del reconocimiento de la resolución cautelar puede ser anterior o posterior al reconocimiento de la declaración de apertura. A continuación se analizarán ambos supuestos.

a) Las medidas cautelares anteriores a la declaración de apertura

La ley regula la posibilidad de reconocer y/o ejecutar en España una medida provisional adoptada después de la solicitud de apertura pero antes de que se declare la apertura del procedimiento principal o, incluso, si la ley del Estado de apertura lo permite, antes de solicitar el inicio del procedimiento concursal. En estos casos, será la propia ley extranjera la que regule los presupuestos necesarios que deben concurrir para la adopción de la medida cautelar (incluida la exigencia de depositar fianza o caución) e, incluso, la posibilidad misma de adoptar una medida de esta índole antes de que se haya declarado abierto el concurso.

El ámbito de aplicación de nuestra Ley Concursal se ceñirá a los aspectos ejecutivos de la medida cautelar adoptada en un procedimiento extranjero, puesto que únicamente determina la posibilidad de reconocer efectos a la misma. Para ello será necesario la obtención del previo exequátur conforme a lo estipulado en los artículos 220 y 224 LC. Sólo una vez salvado este trámite procesal se llevarán a cabo los trámites de ejecución propiamente dichos, es decir, los trámites del artículo 738 LEC comunes a todas las medidas cautelares con independencia de que exista o no un elemento extranjero en presencia.

La vigencia temporal de la medida cautelar quedará en todo caso supeditada a la presentación de la solicitud del reconocimiento de la decisión extranjera de apertura del procedimiento de insolvencia en el plazo de 20 días (artículo 226 in fine LC). Será nuestra propia ley procesal la que determine el momento en que empieza a correr este plazo y la forma en que debe realizarse el cómputo de los días. Se trata de una consecuencia lógica de la máxima procesal *Lex fori regit processum*, consagrado en el artículo 3 LEC. Por ello, el día a quo de este plazo procesal es el día siguiente a aquél en que resulta notificada la resolución de apertura del procedimiento procesal y los días computables únicamente los hábiles.

El elenco de medidas potencialmente adoptables puede ser muy amplio y, en todo caso, será el establecido por la ley extranjera. Sin embargo, en todo proceso cautelar de carácter internacional puede suceder que

junto a las medidas conocidas por la mayor parte de los ordenamientos, tales con la traba de determinados bienes o la práctica de las anotaciones registrales oportunas, existan otras desconocidas por el ordenamiento jurídico en el que deban surtir efecto. En estos supuestos, la solución procedente sería la de trasponer la medida mediante la adopción de una nacional equivalente.

b) Las medidas cautelares posteriores a la declaración de apertura

Aunque el artículo 226 circunscribe su aplicabilidad a las medidas anteriores a la declaración de apertura, nada impide que puedan reconocerse y ejecutarse en España medidas cautelares adoptadas con posterioridad a la declaración de la misma. Si la declaración de apertura del procedimiento de insolvencia principal ha sido reconocida, la posibilidad de reconocimiento y ejecución está prevista por el artículo 222 y 224 LC si bien al igual que en el apartado anterior, será necesario solicitar el reconocimiento de la resolución de apertura en el plazo de veinte días

RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS PECIOS: ESTADO DE LA CUESTIÓN

EUGENIO PÉREZ DE FRANCISCO* - LUIS FERNÁNDEZ ESTRADA**

I. INTRODUCCIÓN.

La cuestión de los pecios, esto es, los restos de buques hundidos y sus cargamentos, la enfocaremos en esta colaboración desde el ámbito de la protección del patrimonio subacuático. Viene siendo relativamente frecuente en los medios de comunicación social la aparición de noticias en las que alguien encuentra los restos de un barco hundido; unas, las menos, tratan de hallazgos accidentales o de submarinistas aficionados y otras, las más, son empresas cuyo único fin es la extracción de los tesoros que contienen los pecios. A tales empresas les interesa no tanto el valor arqueológico del hallazgo sino las riquezas que tales pecios pueden contener.

Las empresas dedicadas al expolio, normalmente norteamericanas como la célebre "Odyssey Marine Exploration", localizan barcos hundidos principalmente españoles, la mayoría de ellos galeones de la época imperial que se perdieron por todos los mares a partir del siglo XVI, con objeto de adueñarse de los tesoros que contienen.

La cuestión ha tomado recientemente un nuevo impulso, a propósito de la decisión de un juez federal norteamericano —confirmada por el Tribunal de Apelaciones de decimoprimer circuito en Atlanta y por el Tribunal Supremo norteamericano como luego veremos— de otorgar los restos del buque "Nuestra Señora de las Mercedes" a favor del Estado español, fallando en contra de Odyssey que, dedicada a la "recuperación" de pecios, no duda en utilizar todos los medios a su alcance para conseguir dicho fin¹. Y ello es posible por el avance de nuevas tecnologías que posibilitan el descubrimiento y la extracción a mayor profundidad de los pecios, cosa que hasta época reciente sólo era posible si los restos

se encontraban sumergidos en aguas muy superficiales. En honor a la verdad, no constituye esta práctica la única amenaza al Patrimonio Cultural Subacuático, ya que otras actividades como la pesca de arrastre o el tendido de cables submarino, condicionan también su conservación.

II. EL RÉGIMEN DE PROTECCIÓN INTERNACIONAL DE LOS PECIOS.

1. Aproximación a la cuestión.

Como cuestión previa al estudio de los pecios en el Derecho Internacional Público, es aconsejable aclarar que cuando se habla de la protección del patrimonio cultural subacuático, se hace referencia tanto a lugares sumergidos en el océano, sea de forma parcial o total, como a lo que propiamente se conoce como pecios, conforme a la amplia definición que les otorgaba el art. 1.1 del Proyecto de Convención de 1985, del Consejo de Europa:

"all remains and objects and any other traces of human existence located entirely or in part in the sea, lakes, rivers, canals, artificial reservoirs or other bodies of water, or recovered from any such environment, or washed ashore, shall be considered as being part of the underwater cultural Heritage, and are hereinafter considered referred to as "underwater cultural property".

También la International Law Association (ILA), ofreció un proyecto de convenio sobre la materia en 1994², que en su art. 1.1, definió el patrimonio cultural subacuático como:

* Doctor en Derecho, Licenciado en Ciencias Políticas y profesor de Derecho Internacional en la Universidad Antonio de Nebrija. Eugenio Pérez también es profesor visitante de la Universidad del Istmo.

** Doctor en Derecho y profesor de Derecho Administrativo en la Universidad Antonio de Nebrija.

1. Más adelante, en el apartado IV.2 de esta colaboración, volveremos sobre este mismo particular.

2. ILA: Informe final de la 66ª Conferencia. Buenos Aires, 14 al 20 de agosto de 1994, pág. 434 y sig. Los trabajos de la ILA sobre esta materia se publican bianualmente a través de su comité específico sobre patrimonio.

"All underwater traces of human existence, including (a) sites, structures, buildings, artefacts and human remains, together with their archaeological and natural context; and (b) wreck such as Wessel, Aircraft, other vehicle or any part thereof, its cargo or other contents, together with their archaeological and natural context."

Pero la cuestión principal estriba en determinar desde el punto de vista legal, cuándo un bien de esta naturaleza debe ser considerado como protegible. Para ello suele acudir a dos criterios: uno temporal, centrado en el tiempo que lleva hundido el pecio, y el otro referido al propio valor intrínseco del objeto, en suma, un interés cultural que puede referirse al aspecto artístico, histórico, científico, religioso, etnográfico, etc, según nos recuerda AZNAR.³

Son varios los documentos legales que se ocupan de la cuestión y que veremos en los siguientes epígrafes.

2. La Convención UNESCO de 2001.

La Convención de la UNESCO de 2001⁴ sobre protección del patrimonio cultural subacuático, define en su art. 1.1 como Patrimonio Cultural Subacuático:

"todos los rastros de existencia humana que tengan un carácter cultural, histórico o arqueológico, que hayan estado bajo el agua, total o parcialmente, de forma periódica o continua, por lo menos durante cien años"

A estos efectos, el párrafo segundo extiende la protección a:

"los buques y aeronaves, otros medios de transporte o cualquier parte de ellos, su cargamento u otro contenido, junto con su contexto arqueológico y natural"

El criterio fundamental de la Convención es la preservación in situ de los bienes tutelados por la misma, sin perjuicio de que puedan autorizarse las extracciones cuando de ello se deriven beneficios para la propia protección o conocimiento del patrimonio. Pero esta Convención contiene una laguna ya que no establece ningún criterio para la determinación de la propiedad de los buques hundidos,

haciendo derivar esta cuestión a las leyes civiles o el derecho internacional privado, aunque sí reconoce la especial situación de los buques de Estado, de acuerdo con el art. 2.8:

"De conformidad con la práctica de los Estados y con el derecho internacional, incluida la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, nada de lo dispuesto en esta Convención se interpretará en el sentido de modificar las normas de derecho internacional y la práctica de los Estados relativas a las inmunidades soberanas o cualquiera de los derechos de un Estado respecto de sus buques y aeronaves de Estado"

En consecuencia, conforme a este documento, si el pecio —los restos hundidos— de un buque o aeronave de guerra fuera descubierto más allá de las aguas territoriales de otro Estado, el Estado del pabellón del pecio hundido deberá ser consultado para que preste su consentimiento antes de ser inspeccionado.⁵

Los Estados parte de la Convención se comprometen a que ni sus nacionales ni los buques que ostentan su pabellón puedan acudir al pillaje del patrimonio histórico subacuático, independientemente de la jurisdicción de las aguas donde se encuentre, de donde resulta necesaria la cooperación entre los Estados.

De esta suerte, se intenta armonizar los derechos de los Estados ribereños con los correspondientes a los titulares de los buques de Estado, pero la Convención UNESCO no resuelve los problemas que plantean temas como el abandono de los pecios, el principio de inmunidad soberana y los conflictos de jurisdicción exclusiva de los Estados ribereños o la falta de derecho uniforme sobre los hallazgos y extracciones conforme con los propios principios de protección del patrimonio cultural, limitándose en estos casos a regular las competencias de los Estados sobre las actividades relativas al patrimonio cultural subacuático con objeto de asegurar su protección efectiva según las diferentes zonas marítimas en las que se encuentren los pecios. Y así, los Estados ribereños quedan comprometidos a informar sobre los pecios sobre los que pueda haber vínculo verificable (art. 7.3), tienen también competencia exclusiva sobre la reglamentación sobre sus aguas adyacentes y además posibilita que el Estado del pabellón intervenga sobre los buques de su pabellón para su protección. En este

sentido resulta importante la obligación de cooperación: en el caso de que se encuentre en la zona contigua o la zona económica exclusiva (ZEE), todos los Estados tienen la obligación de especial protección del patrimonio sumergido, así como de cooperación e información entre todos los Estados interesados.

3. La III Conferencia sobre el Derecho del Mar.

Como es bien sabido, la III Conferencia de Naciones Unidas, firmada en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982, es la norma internacional actual de referencia en materia de delimitación de las aguas adyacentes de los Estados ribereños, junto con los derechos que les asisten, régimen de navegación, etc, de tal suerte que en la misma se establece que los Estados parte tienen el derecho exclusivo de reglamentación del uso de sus aguas interiores, archipelágicas y su mar territorial, de acuerdo con las propias previsiones que la Convención establece sobre la materia, mientras que respecto de la ZEE, la plataforma continental y zona contigua, se prevé un régimen de consultas entre Estados establecido en los arts. 9 a 12, que se basa en:

- a) Prohibición a los ciudadanos y los buques de su pabellón que realicen actividades que puedan afectar al patrimonio y obligación de notificar los descubrimientos siempre que se encuentren en la ZEE, plataforma y zona contigua.
- b) Si ningún Estado tiene jurisdicción en el lugar donde se encuentre el pecio, el Estado Coordinador, se encargará del control del lugar y coordinará la cooperación entre Estados, los Estados parte.

El problema estriba en que la propia Conferencia, en sus arts. 149 y 303, padece de una gran ambigüedad al no establecer reglas relativas a los bienes sumergidos o la falta de concreción de los espacios marítimos que están afectos a la doble obligación de conservar y proteger. Así, mientras el texto del art. 303.1 nos recuerda la obligación de los Estados de proteger los objetos de carácter histórico o arqueológico, así como cooperar entre ellos a estos efectos, el párrafo 2 del mismo precepto establece que la remoción de tales objetos de los fondos marinos sin su autorización se entenderá como una infracción cometida en su territorio o en su mar territorial y, para terminar de complicar la cuestión, su párrafo tercero sostiene que nada de lo dispuesto sobre los poderes de los Estados ribereño (jurisdicción) afectará a los derechos de los propietarios identificables, ni a las normas de salvamento u otras

normas de derecho marítimo.

4. Referencia al Derecho Comunitario Europeo.

Con la expansión que está alcanzando el Derecho Comunitario Europeo, no sólo entre los 27 Estados miembros sino también con repercusiones importantes para terceros Estados que se relacionan con ellos, no es raro que haya regulaciones más o menos parciales sobre cualquier materia. Y en este sentido encontramos un mínimo marco legislativo, de obligado cumplimiento para aquellos Estados, a través del Reglamento (CEE) nº 3911/92, del Consejo, de 9 de diciembre de 1992, relativo a la exportación de bienes culturales⁶ y la Directiva 93/7/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1993, relativa a la restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio de un Estado miembro de la Unión Europea.⁷

Pero ninguna de dichas normas afrontan la cuestión de fondo, limitándose a resolver el problema, igualmente importante, del comercio ilegal del patrimonio cultural, para lo que la colaboración entre policías nacionales resulta un factor imprescindible.

5. Otras normativas.

A pesar de tener un carácter más limitado que las normas citadas en los apartados anteriores, debemos también citar otros textos que inciden directamente en la protección del patrimonio histórico. Ocurre así con la Convención de La Haya de 1954, relativa a la protección del patrimonio histórico en caso de conflicto armado, también con la Conferencia de Naciones Unidas de Nairobi de 31 de mayo de 2007 sobre pecios, que todavía no ha entrado en vigor y, por último, con la Convención sobre la defensa del patrimonio arqueológico, histórico y artístico de las Naciones americanas, conocida como Convención de San Salvador, que utiliza el modelo de fechas diferentes para otorgar su protección: período previo al contacto de los indígenas americanos con la cultura europea, período colonial, etc.

Todas las normas internacionales enumeradas no hacen sino cubrir el hueco que, hasta sus progresivas adopciones, ha venido resolviendo la normativa conocida en el mundo anglosajón como el "Law of finds" y el "Law of salvage", figuras cuyo fin es dar cobertura legal para

3. AZNAR GÓMEZ, Mariano: La definición de patrimonio cultural subacuático. Boletín del Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico, nº 67, agosto 2008, pp. 100-109 (103).

4. Sobre la Convención, también puede consultarse el análisis realizado por la ILA, en su 61ª Conferencia, celebrada en Berlín, en 2004; cfr. su informe, pág. 872 y sig.

5. Nos recuerda que el art. 10.7 del mismo texto legal dice lo siguiente: "Solo en lo relativo a la Zona Económica Exclusiva y la Plataforma Continental a reserva de lo dispuesto en los párrafos 2 y 4 del presente artículo, no se efectuará ninguna actividad dirigida a un buque o aeronave de Estado sin el acuerdo del Estado del pabellón y la colaboración del Estado Coordinador".

6. Publicado en DOCE nº L395, de 31 de diciembre de 1992, modificado por Reglamento (CEE) nº 2469/96, del Consejo, de 16 de diciembre de 1996, por el que se modifica el anexo del anterior y publicado en DOCE nº L y el Reglamento (CEE) nº 3911/92 de la Comisión, relativo a la exportación de bienes culturales, publicado en DOCE nº L77, de 31 de marzo de 1993.

7. Publicada en DOCE nº L74, de 27 de marzo de 1993.

recuperar tanto un buque en peligro como un pecio hundido, que pueden ser alegadas alternativamente en el mundo anglosajón, y mientras la primera es un potencial incentivo para ayudar a las personas y cosas que se encuentran en peligro de perderse en el mar (recompensa que un juez otorga a quien de forma voluntaria presta un auxilio, muchas veces con grave riesgo, sin que el premio pueda ser nunca superior al valor de lo salvado) y que para la perfección de la figura, deberán concurrir tres circunstancias: situación de peligro en el mar, un servicio voluntario y el resultado útil o éxito de la operación⁸, éxito que podemos resumir con la fórmula inglesa: *no cure no pay*; el segundo es un derecho adquisitivo sobre lo hallado, al dar la calificación jurídica a la cosa como *res nullius*, ya que parte de la hipótesis de que el propietario ha abandonado la cosa y, en consecuencia, mientras el “*Law of finds*” otorga la posesión de la cosa y un premio por su rescate, pero nunca un título de propiedad, el “*Law of salvage*” otorga la propiedad de lo encontrado y rescatado por considerar que carecen de dueño. Para uno y otro caso, es imprescindible la determinación de cuándo un buque debe ser considerado abandonado, ya que sólo el “*Law of salvage*” puede ser invocado si ha habido un previo abandono, o el hecho de que nunca hubo propiedad. Lógicamente, el problema se presenta con más virulencia en el caso de los buques antiguos, una vez que se ha recuperado un pecio: pueden presentar reivindicaciones los herederos del armador o, en el caso de los buques de Estado, el propio país al que pertenecieron.

Precisamente a propósito del “*Law of finds*”, el caso más sangrante posiblemente haya sido el asunto *Treasure Salvors Inc v. Unidentified Wrecked and abandoned Wessel believed to be Nuestra Señora de Atocha*.⁹ En 1622, el Atocha era parte de un convoy de barcos españoles que transportaban materiales preciosos a España y que se hundió en las costas de Florida. En 1971, una expedición liderada por Mel Fisher, fundador de Treasure Salvors Inc, localizó los restos del Atocha y pleiteó por el reconocimiento de sus derechos, siendo también parte los Estados Unidos. España declinó ser parte en el procedimiento. El Tribunal de Apelaciones del Quinto Circuito (Houston, Texas) consideró aplicable al caso el “*Law of Finds*”, concediendo al cazador de tesoros una suculenta recompensa.

III. Y TOMEMOS COMO EJEMPLO UN SISTEMA NACIONAL: EL CASO ESPAÑOL.

Es conocido por los registros españoles, especialmente el de Indias¹⁰, que entre 1500 y 1820, sólo en la bahía de Cádiz hay 720 pecios documentados. Si a ese número añadimos los perdidos por el resto de los mares, nos podemos hacer una idea del patrimonio cultural español sumergido y a esos datos los de otras muchas Potencias.

Dos problemas surgen en España a la hora de determinar la legislación aplicable a la extracción de los pecios hundidos. El primer problema se refiere a la terminología confusa utilizada en la legislación española para referirse a la recuperación de restos hundidos en la mar. Y el segundo problema se refiere a la pluralidad de leyes aplicables ante el descubrimiento de un pecio. España no es ciertamente un Estado federal, pero la creación en la actual Constitución de 1978 de las Comunidades Autónomas (CCAA) otorgándoles capacidad legislativa, esto es, la facultad de dictar leyes con el mismo rango jerárquico que las leyes emanadas del Parlamento español, aunque limitadas al ámbito geográfico de dichas CCAA, y el otorgamiento de competencias exclusivas dentro de dicho ámbito geográfico a éstas, posibilita la aplicación de leyes estatales o autonómicas en función del lugar de la costa donde se descubra la existencia de un pecio.

Vamos a intentar resolver el primero de estos problemas y luego veremos la normativa aplicable en España al descubrimiento y recuperación de buques hundidos y sus cargamentos.

1. Cuestiones terminológicas en torno al rescate de pecios.

Cuando nos referimos a las labores de recuperación de un pecio valioso, sea por sus características o cargamento, habitualmente utilizamos una terminología dispar y a menudo confusa: tesoro, descubrimiento, salvamento, extracción, hallazgo, etc. No es cuestión baladí. Para quienes nos dedicamos a la práctica del Derecho, la terminología es casi siempre definitiva por cuanto nos dirige de inmediato al Derecho aplicable que resolverá la cuestión.

Hasta la Constitución española de 1978, la legislación aplicable ante el descubrimiento de un pecio sumergido en la mar estaba integrada por dos normas: el Código Civil y la Ley 60/1962, de 24 de diciembre, sobre auxilios, salvamentos, remolques, hallazgos y extracciones marítimas (LAS).

El Código Civil español (CC) contiene tres artículos referidos al descubrimiento de tesoros ocultos que serían de aplicación a los pecios con cargamento precioso¹¹ a falta de otra normativa aplicable.

Aunque el CC no especifica en tales artículos el lugar donde sea hallado el tesoro, esto es, si en tierra firme o sumergido en la mar, ello es irrelevante en la actualidad, en virtud del principio de especialidad, conforme al cual se aplicará la legislación especial, esto es, las disposiciones que veremos más adelante relativas al patrimonio histórico español, en vez de estas disposiciones generales integradas por los tres artículos del CC.

Junto al Código civil, la citada Ley 60/1962 regula en un mismo cuerpo legal cuatro instituciones de Derecho marítimo muy diferentes en cuanto a su régimen de premios: el salvamento de buques (Maritime Salvage), el remolque de buques (Towage Claims), los hallazgos de cosas flotantes en la mar o arrojadas a la costa y, por último, la extracción de bienes hundidos.

Pero fijémonos que incluso la primera de estas instituciones —el salvamento— reguladas por la Ley 60/1962 es confusa y plantea también cuestiones terminológicas, cuando el término “salvamento” es aplicable a realidades jurídicas muy diferentes reguladas por normas muy distintas¹².

En cualquier caso, el régimen legal previsto para el salvamento y remolque de buques junto con los hallazgos, no es aplicable al rescate de pecios hundidos pues tales figuras se aplican sólo a los buques o su carga que se encuentran a flote, nunca hundidos. Los bienes flotantes

o arrojados a la orilla deberán ser puestos a disposición de las autoridades de Marina, sin perjuicio de los derechos que corresponden a quien los encuentre. Los hallazgos marítimos se refieren siempre al descubrimiento fortuito de bienes en la mar o en la costa a donde han sido llevados por las corrientes y, frente a las extracciones y el salvamento, el hallador no tiene ánimo intencional. El hallador toma la posesión que no la propiedad y debe notificar el hallazgo a la mayor brevedad posible a las autoridades de Marina (art. 19 LAS). Si el propietario aparece y acredita su propiedad, el poseedor tendrá 1/3 del valor de la cosa. No se incluye en este régimen los buques y aeronaves y sus cargamentos a flote abandonados en el mar, ya que estaríamos frente a un salvamento (art. 22 LAS). En términos muy similares para los Estados Unidos se pronuncia la *Abandoned Shipwreck Act* de 1987¹³, aplicable a los pecios situados en aguas territoriales norteamericanas y que en la práctica hace inaplicables la *Law of Finds* y la *Law of Salvage*. Debemos insistir en que el régimen de hallazgos marítimos previsto en la Ley 60/1962 no es aplicable a la extracción de pecios hundidos sino sólo a bienes que se encuentren flotando en la mar o que ésta haya arrojado a la costa.

Para los bienes hundidos cabría aplicar el régimen previsto en la misma Ley para las extracciones marítimas, las cuales sí se refieren a bienes hundidos, sean buques o sus cargamentos. El régimen previsto para las extracciones en la Ley 60/1962 es muy simple: al regular la forma en que se concederá la autorización administrativa para la extracción, el artículo 59 de la Ley 60/1962 atribuye con carácter general la libre disposición de los bienes extraídos al titular de la concesión administrativa —para sacarlos del fondo— que hubiera depositado fianza bastante para garantizar que los trabajos de extracción serán llevados a buen fin. Pero el mismo artículo excluye de la libre disposición a “*las cosas de valor arqueológico y artístico*” cuyo régimen remite a las leyes especiales. Antes de la Ley 16/1985 de Patrimonio Artístico Español —la examinaremos en el siguiente apartado— las leyes especiales en la materia estaban dispersas a nivel nacional y provincial, concediendo la titularidad de los bienes culturales hallados al Estado

11. El art. 352 CC define en términos generales al tesoro como “el depósito oculto e ignorado de dinero, alhajas u otros objetos preciosos, cuya legítima pertenencia no conste”. El art. 351 se refiere a la propiedad del tesoro hallado y establece que “El tesoro oculto pertenece al dueño del terreno en que se hallare. Sin embargo, cuando fuere hecho el descubrimiento en propiedad ajena, o del Estado, y por casualidad, la mitad se aplicará al descubridor. Si los efectos descubiertos fueren interesantes para las ciencias o las artes, podrá el Estado adquirirlos por su justo precio, que se distribuirá en conformidad a lo declarado”. Y por último, el artículo 614 concede derechos al descubridor de un tesoro en propiedad ajena al disponer que “El que por casualidad descubriere un tesoro oculto en propiedad ajena, tendrá el derecho que le concede el artículo 351 de este Código.”

12. En España, el término “salvamento”, cuando es aplicado a los buques, tiene cuatro diferentes acepciones legales. Sirve, en primer lugar para referirse a los dispositivos de salvamento que deben tenerse presentes en la construcción naval con objeto de reforzar la seguridad del buque durante la navegación. A esta acepción se refiere el Convenio sobre seguridad de la vida humana en la mar o Convenio SOLAS 1974, que entró en vigor en 1980. La segunda acepción de la palabra salvamento se refiere al régimen administrativo de los bienes materiales de que disponen las Administraciones Públicas para acometer el salvamento de vidas humanas en la mar. A esta acepción se refiere el Convenio SAR de Hamburgo de 1979 sobre búsqueda y salvamento marítimo. La tercera acepción se refiere a una servidumbre presente en nuestro Derecho desde la primera Ley de Aguas de 1866, que reserva una estrecha franja de terreno de 20 metros en la orilla del mar para depositar allí los restos y cargamentos de los buques naufragados. Por último, la cuarta acepción de la palabra salvamento se refiere a los actos de auxilio en la mar que se dan entre sí de forma privada los buques y que posteriormente darán derecho a una compensación económica. A esta acepción se refiere el Convenio Internacional sobre Salvamento Marítimo, aprobado en Londres el 28 de abril de 1989, y también el más famoso contrato de salvamento marítimo: el Lloyd’s Open Form (LOF).

13. 43 USC §§ 2101-2106.

8. En el asunto Blackwall [77 US. 1 (1869)], se determinaron las condiciones que deben concurrir para que proceda el derecho de indemnización a favor del rescatador.

9. [569 F 2d 330 (5th Cir 1978)].

10. Las Ordenanzas del Consulado de Sevilla, aprobadas por Felipe II en 1554, establecieron en el Capítulo IV la obligación de confeccionar un libro a fin de anotar en él todas las naves que se pierdan en la Carrera de Indias y los lugares donde se perdieron, con objeto de que, si algo pudiera salvarse, “se traiga a Sevilla donde Prior y Cónsules lo repartirán entre cargadores y aseguradores”. Gracias al cumplimiento fiel de esta disposición, el Archivo de Indias en Sevilla ha sido el principal archivo del mundo donde acuden, de todas partes, los cazadores de tesoros hundidos para asegurarse el emplazamiento probable de los pecios, desde luego con notable éxito.

o la provincia, según el lugar de aparición y su valor, quienes los depositaban en algún museo, concediendo al hallador o extractor una compensación económica, por lo general insuficiente en relación con el esfuerzo realizado para recuperar el bien o con su valor intrínseco.

Lo que, en definitiva, queremos decir es que, tanto de la aplicación del Código Civil, como de la Ley 60/1962 y demás normativa especial, el hallador de cualquier pecio con valor arqueológico en las costas de España nunca tuvo la posibilidad de hacerse con un título de propiedad sobre el mismo. Necesariamente, el pecio con sus objetos de valor cultural, histórico o arqueológico pasaba a titularidad del Estado, nunca de los particulares. De ahí el nulo interés que para las empresas privadas españolas tuviera la extracción de pecios, sea en aguas territoriales o en cualesquiera otras, puesto que debía realizar una importante inversión económica para rescatar unos bienes hundidos que nunca serían suyos sino del Estado.

2. Legislación española aplicable al rescate de pecios.

Actualmente, en España está en vigor la Ley 16/1985, de 25 de junio, relativa al Patrimonio Artístico Español. Su art. 44.1 establece que son bienes de dominio público todos los objetos y restos materiales que posean los valores que son propios del Patrimonio Histórico Español y sean descubiertos como consecuencia de excavaciones, remociones de tierra u obras de cualquier índole o por azar. El descubridor deberá comunicar a la Administración competente su descubrimiento en el plazo máximo de 30 días e inmediatamente cuando se trate de hallazgos casuales. En ningún caso será de aplicación a tales objetos lo dispuesto en el art. 351 del Código Civil (descubrimiento de tesoro en predio ajeno), reconociendo su párrafo tercero el derecho del descubridor, a la mitad del valor tasado. Más específicamente, el *Libro Verde sobre el Plan Nacional del Patrimonio Cultural Subacuático Español*, realizado por el Ministerio de Cultura¹⁴, entiende por Patrimonio Cultural Subacuático aquel que:

“reuniendo las características del Patrimonio Histórico Arqueológico recogido en la legislación vigente, se encuentra en las aguas interiores y continentales españolas, incluidas las capas freáticas y en las aguas marinas sobre las que España ejerce soberanía o jurisdicción, extendiendo esta consideración a aquel Patrimonio de iguales características sobre el que España pueda ejercer alguna reclamación o invocar algún derecho

por medio de leyes nacionales y el Derecho internacional.”

Una definición propia de lo que debe entenderse por patrimonio cultural subacuático la tenemos en el art. 1.2 de la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español, que comprende los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, junto con los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico, incluyendo en la protección, el art. 40.1 del mismo texto legal, los bienes muebles o inmuebles de carácter histórico, susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie o en el subsuelo, en el mar territorial o en la plataforma continental y los elementos geológicos y paleontológicos relacionados con la historia del hombre y sus orígenes y antecedentes. El art. 1.1 de la Convención UNESCO de 2001 establece una definición más amplia aún de lo que hace la ley española, la cual debe entenderse como una ley de mínimos, de suerte que cabe su ampliación por la *lex fori* e, incluso conforme con su art. 6, mediante la conclusión de acuerdos bilaterales y multilaterales.

En España, los problemas en la aplicación de dicha ley del Patrimonio Histórico son principalmente de índole práctica, procedente de la estructura del Estado español y su relación con las CCAA, ya que el reparto competencial entre éstas y aquél, en la materia que nos ocupa, tiene una especial relevancia en función de las aguas en que se encuentre hundido el pecio. La Constitución española atribuye competencias a las CCAA en las aguas interiores, esto es, las aguas territoriales situadas en el interior de las líneas de base que sirven para medir las doce millas de anchura del mar territorial. Según la orografía de la costa española, existen CCAA con aguas interiores de notable extensión, como Galicia o Andalucía; otras, sin embargo, tienen aguas interiores de muy escasa extensión, como Asturias o Cantabria, debido a la forma de línea recta que presenta la orografía de sus costas. Así, el patrimonio cultural submarino que pudiera representar un pecio hundido, sería susceptible de dos regímenes legales distintos en función de las aguas donde fuera hallado: si se encuentra al exterior de las líneas de base sería de aplicación la citada Ley de Patrimonio histórico español, y si lo fuera al interior de dichas líneas se aplicaría la legislación autonómica.

IV. PRÁCTICA RECIENTE SOBRE PECIOS.

Si es éste un campo donde la teoría resulta especialmente tediosa y en ocasiones ambigua, los supuestos reales son apasionantes por el interés que suelen levantar en la opinión pública y también, aunque sea por otros motivos, entre los Estados interesados. Pensemos en esta línea en el caso del *Titanic* cuando, descubiertos sus restos en 1985¹⁵, produjo una inflación de estudios de todo tipo sobre el particular, así como el exponencial interés sobre los pecios por los países de abanderamiento del buque, junto con los Estados ribereños donde son hallados e, incluso, el de organizaciones internacionales y otros movimientos que defienden la herencia cultural que los pecios albergan.

1. Un cambio en la práctica española: El *Juno* y la *Galga*.

Los casos *Juno* y *Galga* se refieren a dos Fragatas españolas hundidas respectivamente en 1750 y 1802 frente a las costas de los Estados Unidos. Eran buques de guerra al servicio del Rey y mandadas por oficiales de la Real Armada. Su finalidad era prestar protección a los buques de la Flota de Tierra Firme (la América Central situada al sur de Méjico) y la Flota de Nueva España (Méjico). La empresa *Sea Hunt Inc.* inició en 1998 ante los tribunales de Virginia una *actio in rem* (en la práctica de las jurisdicciones anglosajonas consiste en una acción dirigida directamente contra el buque, con independencia de quien sea su propietario, cargador o asegurador) alegando que dichos pecios se encontraban en el mar territorial norteamericano y en virtud del *Admiralty Law* anglosajón se les debería reconocer los derechos exclusivos sobre los pecios. Los tribunales de Virginia exigieron a los descubridores que hicieran públicas sus pretensiones tanto al gobierno de los Estados Unidos como al de España. El Gobierno español, de hecho, nunca había intentado hacer valer sus derechos respecto de pecios en aguas de otro Estado. Así, en un Juzgado de Florida, en 1983, en el pecio relativo al galeón *Santa Margarita*, el *dictum* judicial recoge expresamente que “el gobierno español no ha expresado interés alguno como Estado sucesor”.

En los casos *Juno* y *Galga*, España sostuvo que no cabía hablar de abandono de dichos pecios, puesto que se tratan de bienes de derecho público y que ningún cazatesoros podía perturbar el descanso de los soldados y marinos que se hundieron con dichos buques. El tribunal de apelaciones del 4º Circuito (Virginia) declaró que España tenía la

propiedad sobre la *Juno*. Pero la misma Corte, pese a que la *Sea Hunt* no tenía permiso de la *Virginia Marine Resources Commission* para llevar a cabo el rescate de los pecios, declaró que el Reino de España había abandonado la *Galga* al suscribir el Convenio de 1763 entre el Reino Unido, España y Francia poniendo fin a la Guerra entre ellos¹⁶.

Finalmente, el 20 de febrero de 2001 el Tribunal Supremo de los Estados Unidos falló a favor de España, concediéndole la propiedad de ambos pecios.

2. Nuestra Señora de las Mercedes.

La *Mercedes* se hundió en combate tras un encuentro con la flota inglesa el 5 de octubre de 1804 durante el decadente reinado de Carlos IV. La Armada británica tenía órdenes de apresar los buques españoles a pesar de no encontrarnos técnicamente en guerra con aquélla por estar bajo el Tratado de Paz de Amiens de 1802. Pero en 1804, Gran Bretaña amenazó a España que iniciaría las hostilidades si no denunciaba el Tratado de Subsidios. Con anterioridad, en 1802, Carlos IV había ordenado el envío de dos fragatas al Callao con la misión de traer los tesoros de Indias, partiendo la *Mercedes* en abril de 1804 y formando en Montevideo una flota con la *Clara*, *La Fama* y *La Medea* al mando del Almirante José de Bustamante. La fragata de Su Majestad Católica, Nuestra Señora de las *Mercedes*, había partido de Ferrol junto con la fragata *Clara*.

Los cargamentos a transportar a la Península Ibérica, no eran sólo de la Corona española sino también de particulares que repatriaban sus riquezas. Y así, la *Mercedes* transportaba 221.000 pesos fuertes de la Corona, 60.000 destinados a soldadas y 590.000 de particulares. En cualquier caso se trataba de una Fragata de la Corona española, esto es, un buque de guerra.

El 5 de octubre de 1804, a la altura del Cabo de Santa María, la flotilla fue interceptada por otra inglesa, con mayor potencia de fuego y tras el requerimiento de que se trasladaran a puerto inglés y declinado el ofrecimiento por el comandante español, se inició una desigual batalla que acabó con la explosión de la santabárbara de la *Mercedes* y el apresamiento de los otros buques españoles. Lo más curioso del caso es que España en ese momento no se encontraba en guerra con Gran Bretaña. Es cierto que existían unos pactos de familia con Francia y que

14. NIPO 551-10-019-8, pág. 14.

15. Para la protección de dicho pecio, se aprobó la Titanic Maritime Memorial Act de 1986, con vista a la protección del pecio y que sus restos no pudieran ser expoliados.

16. 47 F. Supp. 2d 678 (1999). United States District Court, E.D. Virginia, Norfolk Division.

Napoleón exigía que España contribuyera a su esfuerzo bélico contra Gran Bretaña con 72 millones de francos, pero España se mantenía neutral a pesar de las presiones recibidas. Tras el incidente de la Mercedes, Carlos IV declaró la guerra a Gran Bretaña, en diciembre de 1804.

Este pecio siempre continuó en la memoria de las autoridades españolas y siempre se argumentó que la nao pertenecía a la Armada española y que era la tumba de más de 250 tripulantes y pasajeros, amén de gozar del derecho de inmunidad soberana que otorga el derecho a una nación a proteger su patrimonio, así como de gozar de todas las inmunidades que se aplican a los barcos de Estado, principalmente a los de guerra.

El 18 de mayo de 2007, la empresa *Odyssey* anunció haber encontrado un fabuloso tesoro de 500.000 monedas, unas 17 toneladas de plata y oro, valorado en 370 millones de Euros que lo bautizó como el Cisne Negro, sin notificar su localización, siendo trasladado a los Estados Unidos, iniciando una acción en el *Middle District* de Florida a fin de conseguir que fuera declarada como única propietaria del pecio. Pero la identificación de los restos de la Mercedes, a pesar de estar muy dispersos por la deflagración que produjo la voladura de la santabárbara, fue sencilla por llevar unas culebrinas del siglo XVII, idénticas a las que existían en el antiguo Museo del Ejército de Madrid, así como por la constancia de la ubicación del pecio.

Llevado el asunto ante el juez competente de Tampa (Florida) Marc Pizzo, éste dictó sentencia en los primeros días de junio de 2009, determinando que el pecio de la fragata española que *Odyssey* llamó "*Cisne Negro*", pertenecía al Estado español, con la total anuencia, como codemandante, del Gobierno de Estados Unidos, enviando su Secretaría de Estado un memorándum al juez en el que se le comunicaba que los Estados Unidos tenían la obligación de apoyar a España en la protección de los pecios.

El 24 de mayo de 2011, los abogados de *Odyssey* presentaron ante el Tribunal Federal de Apelaciones del décimo primer circuito (Atlanta, Georgia), que también integra a los jueces federales del Estado de Florida, una apelación contra el fallo del juez federal de Tampa, solicitando se anulase la sentencia del juez y se dicte una nueva,

concediendo a los apelantes la propiedad del tesoro procedente del "*Nuestra Señora de las Mercedes*". Tanto los abogados del Gobierno español como del norteamericano se opusieron a la apelación solicitando se confirmase el fallo anterior dictado por el juez federal y se devuelva a España el tesoro procedente del pecio.¹⁷

El Tribunal de Apelaciones de Atlanta confirmó la decisión del Juez de Tampa en sentencia de 21 de septiembre de 2011.¹⁸ No conforme con ello, *Odyssey* recurrió ante el Tribunal Supremo norteamericano solicitando la anulación de las sentencias dictadas por el Juez Pizzo y el Tribunal de Apelaciones de Atlanta.

El 14 de mayo de 2012, el Tribunal Supremo de Estados Unidos adoptó una resolución por la que se negaba a revisar la sentencia dictada por el Tribunal de Apelaciones de Atlanta (*the Supreme Court denied certiorari*), confirmando de esta manera la sentencia del Juez de Tampa en la que se ordena entregar a España el tesoro descubierto por *Odyssey*.¹⁹

El 24 de febrero de 2012, dos aviones militares Hércules, pertenecientes a la Fuerza Aérea española, despegaron con destino a España de la base MacDill de las fuerzas aéreas de Estados Unidos en Florida, portando en su interior las 17 toneladas de monedas de plata y oro recuperadas del pecio de Nuestra Señora de las Mercedes.

Las 595.000 monedas, cuyo valor estimado ronda los 400 millones de euros, permanecieron en posesión de la empresa cazatesoros *Odyssey* hasta la tarde del jueves, cuando se hizo la transferencia oficial de la patria potestad de la carga. El cambio de manos estaba previsto que ocurriera el viernes, pero el disciplinado trabajo del Comité Científico español encargado de inventariar y embalar las monedas permitió adelantarlo casi 24 horas. Por requisitos de la sentencia del Tribunal Federal de Tampa, el Comité tuvo que notificarle al juez Pizzo y a *Odyssey* que ya habían finalizado su labor. Tras recibir la aprobación de Pizzo, un camión recogió la carga y la transportó escoltado por dos furgonetas hasta el hangar número 3 de la base MacDill de Tampa, donde pasó la noche del jueves rodeada por altas medidas de seguridad.

Los Hércules aterrizaron después de cerca de 22 horas de viaje en la Base Aérea española de Torrejón (Madrid) durante la tarde del sábado 25 de febrero de 2012, a donde llegaron haciendo dos paradas técnicas.

La primera en la base aérea McGuire de Nueva Jersey y la segunda en la Base Aérea de Lajes, en Isla Terceira de las Azores.

Odyssey manifestó que este caso no sienta un buen precedente para España, ya que ahora aquellos que encuentren sus pecios en vez de notificárselo a las autoridades lo que harán será comerciar en el mercado negro con los "tesoros".

"Esa es la vuelta de tuerca que se le ha ocurrido a *Odyssey*", explicó James Good, el abogado que ha representado a España en las diferentes Cortes de Estados Unidos por las que ha pasado el caso. Good, quien confesó que ver partir los aviones ha sido muy gratificante para él, añadió que el verdadero precedente que ha sentado este caso es que "todas las compañías deben actuar según la ley".²⁰

V. CONCLUSIONES.

1ª. Dos ideas enfrentadas nos encontramos en este campo: la postura de los Estados en cuya jurisdicción se encuentran los pecios, frente a la de aquellos otros Estados bajo cuyo pabellón navegaban los buques hundidos que dieron lugar a los pecios.

2ª. Ni la III Conferencia de Naciones Unidas sobre Derecho del Mar, ni la de patrimonio cultural subacuático de la Convención de UNESCO 2001 nos dan un concepto uniforme de lo que debe ser considerado como "objetos de carácter arqueológico e histórico", por lo que la cuestión de fondo es encontrar la respuesta de a quién le pertenecen los restos de un buque hundido y de los bienes que contenía.

El art. 149 de la III Conferencia dispone que los bienes arqueológicos hallados en esta zona serán conservados o se dispondrá de ellos en beneficio de la humanidad, teniendo particularmente en cuenta los derechos preferentes del Estado o país de origen del bien cultural o del Estado de origen histórico y arqueológico.

3ª. De acuerdo con la tradición del Derecho internacional, los buques de Estado sin finalidad comercial están provistos de inmunidad respecto de la jurisdicción de los Estados ribereños. Pero la Convención de Bruselas de 1926, para la unificación de ciertas reglas relativas a los barcos propiedad de los Estados, asimila en determinados supuestos

dichos buques de Estado a los de propiedad privada, y los excluye de la inmunidad de jurisdicción. El Derecho del mar tiene normas dispersas relativas a la inmunidad frente a las autoridades del Estado ribereño, como en la Convención de Ginebra de 1958 sobre el mar territorial y zona contigua (art 22) y sobre el alta mar (8 y 9) y la III en los arts. 32, 95 y 96.

4ª. Hoy la doctrina se ha apartado del principio de la inmunidad absoluta, según la cual los mercantes gozaban de inmunidad al igual que los buques de guerra, doctrina que ha sido mantenida por los tribunales norteamericanos y británicos. La jurisprudencia británica dió un giro radical con el asunto *The Philippine Admiral* en sentencia de 1976, por la que la inmunidad de jurisdicción invocada en un asunto relativo a un buque perteneciente a un organismo público filipino, no fue estimada por el carácter comercial de las actividades a las que dicho buque estaba dirigido.

5ª. En definitiva, el problema es determinar si la inmunidad soberana es aplicable a los pecios y este principio sólo podrá ser invocado cuando el Estado detenta la propiedad sobre el pecio. Si el Estado abandona la propiedad, el principio de inmunidad soberana pierde su razón de ser. Hay dos teorías sobre el momento en que se produce el abandono de la propiedad: mediante un acto expreso o de forma tácita, por el mero transcurso del tiempo. La teoría del abandono tácito ha sido rechazada expresamente por muchos Estados. En alguna ocasión, los Estados Unidos de América han establecido que los buques de guerra pueden ser considerados abandonados por el mero transcurso del tiempo.²¹ De esta suerte, los buques de Estado naufragados, considerados como res vacuae possessionis no pueden sin más ser objeto de adquisición de propiedad: es necesario también que se consideren vacuae domini; esto es, resulta necesario acreditar que hay una intención de abandonarlas por el propietario puesto que no bastaría con la pérdida de su posesión material.

6ª. El régimen convencional del salvamento marítimo no es aplicable a los pecios con valor histórico o arqueológico, aunque el art. 30 del Convenio de Londres de 1989 sobre Salvamento Marítimo, en su versión actual, dice que el Estado, en el momento en que se produzca su firma, la ratificación, la aceptación la aprobación o la adhesión, podrá hacer reserva de su derecho de no aplicar las disposiciones del Convenio:

17. http://news.lp.findlaw.com/ap_stories/other/1110/05-24-2011/20110524132001_42.html. Esta página Web fue consultada en fecha 31 de mayo de 2011.

18. <http://caselaw.findlaw.com/us-11th-circuit/1580614.html>

Esta página Web fue consultada en fecha 3 de julio de 2012.

19. http://blogs.findlaw.com/eleventh_circuit/2012/05/supreme-court-wont-answer-odyssey-marines-booty-call.html.

Esta página Web fue consultada en fecha 3 de julio de 2012.

20. <http://www.abc.es/20120224/cultura/abci-odyssey-hercules-despegan-201202241630.html>

Esta página Web fue consultada en fecha 3 de julio de 2012.

21. A Digest of United States Practice in Inter. Law, 999, 1980 pp 1004.

c) Cuando se trate de un bien marítimo de carácter cultural que presente interés prehistórico, arqueológico o histórico y que se encuentre en el fondo del mar.

En consecuencia podemos plantearnos como hipótesis de trabajo que un Estado ribereño pueda presentar reservas en este sentido y, en consecuencia, que pueda aplicar a los pecios históricos, el régimen de salvamento marítimo y que éste régimen en definitiva, fuera válido.

7ª. La figura de las extracciones marítimas, reconocido en el art. 23 y siguientes de la LAS, es de aplicación a los pecios que se encuentren en aguas jurisdiccionales aunque, como ya vimos, concediendo dicha Ley la plena disponibilidad de los bienes al Estado. Así, las empresas privadas en España tendrán nulo interés en acometer la extracción de un pecio hundido que sólo les reportará gastos y ninguna o muy limitada ganancia.

En todo caso, respecto de bienes hundidos que no tengan características arqueológicas, culturales o históricas, se necesita la autorización de las autoridades de marina para la realización de los trabajos de rastreo, exploración y localización de restos. Luego será el régimen aplicable distinto si se trata de bienes que puedan ser propiedad de alguien, en cuyo caso la Autoridad de marina autorizará su extracción a los propietarios (art. 52 de la LAS) o bien bienes públicos por abandono expreso o tácito. Si los bienes son públicos, el Ministerio de Defensa podrá extraerlas él mismo o bien autorizar la extracción a un tercero mediante contrato administrativo (art. 54 y sig LAS).

8ª. Deben respetarse los derechos derivados del principio de la inmunidad soberana en los pecios tutelados por dicho principio, ya que son *demanio* público, esto es, bienes que integran el dominio público español y, como tales, son imprescriptibles, inalienables e inembargables conforme al artículo 132 de la Constitución española, y ello a pesar de que se encuentren en aguas jurisdiccionales de otro Estado.

Si de lo que se trata es de pedir la propiedad por parte de un Estado distinto al de la soberanía debe pedirse autorización a éste para la realización de cualquier actividad sobre el pecio aunque se encuentre en sus aguas jurisdiccionales.

9ª. En último término, tiene extraordinaria importancia para España y los Estados Unidos de América el Memorando de entendimiento (MOU), firmado entre ambos países, con arreglo a la ley nacional de Santuarios Marinos²², por el Departamento de Comercio de EE.UU. Administración Nacional Oceánica y Atmosférica. Servicio Nacional Oceánico. Oficina de Santuarios Marinos y el Ministerio de Cultura del Gobierno de España, sobre la cooperación en materia de gestión, investigación, protección, conservación y preservación de los recursos y sitios del Patrimonio Cultural subacuático, de 1 de diciembre de 2010.²³

Este MOU considera como patrimonio histórico y cultural común de España y los Estados Unidos, del que son también exponente los buques naufragados con importancia histórica y/o arqueológica y los restos procedentes de los mismos, que puedan ser propiedad del Estado del pabellón con arreglo a la legislación interna de los Estados Unidos y de España y el derecho internacional.

El memorando en cuestión tiene por objeto la creación de un marco de cooperación entre los signatarios para la identificación, protección, gestión y conservación de los recursos y sitios del patrimonio cultural subacuático. Para atender a los fines de dicho memorando, se crea un Comité de Coordinación formado por representantes de ambas instituciones, con el fin de intercambiarse información y localización de recursos o sitios pertenecientes al patrimonio subacuático de potencial interés arqueológico o histórico para los signatarios, la cooperación en el ámbito de la investigación, el análisis arqueológico y otras actividades relacionadas con los recursos culturales subacuáticos en consonancia con la Convención UNESCO de 2001, la realización de inspecciones u otros estudios en zonas o sitios que puedan ser de interés para cualquiera de los signatarios, el suministro de información sobre perturbaciones no autorizadas, real o potencial, de recursos o sitios del patrimonio cultural subacuático que estén dentro del ámbito de competencia de cualquiera de los signatarios, la cooperación en proyectos relativos a los recursos culturales subacuáticos con organizaciones no gubernamentales dedicadas a la investigación histórica o arqueológica u otros programas compatibles conforme a la legislación e los signatarios y la cooperación en la preparación y difusión de informes, materiales pedagógicos e interpretativos y otros medios de divulgación.

DERECHO A LOS RECURSOS: ASPIRACIÓN AL DOBLE GRADO DE JURISDICCIÓN

RIGHT TO APPEAL: TWO LEVELS OF JURISDICTION.

MARÍA JESÚS ARIZA COLMENAREJO¹

RESUMEN:

El sistema de recursos en el proceso penal no siempre incluye una segunda instancia. La verdadera segunda instancia implica un nuevo enjuiciamiento de la controversia. Por ello, hay que identificar los motivos del CPP de Guatemala para poder afirmar que el derecho al recurso reconocido a nivel internacional se cumple. La conclusión a la que se puede llegar es la de afirmar la existencia de una doble instancia indirecta.

PALABRAS CLAVE:

Derecho a los recursos, apelación, Convención Interamericana de Derechos Humanos, autotutela.

SUMARIO:

1. Doble grado de jurisdicción. 2. Reconocimiento internacional del derecho a los recursos. 3. Sistema de impugnaciones en el Código Procesal Penal.

I. DOBLE GRADO DE JURISDICCIÓN.

La propia esencia del proceso penal, a través del cual se enjuician conductas especialmente merecedoras de reproche, encuentra su culminación en la existencia de una sentencia dictada por un órgano imparcial, independiente, inamovible, y sometido al imperio de la Ley. Tales sentencias nacen con aspiración de ser mantenidas en el tiempo, de generar una situación de seguridad jurídica consolidada que provoque la confianza de los ciudadanos en un sistema judicial creado por el Estado. En principio, este esquema debería agotarse en ese instante, en el cual se resuelve la controversia penal sometida a un tercero, que habla en nombre del Estado.

Pero ha sido el propio devenir de la Historia la que nos ha mostrado que los jueces no son infalibles, que pueden incurrir en errores en el momento de decidir, de impartir Justicia. Los ordenamientos pretenden dotar de diversas garantías al proceso penal en su fase decisoria, con la finalidad de asegurar que una resolución judicial perdura, y no se convierte en un elemento más que es obviado y provoca la indiferencia de aquellos que han intervenido, tanto en calidad de partes con intereses diversos, como de órgano decisor. De ahí que tanto a nivel nacional, como a nivel internacional, se haya venido consolidando una herramienta como manifestación de garantía para las partes, para la sociedad, y también para el Estado. Esta herramienta no es otra que un sistema de recursos que pretenden asegurar que la decisión adoptada por los órganos de Justicia, se acerca precisamente a ese bien supremo.

Este planteamiento implica que el enjuiciamiento realizado en primera instancia puede adolecer de varios tipos de defectos, que ya manifestara Calamandrei en el siglo pasado. Los mismos podrían reconducirse a defectos en la actividad procedimental, lo que conlleva una irregularidad formal durante el proceso decisorio; y defectos en la actividad de enjuiciamiento, derivando en un pronunciamiento que aplica la norma al caso concreto con un resultado poco satisfactorio para alguna de las partes. En el primer caso nos encontramos con lo que la doctrina ha denominado medio de impugnación en sentido estricto, mediante el cual se abre el camino a eliminar del ordenamiento dicha irregularidad. No se cuestionaría la labor cognoscitiva del juez, sino el iter procesal. En el segundo, nos hallamos ante los medios de gravamen, de tal modo que se acude a otro juez para obtener un nuevo enjuiciamiento, una nueva opinión.

En relación con esta segunda figura, cabe señalar que es la que constituye el auténtico doble grado de jurisdicción, ya que la revisión

22. [16 USC (compilación legislativa de Estados Unidos, 1435 (c))]

23. Para los juristas que trabajamos en el viejo continente, la figura del MOU constituye un ejemplo claro del genio práctico anglosajón. Frente a la práctica tradicional en Derecho Internacional de negociar un Convenio, conforme a las reglas de la Convención de Viena de 1969 sobre los Tratados, con todos los inconvenientes que conlleva tal negociación: lentitud habitual, ratificación, adhesión, enmiendas o rechazo por los Parlamentos nacionales, la figura del MOU -como acuerdo entre Gobiernos con inmediata entrada en vigor sin tener que someterlo a las Cámaras legislativas de los Estados firmantes- constituye realmente una novedad a la que los prácticos del Derecho en la Europa continental no estamos acostumbrados y miramos con admiración. En cualquier caso, por tener naturaleza política dicho documento, no ha sido publicado en el Boletín Oficial del Estado y, en consecuencia, difícilmente podría ser considerado un tratado internacional a la luz de las previsiones de la citada Convención de Viena de 1969 de derecho de los tratados, ni tampoco por el Derecho español, pudiendo en consecuencia ser considerado exclusivamente como un acuerdo político.

1. Profesora Titular de Derecho Procesal Universidad Autónoma de Madrid, profesora visitante de la Universidad del Istmo.

2. CALAMANDREI, «Vicios de la sentencia y medios de gravamen», en Estudios sobre el proceso civil, trad. Sentís Melendo, Buenos Aires, 1961, p. 445.

de la decisión del órgano de instancia queda en manos de un segundo juez, preferentemente de mayor rango, que nos garantice una resolución más próxima a nuestro sentido de lo justo en el caso concreto. Tradicionalmente es lo que se conoce en la mayoría de los ordenamientos como recurso de apelación, y que suele tener la naturaleza jurídica perfectamente identificada.

Cuando un ordenamiento jurídico regula un supuesto sistema cerrado de recursos, aparentemente prevé recursos de los dos tipos, de tal modo que los justiciables están en condiciones de hacer uso de los derechos y garantías que se esperan de un Estado moderno. Para ello, el legislador debe abordar un proceso penal con conocimiento de lo que sea un auténtico medio de impugnación y un medio de gravamen. Así, pondrá especial atención a las partes que pueden plantearlo, el tipo de resoluciones contra las que cabe, la finalidad que se persigue con la decisión del segundo órgano, y especialmente las causas que abren esta vía, así como la cualificación del órgano ad quem. Con todo ello, y efectuando un análisis del propio ordenamiento, estará en condiciones de abordar un sistema de impugnaciones que logre un equilibrio que evite, por ejemplo, el planteamiento sucesivo de recursos más allá de lo razonable, o que limite las posibilidades de recurrir contra determinadas resoluciones para evitar abusos, o en el lado opuesto, que se establezcan trabas que generen injusticias porque precisamente no habrá una revisión.

Como señalamos anteriormente, la necesidad de que una resolución judicial tenga la posibilidad de ser revisada por un órgano superior, aparece como un principio comúnmente aceptado en todos los ordenamientos. Atrás quedaron sistemas inquisitivos en los que el reconocimiento de derechos y garantías procesales todavía no se había materializado. Pero si bien es cierto que este órgano ad quem puede garantizar una sentencia más justa, tras una nueva aplicación de la norma a los hechos del caso, ello no quiere decir que debamos mantener un sistema infinitesimal de recursos alegando que así se logrará mayor justicia.

El doble grado de jurisdicción o la segunda instancia se agota precisamente ahí, en una sola revisión del caso. Establecer la posibilidad de recurrir la sentencia varias veces iría en contra de la seguridad jurídica y de la resolución definitiva e irrevocable de la controversia. Por ello es necesario limitar el número de veces que puede ser apelada una

resolución, con lo que hablaremos exclusivamente de doble grado de jurisdicción como única vía de garantizar una oportunidad de volver a enjuiciar y cohonestarlo con la seguridad jurídica a que se aspira con la jurisdicción.

Los problemas los encontraremos con sistemas en los que bajo la apariencia de medio de impugnación, se esconden auténticos medios de gravamen, tal y como anunciara Calamandrei³. Ello implicaría el establecimiento de más de una instancia, lo que conlleva un ataque a la seguridad jurídica y a la esencia de la jurisdicción. El supuesto inverso también puede darse, es decir, aquel mediante el cual llamamos apelación a lo que no lo es, logrando crear una ficción de cumplimiento del derecho al recurso.

Por ello, conviene identificar en cada sistema procesal, ante qué tipo de recursos nos encontramos, cuál es su naturaleza jurídica, y cuáles son los derechos y garantías que satisfacen. Especialmente importante resulta analizar los motivos que se establecen para la interposición del recurso, ya que la formulación de cada uno de ellos, así como las consecuencias de la resolución del recurso, nos darán idea de cuál es la naturaleza jurídica, y si realmente estamos en presencia de una auténtica segunda instancia. Del mismo modo, habrá que considerar la terminología empleada. De forma tradicional, a la revisión del fallo en segunda instancia o al doble grado de jurisdicción se le ha denominado apelación, quedando reservada para la casación otras cuestiones que no debieran tener que ver con la revisión del fallo. Por ello, habrá que referirse con esta terminología también para identificarla con el derecho del que se habla tanto en textos nacionales como internacionales.

II. RECONOCIMIENTO INTERNACIONAL DEL DERECHO A LOS RECURSOS.

La elevación de los clásicos principios procesales a los tratados y convenios internacionales ha provocado la incorporación de los mismos a cada uno de los ordenamientos nacionales que forman parte de esos tratados; o al menos, a la adquisición del compromiso internacional de adaptarse a sus postulados. De manera paralela, el sometimiento a tribunales internacionales guardianes de su cumplimiento, provoca resoluciones que más que carácter ejecutivo, tienen carácter público en el sentido de exponer al mundo el grado de cumplimiento o

incumplimiento de cada Estado. La función ejemplarizante de las sentencias tiene repercusiones sociales de calado internacional a las que pocos países se sustraen.

Hoy en día, contamos con diversos referentes en cuanto a derechos de carácter procesal. El principal texto internacional puede considerarse el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York de 1950), donde el art. 14.5 proclama que «*Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le hayan impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la Ley*». A partir del mismo, se generan dos convenios internacionales que se reparten territorialmente los estados que los suscriben. Así está la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Convenio Europeo de Derechos Humanos. En relación a la primera, se proclama con anterioridad a la segunda en el tiempo, por lo que la regulación se va perfilando como más completa, si bien respecto de todas ellas se suscitan múltiples problemas que poco a poco la jurisprudencia internacional va interpretando.

La CADH de 1969 (Pacto de San José) establece en el art. 8.2 que «*toda persona inculpada de delito tiene derecho. . . de recurrir el fallo ante juez o tribunal superior*». Por su parte, el CEDH introdujo en el año 1984 una regulación más prolija (Protocolo 7º, art. 2), completando la redacción original y reconociendo el derecho a que «*la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un tribunal superior. El ejercicio de este derecho, incluidos los motivos por los cuales pueda ser ejercitado, se regularán por ley*». A continuación se añade un inciso que tiene que ver con los supuestos de aforamiento, según el cual, a mayor jerarquía del órgano judicial que enjuicia en primera instancia, menor exigencia del derecho a la revisión de la sentencia de condena.

Como puede comprobarse, con carácter general se establece el derecho a recurrir el fallo de condena por un juez o tribunal superior. Este reconocimiento plantea no pocos problemas que se dan en la práctica de los tribunales de cada uno de los Estados miembros de los tratados. Entre otros, la posibilidad de recurrir sentencias de absolución; el alcance del recurso no sólo al pronunciamiento de condena, sino también a la pena o incluso a la responsabilidad civil; los mecanismos de incorporación de la prueba a la segunda instancia, o cómo revisa el juez de la apelación el fallo inicial; conveniencia del recurso en supuestos

de escasa criminalidad; revisión del fallo de condena tras un recurso contra el pronunciamiento de absolución, entre otros.

Quizá no sea este el momento de realizar un análisis detenido sobre el derecho reconocido en los textos internacionales, pero sí de manera somera, exponer la amplitud de la exigencia de los mismos, y la adecuación del Código Procesal Penal de Guatemala a estos parámetros.

El derecho al recurso se establece como una manifestación más del principio acusatorio, por el cual, se reafirman las garantías que ostenta el acusado en un proceso penal. La previsión inicial de que el juez de la primera instancia pueda cometer un *error in procedendo* o *error in iudicando* implica el reconocimiento de que la jurisdicción debe establecer mecanismos de depuración de este tipo de vicios. Pero al mismo tiempo, debe consolidarse una única posibilidad de revisión por órgano superior. Cualquier ampliación en el número de veces que una resolución puede ser sometida a revisión debe ser interpretada como una vulneración de la propia tutela judicial, ya que no se alcanza la seguridad jurídica ni se obtiene un pronunciamiento irrevocable en un plazo lógico a la impartición de la justicia.

Si nos atenemos a los términos en que se pronuncian los textos internacionales, en general hacen una remisión a la normativa de cada Estado miembro, dejando cierto margen de decisión en cuanto a motivos y contenidos del doble grado de jurisdicción. Por ello podríamos deducir que no siempre se cumple esta intencionalidad de los tratados, ya que dependiendo del motivo que abra la vía a la apelación, podremos considerar cumplido el propósito de la revisión del pronunciamiento. Y es aquí donde se respeta la soberanía de cada Estado miembro.

Los problemas que se derivan de esta potestad nacional también son amplios, dado que la jurisprudencia internacional ha puesto de manifiesto que en ocasiones se obstaculiza el acceso al recurso mal denominado apelación. Ni en los ordenamientos se establece con carácter general la apelación contra todas las sentencias de condenas dictadas en primera instancia, ni todas las apelaciones son verdadera segunda instancia.

4. Los Estados parte de la CADH tienen la obligación de asegurar que sus normas se incorporan al derecho interno. Cualquier norma o práctica que vulnere las garantías previstas debe eliminarse. Vid. ASTETE MUÑOZ, «El sistema interamericano de protección de derechos humanos: avances y retos», en *Tribunales Internacionales y Espacio Iberoamericano*, dir. Fernández Liesa, Navarra, 2009, p. 57.

3. CALAMANDREI, op. cit., p. 448.

Ejemplo de ello lo encontramos en el caso del proceso penal español, donde la revisión de sentencias sólo se instaura para procesos seguidos por delitos de escasa entidad (hasta cinco años de prisión), mientras que para los más graves no se permite el doble grado de jurisdicción. Por el contrario, la regulación de la casación se hace de manera amplia, de modo tal que en ocasiones nos encontraremos ante una auténtica apelación escondida bajo esta otra denominación, y cuya resolución corresponde al más Alto Tribunal⁵. De hecho, vienen siendo reiterados los intentos por reformar un proceso penal en el que se produce este tipo de incoherencia, pretendiendo implantar el doble grado de jurisdicción con carácter general y sin limitaciones, restringiendo la casación para supuestos excepcionales de unificación de la jurisprudencia.

El Comité Europeo de Derechos Humanos ha señalado en relación con el caso español, aplicable a la mayoría de los ordenamientos que regulan la casación en este sentido, que el recurso de casación no es un instituto que reúna las características revisorias. La doble instancia exige ciertas expectativas de revisión del material probatorio, aunque no exactamente de su nueva práctica. Así pues, se cumpliría el Pacto de Nueva York si se puede reinterpretar la decisión del tribunal de instancia, labor que se llevaría a cabo revisando la racionalidad de los métodos lógico-inductivos que supone toda actividad judicial de evaluación de pruebas⁶. A tal efecto resulta esencial que la sentencia de instancia recoja una explicación clara de los criterios intelectivos que le han llevado al tribunal a dictar determinado pronunciamiento.

No obstante, los tratados y convenios internacionales no discriminan en cuanto a la naturaleza jurídica de los recursos. Los tratados toman como punto de partida el hecho de que exista, al menos formalmente, un órgano judicial que pueda revisar una sentencia de condena. La protección al acusado se manifiesta de manera clara por cuanto tendrá otra oportunidad de que su pronunciamiento de culpabilidad se invierta. Esto se deduce de la reserva a la ley nacional que se realiza en algunos tratados, si bien entendemos que el espíritu de la norma internacional está dirigida a promover una segunda instancia en sentido estricto.

III. SISTEMA DE IMPUGNACIONES EN EL CÓDIGO PROCESAL PENAL DE GUATEMALA.

a. Derecho al recurso en el proceso penal.

Así como los tratados o convenios internacionales, y en concreto la Convención Americana sobre Derechos Humanos que ha suscrito Guatemala, regulan de manera más o menos expresa el derecho a la segunda instancia o, al menos, a la revisión de las condenas penales, la Constitución de Guatemala no establece expresamente una proclama de este tipo. Únicamente la referencia a cualquier tipo de recurso se circunscribe a procesos que finalizan con pena de muerte. En este supuesto, caben todos los recursos legales pertinentes, incluso el de casación que será admitido en todo caso. Esto supone establecer un mecanismo carente de todo formalismo en atención al tipo de condena de que se trata. Las garantías para el reo son completas, ya que no habrá requisitos de legitimación, de plazo, de recurribilidad, etc. Ahora bien, esta limitación por la condena, que ni siquiera por la materia, así como la ambigüedad en su expresión, no garantiza que un cuerpo normativo como el CPP escape a la regulación de un medio de gravamen ante estas sentencias por falta de imperativo en la norma constitucional. La proclamación procedente de convenios internacionales puede dejar de atenderse en cualquier instante, ya que no supone una imposición coactiva para el Estado de Guatemala.

Si nos centramos en la Constitución, comprobamos que el CPP no viene obligado tampoco a regular con carácter general una segunda instancia contra sentencias de condena. La preocupación del constituyente no es otra que preservar la revisión en el caso en que el orden punitivo sea de tal gravedad que se sitúe en una posición irreversible, es decir, ante la pena de muerte. Por lo demás, no hay un establecimiento de doble grado de jurisdicción. El CPP podrá recogerlo o podrá derogararlo en momentos de oportunidad política.

Como venimos señalando, la articulación de un sistema de recursos en los ordenamientos debe seguir una estructura conforme a criterios de proporcionalidad entre lo que supone el establecimiento de una segunda instancia, y la seguridad jurídica propia de la jurisdicción. De

este modo, se limita la sucesión prolongada de recursos, sin merma de derechos y garantías procesales.

El Código Procesal Penal ha realizado muchos esfuerzos encaminados a implantar el principio acusatorio de manera inequívoca. Pero la misma estructura del proceso penal, con funciones claramente diferenciadas de acusación, enjuiciamiento e instrucción, deber ser coherente con el establecimiento de mecanismos revisores de las resoluciones judiciales acordes con una organización judicial eficaz y con los principios proclamados a nivel nacional e internacional.

En esta estructura, deben diferenciarse tres grandes bloques en el sistema de impugnaciones; a saber, aquel que tiende a identificar un doble grado de jurisdicción; otro que permita unificar la doctrina jurisprudencial en el clásico diseño de la casación; y todo ello sin olvidar la necesidad de abrir la vía de la revisión de resoluciones interlocutorias, entre las que destacan las medidas cautelares de carácter personal. Cada uno de estos bloques responderá a las necesidades propias de un proceso y de una organización judicial específica.

A grandes rasgos, las disposiciones de carácter general del CPP abordan varias cuestiones a tener en cuenta. Por un lado, el tratamiento que de la legitimación para recurrir se realiza, permitiendo el ejercicio de este derecho no sólo a las partes, sino también al defensor del condenado con independencia de éste. Por otro, el cuidado con que se considera el paradigma de la práctica de la prueba en fase de apelación y casación. Por último, el detalle de los motivos que deben alegarse para todos los recursos, que en ocasiones llegan a reiterarse.

En relación con el protagonismo del defensor del acusado, el reconocimiento de la legitimación para recurrir al margen del defendido requiere un análisis del interés tutelado. Se establece que éste podrá recurrir "automáticamente" con relación al acusado. El derecho de defensa tradicionalmente se ha entendido como un mecanismo por el cual el interés de la parte prima en el proceso, distinguiéndose del interés en conflicto que mantiene la parte contraria. Para ello se puede hacer valer de unos profesionales que representen dichos intereses en juicio. La razón estriba en la complejidad y el carácter técnico del mismo.

Durante la década de los setenta del siglo pasado, se planteó la posibilidad del ejercicio de la autotutela por parte de los acusados en juicio, al margen de las decisiones que pudiera tener el defensor técnico

o abogado, si bien era un debate que se arrastraba de años atrás⁷. Las razones fueron múltiples, pero especialmente se justificaba este distanciamiento entre abogado y acusado, por el hecho de que tuvieran diferentes líneas de defensa, y especialmente por una merma en el principio de confianza que el acusado tendría en el letrado.

Las corrientes de los que justificaban la preeminencia de la decisión del defensor por delante del defendido, entendían que el acusado estaba en situación de inferioridad psicológica, debido a la carga que suponía el proceso, que le inhabilitaba para asumir una autodefensa en óptimas condiciones. Con esta misma argumentación pero en sentido contrario, había quien entendía que nadie mejor que el propio acusado, conocedor de su situación y de los hechos acontecidos, para llevar a cabo una defensa con plena implicación.

Con tal dicotomía, el ejercicio del derecho de defensa se ha planteado como un derecho de carácter público e indisponible. Se le dota de una naturaleza pública de tal modo que predomina el hecho de que un profesional conocedor de la técnica jurídica y judicial, arrastre todo el peso del proceso, de la defensa material, y de la mayoría de las decisiones. Pero la base de la defensa estará sustentada en la confianza del defendido en su letrado, sin cuya colaboración recíproca no cabe una defensa adecuada. La irrenunciabilidad de dicho derecho se manifestará en la preceptividad de ir acompañado en todas las decisiones por un profesional, salvo que la entidad de la materia litigiosa sea menor, en cuyo caso el conocimiento técnico de aquel no será imprescindible.

En esta línea, el CPP diferencia la legitimación del defensor para recurrir respecto de la del acusado encontrando su justificación en la rapidez y los intereses que están en juego. Un posible acuerdo de voluntades en relación con ello podría suponer una demora de tiempo así como dificultades de comunicación que hagan peligrar derechos esenciales del acusado. De este modo, se reconocerá una legitimación extraordinaria en la que los intereses del acusado serán ejercitados por su abogado, si bien está previsto también el caso en que haya disconformidad entre los mismos. Aquí será donde predomine la voluntad del condenado frente a la de su defensor. No obstante, pueden generarse situaciones de riesgo motivado por estas diferencias en la toma de decisiones, que en ningún caso podrán ser contrarias a los intereses del acusado.

5. Se abre la vía del recurso de casación cuando concurre el siguiente motivo: «error en la apreciación de la prueba» (art. 849 LECRIM). La doctrina ha entendido que se trata una vía para volver a enjuiciar un asunto cuando la sentencia no tiene previsto el recurso de apelación. Dado que la valoración de la prueba practicada en primera instancia es una cuestión difícil de controlar, habida cuenta de la inexistencia de criterios de valoración legal o tasada, parece que cualquier elemento de desacuerdo entre la parte y el órgano de instancia puede tener cabida en el mismo. Otro tanto sucede si se permite recurrir en casación por infracción del principio de presunción de inocencia consagrado tanto en textos internacionales como en las normas de rango superior de casi todos los Estados. Esta infracción puede originarse por cualquier vicio de la sentencia, tanto formal como material.

6. Esta manifestación se produce a partir de un recurso de casación en el que se pretende revisar el material probatorio. Se señala que ni siquiera la grabación videográfica del juicio permite tener conocimiento idéntico al del juez del juicio oral. El tribunal de apelación tendrá que hacer una valoración aproximada.

7. Vid. ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Proceso, autocomposición y autodefensa (contribución al estudio de los fines del proceso), México, 1970.

Con independencia de la legitimación extraordinaria reconocida al defensor para la interposición de cualquier recurso, el CPP regula aquellos actos de disposición de los recursos que implican la finalización del mismo. Las diferencias en la decisión respecto de la continuación, adoptadas por el defensor o por el acusado, requieren la concurrencia de voluntades, que se manifestarán ante el tribunal de manera clara.

En principio, cualquier parte que haya interpuesto el recurso ostenta la capacidad de desistir de él; pero de manera excepcional al defensor se le exigen ciertos presupuestos. La relación entre defensor y acusado requiere una coordinación en atención a las posibilidades de actuación independiente. Por ello, el defensor no es dueño plenamente del recurso interpuesto por él, a pesar de la falta de consulta inicial. Se tiene que acreditar, junto con el escrito de desistimiento, la consulta y aceptación expresa del acusado, sin cuya concurrencia no tiene validez el acto dispositivo procesal. Además, debe realizarse tras la interposición del mismo, lo cual resulta lógico a la vista de la irrelevancia si aún no se ha planteado un recurso. No obstante, no se señala ningún plazo, de lo que se deduce que será inmediatamente antes de la presentación del escrito, y tras el inicio del trámite del recurso, si bien no se indica tampoco hasta qué momento, de lo que se deduce que podrá ser hasta antes de su resolución.

Cuando el recurso se interpuso por el defensor, haciendo uso de la legitimación extraordinaria que reconoce el propio CPP, el acusado o imputado ostenta la titularidad de la decisión sobre el desistimiento, aunque no lo podrá realizar de manera autónoma sino mediando consulta. No es necesario que el defensor esté conforme o de acuerdo con esta decisión, sino que simplemente quedará enterado para evitar la realización de más actos procesales en contra de la voluntad del acusado. Con ello se salvaguarda el derecho de defensa del imputado que ha visto cómo la resolución en la que es parte, es recurrida sin tomar en consideración su decisión.

Esta diferenciación en cuanto a la potestad de decisión sobre el recurso, no parece constituir una ventaja de carácter técnico. En primer lugar, debido a que en última instancia es el imputado el que debe asumir determinadas decisiones que le afectan, no contribuye a una mejora de la defensa la posibilidad de que el defensor actúe de manera independiente a su defendido. Únicamente se justificaría si el imputado estuviera en una situación de aislamiento o imposible comunicación con su defendido, lo cual no se cohesiona muy bien con el derecho de defensa, el cual debe primar en el proceso penal. En segundo lugar, la

decisión sobre el desistimiento una vez interpuesto el recurso correspondiente, debiera recaer exclusivamente sobre la parte, es decir, el imputado o acusado. No obstante, la defensa técnica del letrado realizaría labores de asesoramiento, función para la cual se prevé su actuación en el ámbito del derecho de defensa. La doble facultad en cuanto a la decisión sobre el desistimiento, puede suponer un retraso en la tramitación de los recursos, así como problemas de coordinación entre defendido y letrado. En este sentido, la autonomía que ostenta el defensor debiera suprimirse, primando la voluntad del acusado manifestada en los diversos actos procesales de parte.

b. Recurso de reposición.

Como en todos los ordenamientos, y con independencia del reconocimiento internacional del derecho al recurso, no puede faltar en cualquier orden jurisdiccional una vía para revisar las resoluciones interlocutorias. Este sería el caso del recurso de reposición del CPP (art. 402 y 403). Se trata de un recurso no devolutivo que no tiene limitaciones en cuanto a las alegaciones por las que cabe, por lo que el tribunal que dictó la resolución recurrida sólo controlará de oficio la recurribilidad y el plazo previsto para su interposición.

En relación al mismo cabe efectuar una puntualización, ya que puede llamar la atención la ausencia del principio de contradicción en la tramitación. En efecto, no está previsto ningún trámite en el cual se dé la oportunidad a la parte contraria de realizar alegaciones. Quizá esto deba entenderse como un retroceso en cuanto al principio acusatorio, ya que la contradicción parece un principio de carácter inexcusable considerado como manifestación del acusatorio. La posibilidad de dar intervención a las partes ante cualquier alegación asegura que el órgano judicial, en este caso el que dictó la resolución recurrida, escucha todos los argumentos posibles de los intereses que están en juego. Este principio elemental de todo proceso debiera ser mantenido también en sede de reposición. La única explicación posible a la supresión de esta garantía puede derivar de la premura con la que se trata de resolver una cuestión que inicialmente puede ser de escasa entidad, pero que en atención a la materia, puede suponer cierto grado de afectación de derechos esenciales del acusado.

No obstante, dada la dualidad en cuanto a su tramitación, esta misma contradicción sí parece plausible cuando tiene lugar durante el juicio, cuya tramitación oral implica un mayor grado de participación de las partes, y ausencia de formalismos.

c. Recurso de apelación.

Dejando al margen el recurso de apelación contra resoluciones interlocutorias (en general autos), el cual no se identifica con el doble grado de jurisdicción, si bien el legislador podría aprovechar su configuración para llevarlo al recurso de apelación especial, nos centraremos en éste último. Señalamos esto porque mediante la apelación del art. 404 CPP se pueden llevar a revisión aquellos extremos de la resolución judicial que implique un «agravio». No se exige ningún otro motivo o infracción legal que abra el camino de la apelación.

Por otro lado, también cabe la apelación contra sentencias que resuelvan el procedimiento abreviado, en cuyo caso se reitera la necesidad de señalar los puntos de la resolución que se consideren agravados, sin que se diferencien ni vicios legales sustantivos ni procedimentales. Probablemente este supuesto constituye el auténtico doble grado de jurisdicción o la segunda instancia proclamada en los textos internacionales, si bien resurge el problema tantas veces repetido en las legislaciones procesales, de establecer la segunda instancia para supuestos delictivos de menor entidad, frente a la única instancia cuando el hecho enjuiciado es de más gravedad. Si tenemos en cuenta que el Convenio Europeo de Derechos Humanos remite a la regulación nacional esta circunstancia, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos no dice nada al respecto, concluiremos la no vinculación con los tratados internacionales de dotar de una segunda instancia generalizada. No obstante, la conveniencia de revisar todas las sentencias o fallos, con independencia del tribunal que las dicte, o de la gravedad del hecho delictivo, debe proclamarse en todos los ordenamientos.

Pero en realidad, el recurso que nos interesa en este punto por ser el más importante dentro de las resoluciones definitivas es el denominado recurso de apelación especial del art. 415 CPP. El recurso de apelación especial cabe contra la sentencia que «ponga fin a la acción, a la pena o a una medida de seguridad y corrección, imposibilite que ellas continúen, impida el ejercicio de la acción, o deniegue la extinción, conmutación o suspensión de la pena».

Se configura en el CPP como un recurso extraordinario con potencial función revisora de la instancia. Ello es debido al listado más o menos

específico de motivos que dan paso al recurso de apelación especial. El análisis detenido de cada uno de ellos puede llevar a consecuencias inesperadas.

El recurso de apelación especial diferencia tres grupos de motivos, definiéndose el contenido de cada uno de ellos de manera relativamente amplia. La peculiaridad reside en el hecho de que similar diferenciación tiene lugar en la regulación del recurso de casación, si bien se produce un efecto piramidal según el cual se selecciona aquellas infracciones de mayor relevancia. En todo caso, el art. 419 señala la posible alegación de motivos de fondo, de forma, y motivos absolutos que implican anulación de la sentencia. La formulación de los motivos goza de la amplitud suficiente para dar cabida a cualquier vulneración de tipo procesal o material. Se trata de lo que la doctrina clásica definió como error en el procedimiento y error en la aplicación de la ley sustantiva. El tercer grupo lo cierra un listado tasado de circunstancias que se pueden dar en el proceso, motivos de muy diverso tipo que el legislador ha considerado de especial gravedad para que determinen la nulidad de la decisión adoptada por el juez en primera instancia. Así pues, estas deficiencias afectarían a defectos formales en la constitución del tribunal, defectos de la sentencia (sin especificar cuáles), al principio contradictorio, al derecho de defensa del acusado, al principio de publicidad, y por último, se menciona la injusticia notoria como motivo invalidante de la sentencia y alegable vía apelación especial.

Con independencia de la consideración más o menos adecuada de todos los motivos, su formulación general en el Código, y la a veces amplitud y otras restricción, esta vía de impugnación no puede identificarse con el doble grado de jurisdicción. Señalaba la doctrina que la doble instancia implica un doble juicio, no un nuevo proceso, sobre el material, alegaciones y pruebas practicadas en la primera instancia⁸. Se trata de realizar un nuevo enjuiciamiento, hecho que no se persigue a la vista de la regulación de motivos de forma, fondo y especiales del CPP. Únicamente podemos afirmar que el último de los motivos, es decir, aquel que señala la injusticia notoria como pretexto para apelar, puede abrir la vía para interpretar la existencia de la doble instancia.

En efecto, nos encontramos ante un concepto jurídicamente indeterminado que no se refiere a precepto legal alguno, a diferencia de los anteriores motivos.

8. GÓMEZ ORBANEJA, Derecho Procesal Civil, vol. 1, Madrid, 1975, p. 428.

La injusticia se interpreta en términos subjetivos, y sólo la parte podrá considerar que la sentencia, a pesar de cumplir las formalidades procesales oportunas, o de aplicar la norma sustantiva de manera más o menos correcta, no debe resolver en esos términos apelando al concepto superior de la Justicia. El principal problema que impide la identificación absoluta con la segunda instancia, es la necesidad de justificar que el órgano judicial a quo ha cometido una injusticia, que puede ser de muy diverso tipo⁹. Para reconocer el doble grado de jurisdicción plenamente no hubiese sido necesario realizar un listado de motivos específicos, si bien siempre queda el temor ante el planteamiento infundado y excesivo de recursos de apelación. Ello puede llegar a obligar a establecer límites a veces muy cuestionados. Pero con la inclusión del concepto de injusticia notoria se puede llegar a realizar un primer control ad limine de cara a la admisibilidad del recurso, cuestión que no siempre resulta justificado.

Por lo demás, tanto los motivos de fondo como de forma resultan proporcionados a la instancia en que nos encontramos, si bien habrá que motivar debidamente en el escrito del recurso cada una de las infracciones que se invocan a fin de ejercer el control formal inicial.

En cuanto al material probatorio, éste debe ser respetado en todo caso, sin que el tribunal de apelación pueda entrar a valorar nuevamente el resultado de la prueba ni entrar en la relación de hechos probados. Debe partirse de ellos en cuanto que el ámbito de decisión estará en función de la norma aplicable al caso, norma de carácter sustantivo que se entiende incorrectamente aplicada. Es lo que se denomina intangibilidad de la prueba. Precisamente esta circunstancia es uno de los elementos que más han sido tomados en cuenta tanto a favor como en contra de la apelación; se entiende sólo se producirá la segunda instancia en la medida en que el órgano ad quem puede realizar una segunda valoración de la prueba, lo cual no implica repetirla, sino partir de su práctica. Por el contrario, se dice que la valoración que el tribunal de apelación puede tener del resultado de la prueba practicada ante otro órgano, quiebra el principio de intermediación necesario para llegar a conclusiones judiciales.

La consecuencia en el CPP ha sido la de optar por la intangibilidad de la prueba, de tal forma que no se cuestionará qué hechos resultan probados o no (salvo contradicción manifiesta en la sentencia recurrida),

sino que se partirá de los mismos para realizar una diferente aplicación de la norma. Esto resta fuerza a la existencia de una segunda instancia en el proceso penal, ya que en último término se está invocando una nueva subsunción de los hechos en el Derecho, lo cual no creemos que se identifique plenamente con el nuevo enjuiciamiento.

En relación con la decisión del tribunal de la alzada, hay que tener en cuenta que debiera centrarse únicamente en la aplicación que el recurrente propone de la interpretación de la norma aplicable. Aquí habrá que plantearse hasta qué punto el tribunal puede realizar otra aplicación de la norma que ni efectuó el órgano a quo, ni propuso el recurrente. Se trata de reconocer un poder de decisión posiblemente ajeno al principio dispositivo que rige el ámbito de los recursos. Cuando el art. 418 CPP señala la necesidad de que el recurrente expresamente indique cuál es la interpretación o aplicación acorde de la norma, no se piensa en las repercusiones que ello puede tener. ¿Qué ocurriría si no señala otra interpretación alternativa? ¿Estará mal formulado el recurso en este caso? Entendemos que el grado de vinculación del órgano ad quem no debe rebasar los límites de lo razonable en el sentido de que no debe quedar vinculado. El principio dispositivo y de aportación de parte no alcanza la argumentación jurídica que partes o juez pueden dar. El juez es soberano en la interpretación de la norma, así como en la elección de la misma siempre que no se rebase los límites del objeto procesal o lo altere. El principio de iura novit curia también confirman esta idea.

Además, en atención a la necesidad de conservar la acción y mantenerla superando obstáculos formales que no supongan indefensión, la omisión por el recurrente de la mención expresa sobre cómo debe aplicar el juez la ley, se convierte más en un requisito innecesario. Por ello, no debiera tomarse en consideración el mismo más que a efectos de facilitar la labor enjuiciadora del tribunal.

Otro de los problemas que se plantean, en general, respecto de los recursos que promuevan la alegación de infracciones de carácter formal o procedimental, es el del revivido. Tal y como lo configura el CPP (art. 432) no distingue el tipo de error en el procedimiento, de lo que cabría deducir la posibilidad de repetir el proceso desde el momento en que se produjo la infracción. Además se requiere que los miembros del tribunal que dictaron la resolución recurrida y anulada, no intervengan

en el nuevo proceso. Esta radicalidad en la formulación puede acarrear muchos problemas. Por un lado, inconvenientes en orden a la intermediación; por otro, la inhabilitación absoluta para llevar otro procedimiento con independencia de la gravedad y momento en que se produjo la vulneración procesal.

A nadie es ajeno el hecho de que el revivido no el efecto jurídico deseado de los recursos. Con carácter general, los ordenamientos optan por un nuevo pronunciamiento del órgano ad quem, para evitar dilaciones en la resolución definitiva de la controversia. Si a ello le añadimos la necesidad de que sea otro juez, hasta qué punto habrá que repetir toda la prueba para que el segundo juez del segundo proceso pueda enjuiciar nuevamente, máximo si la infracción se ha producido en un instante procesal posterior a la práctica de la prueba.

La justificación sólo podemos encontrarla en la idea del acusatorio, esto es, que el primer juez puede quedar «contaminado» por la decisión inicial que ha sido anulada, y no aparece como imparcial a efectos de repetir el mismo juicio. Sólo así puede concebirse esta prolongación de trámites y de procedimiento. No obstante, ante el bien jurídico constitucional que puede estar en juego priman ciertas garantías procesales frente a la celeridad procesal.

d. Recurso de casación.

No puede faltar en todo ordenamiento la previsión de un recurso de casación ante el órgano más alto en el escalafón del Poder Judicial, si bien esta no es la característica esencial ni lo que le dota de la importancia que históricamente ha tenido. El recurso de casación se configura como un recurso extraordinario, por cuanto tiene limitados los motivos por los cuales se interpone. Su naturaleza obedece al enjuiciamiento de lo hecho por el juez inferior, de lo que se desprende claramente la diferente función de lo que se denomina doble grado de jurisdicción. En este caso, no se procede a volver a dictar un pronunciamiento en base al perjuicio causado a la parte, sino que se anula la sentencia porque se entiende que ha habido una vulneración de Ley.

Lejos de ser una tercera instancia, la casación debe diferenciarse de la apelación en el sentido de reducir los motivos y escoger aquellos que

representen su naturaleza jurídica. Por ello, debe huirse de la amplitud en el planteamiento. En ocasiones se ha dicho que su juicio no es jurisdiccional, dado que no se decide sobre la pretensión de las partes, sino que revisa el actuar de los órganos judiciales¹⁰. La elección de los motivos nuevamente nos sitúa ante una vía para anular resoluciones definitivas de carácter excepcional.

Aunque se opte por una fórmula parecida a la establecida para la apelación, la restricción en cuanto a los motivos hace considerar este mecanismo exclusivo para cuestiones que realmente pueden llegar a provocar indefensión. La división ya clásica entre motivos de fondo y de forma sufre una selección de materias que tienen abierto este camino, consideradas de cierta entidad y no cualquier vulneración de norma legal. Por ello se habla de violaciones esenciales, y de vulneraciones de ley que influyeron decisivamente en el fallo. En ambos casos, puede considerarse innecesaria esta mención, a la vista del abanico de posibles infracciones que se enumera y que deben interpretarse en sentido restrictivo.

En cuanto a los motivos denominados de forma, en realidad se incluyen cuestiones de estricta naturaleza procesal, como es la incompetencia objetiva, y motivos también procesales, pero de mayor relevancia en que incurre el juez al dictar sentencia. La redacción de la resolución judicial y el respeto por los principios procesales como el derecho de defensa, el acusatorio, la congruencia, o la necesaria motivación de la sentencia, elevan su importancia en cuanto pueden ser invocados en vía casacional. Éstos pueden aparecer tanto en la sentencia de la instancia, como en la que resuelve la apelación, aunque dado el margen de decisión del órgano de apelación, resultará más difícil que se vulneren ciertas garantías procesales que deben concurrir en la sentencia, como es la contradicción entre los hechos probados, los cuales ya vienen configurados de la instancia.

Todos los supuestos a que se refiere el Código al hablar de motivos de forma son infracciones esenciales del procedimiento, las cuales determinan una afectación relevante del derecho de defensa y en consecuencia de la presunción de inocencia. Ahora bien, se mantiene como motivo de forma la ausencia de explicación de los fundamentos de la sana crítica que se tuvieron en cuenta, y la expresión clara de los hechos que se tuvieron como probados.

9. Puede obedecer nuevamente a una infracción procesal o a una aplicación incorrecta de la norma sustantiva. Son problemas que se suprimirían reconociendo la posibilidad de impugnar simplemente porque se está en desacuerdo. Así, la Ley de Enjuiciamiento Civil española establece el recurso de apelación mediante el cual se pide la revocación de la resolución recurrida, y se pretende otra favorable al recurrente en base a las actuaciones llevadas a cabo ante el órgano de primera instancia (art. 456).

10. GÓMEZ ORBANEJA, op. cit., p. 440.

Cualquier motivación que planea en torno a la valoración de la prueba o la consideración de hechos probados asume el riesgo de convertirse en una nueva instancia. Ello es así porque la suficiencia en la explicación de los criterios de la sana crítica (faltando un sistema de prueba tasada) resulta ser un hecho tremendamente subjetivo tanto para el órgano casacional como para las partes¹. Alejadas las tentaciones de convertir la casación en otro escalón más para valorar nuevamente el resultado de la prueba, un uso riguroso de esta circunstancia puede ser una manifestación de la obligación de fundamentar y motivar las resoluciones judiciales.

Respecto de los motivos de fondo, también resulta exhaustiva la lista del CPP, fuera de los cuales no cabe el planteamiento del recurso de casación. Básicamente estamos en presencia de la vulneración de normas de carácter sustantivo en consonancia con el principio acusatorio. Por un lado, pueden darse errores de derecho en la aplicación de la norma penal, que lleven aparejada la consecuencia de condena o absolución indebidas; igualmente se manifiesta el principio acusatorio en el instante en que se condena por hecho no probado. Por otro lado, y de forma más general, se da entrada al motivo casacional por excelencia en cuanto a la forma, que es la vulneración de precepto legal constitucional o legal por errónea interpretación, indebida o falta de aplicación. Con esta redacción se podría haber prescindido de todos los motivos de fondo anteriores. Al final, todo nos lleva a la presunción de inocencia, consagrada en el art. 14 de la Constitución, a través de la cual puede alegarse cualquier alejamiento de la norma penal o procesal penal que se produzca durante la sustanciación del proceso.

Lo que parece claro en sede casacional es el respeto absoluto a los hechos probados en la instancia, ya que su función revisora de la aplicación del Derecho se limita a la actuación del juez. Ahora bien, queda abierta la vía según la cual podría considerarse que la declaración de hechos probados no ha sido correcta (no se indica en qué sentido, si por la práctica de pruebas, si por la valoración, o por la constatación de los mismos) por vulnerar flagrantemente una norma constitucional o legal, y ello sin necesidad de que la parte lo alegue en su recurso. Se trata de una facultad de oficio del tribunal que excede los postulados de los criterios del principio dispositivo, con los riesgos de la extralimitación en que podría incurrir. No obstante, la cualificación del tribunal que resuelve los recursos de casación hace pensar en el rigor a la hora de usar este precepto (art. 442).

Por último, resulta importante resaltar los efectos de la sentencia de casación establecidos en el CPP. Así pues, si se alegó un motivo de fondo, la propia Corte Suprema resolverá, mientras que si se alegó y apreció un motivo de forma, se produce nuevamente el envío. Esta circunstancia nos lleva a realizar las mismas apreciaciones de difícil solución que hacíamos cuando hablamos de la apelación, pero más agravado si tenemos en cuenta la trayectoria que el procedimiento ha llevado. Si la infracción tuvo lugar ante el tribunal de la instancia, ello supone la repetición del juicio, abriéndose nuevamente posibilidades en torno al planteamiento de recursos. El sistema es análogo al que se regula en sistemas como el español, donde, en la medida en que el órgano de casación puede resolver, decidirá para poner fin definitivamente a la controversia, adquiriendo la sentencia los efectos de cosa juzgada.

El propio Código advierte esta circunstancia por la cual debe evitarse el envío a toda costa. Así, cuando se produce un error en la fundamentación de la resolución recurrida o erróneas indicaciones en los preceptos legales invocados serán corregidos por la Corte, incluso errores aritméticos en la cuantificación de la pena. Se entiende que no tienen la entidad suficiente como para dar paso al recurso de casación, aunque tiene potestad para rectificar y corregir incluso si no hubo alegación de la parte. No obstante la redacción parece confusa al excluir como motivo de casación estas circunstancias, de lo que cabría inferir la posible causa de inadmisión del recurso. Ello nos llevaría a imposibilitar un pronunciamiento de la Corte tanto en este sentido como en cualquier otro. El filtro inicial al inicio determina la inadmisión (art. 445), sin que la tramitación continúe. Por ello cabe entender que el legislador no lo excluye como motivo, sino que lo excluye como argumento suficiente para la estimación de la casación.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Proceso, autocomposición y autodefensa (contribución al estudio de los fines del proceso), México, 1970.
- ASTETE MUÑOZ, «El sistema interamericano de protección de derechos humanos: avances y retos», en Tribunales Internacionales y Espacio Iberoamericano, dir. Fernández Liesa, Navarra, 2009.
- CALAMANDREI, «Vicios de la sentencia y medios de gravamen», en Estudios sobre el proceso civil, trad. Sentís Melendo, Buenos Aires, 1961.
- GÓMEZ ORBANEJA, Derecho Procesal Civil, vol. 1, Madrid, 1975.

LA RETENCIÓN A CUENTA A LA LUZ DE ALGUNOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

CARLA MARES ¹

RESUMEN

Dentro de los mecanismos de recaudación de los impuestos más importantes que pueden crear los Estados, como aquellos que gravan la renta o el consumo, ha cobrado especial relevancia la retención a cuenta. Podríamos calificarla como un instituto jurídico “clásico”, presente desde antiguo en algunos impuestos de producto y más adelante, con la evolución de los sistemas fiscales, en los impuestos personales. La utilidad de este instrumento ha supuesto que la mayoría de ordenamientos lo recojan como un medio ordinario para la gestión y el cobro de los tributos que mayores ingresos generan al Estado. Y la efectividad en su aplicación en términos cuantitativos ha supuesto, de otra parte, que el alcance de este instituto se haya ampliado cada vez más. Ahora bien, el diseño normativo de la retención exige que se tenga en cuenta, en primer término, el respeto a los principios tributarios constitucionales; y, en segundo término, la naturaleza propia del impuesto dentro del cual se aplica. El presente trabajo intenta analizar la retención a cuenta a la luz de estos principios, que deben informarle y servirle, a la vez, de límite.

PALABRAS CLAVE

Retención a cuenta. Pago anticipado. Retenedor. Principios tributarios. Capacidad contributiva.

Abstract KEY WORDS

SUMARIO

I. Apunte preliminar. II. Principios tributarios. 1. Generalidad. 2. Capacidad contributiva. 3. Igualdad. 4. Progresividad. 5. No confiscatoriedad. 6. Reserva de ley. III. A modo de conclusión.

I. APUNTE PRELIMINAR

Muchos textos constitucionales recogen una serie de principios tributarios que intentan ser efectivos en el plano de la configuración y aplicación concreta de los distintos gravámenes existentes². Es decir, no son una declaración formal de principios sino el establecimiento de disposiciones materiales que obligan a plasmar en la realidad un sistema tributario justo. En este sentido, la Administración tributaria se ve interpelada por estos principios al ejercer las potestades con las que cuenta para hacer efectivo el sistema fiscal y para controlar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes³.

Estas consideraciones que resultan ser aplicables, sin la menor duda, a los tributos, no se ha entendido que fueran extensibles a los pagos a cuenta, entre los que se encuentra la retención; al menos no en un primer momento. Esto, entre otros motivos, porque todo el sistema tributario se ha explicado a partir del hecho imponible del impuesto, pieza clave que oscurecía los demás elementos del tributo⁴.

1. Profesora de Derecho Tributario de la Universidad de Piura, Perú.

2. En el caso peruano, tenemos el artículo 74 de la Constitución; en el caso español, el artículo 31 de la Constitución española (CE).

3. Al respecto véase SIMÓN ACOSTA, E. El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, Ed. Studia Albototiana, Zaragoza, 1985, pp. 186 y ss.; también, SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 87, julio-septiembre 1995, pp. 421-457.

4. Luego de la teoría que concibe al tributo como una relación de poder reservada a la ley, propuesta por los iuspublicistas alemanes del siglo XIX, y la reacción que ella genera en la doctrina italiana, que —intentando equiparar las posiciones del administrado y de la Administración— asume la teoría obligacional, se experimenta una atención sobredimensionada respecto al hecho imponible. Esto explica que la doctrina y los ordenamientos positivos olvidaran, por cierto tiempo, otros aspectos del tributo. Sobre esto puede verse FERREIRO LAPATZA, J. J. Curso de Derecho Financiero Español, volumen II, 24.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 18 y ss.; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. Curso de Derecho Financiero y Tributario, 17.ª edición, Tecnos, Madrid, 2006, pp. 255-258.

11. La Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 española todavía mantiene el «error en la apreciación de la prueba», lo cual ha sido visto e interpretado como una vía para volver a entrar a conocer y valorar el resultado de la prueba.

La tradicional concentración del estudio del tributo en el hecho imponible y en la obligación tributaria, sin embargo, es superada paulatinamente por influencia de la doctrina italiana. Concretamente, las ideas de GIANNINI en torno a la relación jurídica compleja⁵ son la causa de que el hecho imponible pierda la posición de privilegio que le había convertido en el eje del Derecho tributario⁶.

Junto a la prestación derivada de la obligación tributaria principal, se reconocen otras que proceden de presupuestos de hecho distintos, pero a las que le son igualmente aplicables una serie de disposiciones relativas al tributo; y, en especial, los principios constitucionales de carácter tributario. Se amplía, así, el alcance de tales principios al ámbito de la retención a cuenta. Este paso resultaba lógico y necesario; pues ambos tipos de prestaciones se hallan, de consuno, dentro de la dinámica aplicativa del tributo, por lo que restringir la vigencia de estos principios a sólo ciertos aspectos del tributo, equivalía a aceptar un cumplimiento no cabal de los mismos.

Lógicamente, la justicia financiera no puede ser pensada en abstracto, de ahí que esta evolución, en la concepción del hecho imponible, de la obligación tributaria principal y de las relaciones jurídicas que se derivan del tributo, haya supuesto una concreción distinta de los principios constitucionales en las nuevas parcelas que se van reconociendo dentro del sistema tributario⁷. De este modo, la idea de justicia de los tributos se va amoldando a cada momento histórico⁸.

En cualquier caso, es probable que la aplicación de estos principios no hubiera alcanzado el ámbito de los pagos a cuenta, durante varios años, por la sencilla razón de que éstos se entendían como simples instrumentos de gestión tributaria, como un mecanismo carente de sustantividad, al cual no correspondía un tratamiento semejante al dispensado a la obligación tributaria principal. Esto explica, entre otras cosas, que para su regulación se haya utilizado, casi siempre, normas de carácter reglamentario.

El entrelazamiento de pagos a cuenta y principios tributarios constitucionales ha sido progresivo. La idea de que tales principios también debían informar el ámbito de la gestión tributaria⁹ va adquiriendo, poco a poco, un influjo cada vez mayor sobre los pagos a cuenta. El carácter contributivo de los pagos a cuenta va siendo reconocido con más fuerza y ello coadyuva también a la aplicación del principio de capacidad económica y del resto de principios constitucionales a dichos pagos¹⁰.

Si la obligación a cuenta y la obligación principal son elementos de un único tributo —como antes mencionamos— la primera forma parte, entonces, de ese único tributo que responde a la necesidad de contribuir. Desde esta perspectiva, la retención es una forma adicional de contribuir a los gastos públicos; por tanto, el que sea un ingreso provisional no impide que se imponga coactivamente ni obsta para que el Tesoro disponga de él a fin de solventar las necesidades del Estado a medida que se perciben. A nuestro modo de ver, esta consideración sustantiva de los pagos a cuenta en general garantiza, de modo más certero, la aplicación efectiva de los principios constitucionales a este tipo de prestaciones.

Una última cuestión, antes de analizar el impacto que tienen los principios tributarios constitucionales sobre los pagos a cuenta, nos planteamos en qué medida deben aplicarse¹¹. Pensamos en esta cuestión a propósito de la posición que defiende una aplicación atenuada de dichos principios: su aplicación es consecuencia de su necesaria manifestación en la obligación principal¹². Entendemos, no obstante, que más que hablar del grado de aplicación de tales principios es preferible hablar de un modo concreto de aplicación de acuerdo a la estructura y elementos propios que presentan estas prestaciones. Y es así como abordaremos el desarrollo de este trabajo; centrándonos, especialmente, en los principios de capacidad contributiva y reserva de ley, pues entendemos que éstos conforman el marco esencial del establecimiento, configuración y aplicación del sistema tributario.

II. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1. Principio de generalidad

Este principio exige que todos los ciudadanos de un Estado contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos. Se entiende que todos los ciudadanos que tengan la suficiente capacidad contributiva; esto es, aquellos que, tras solventar sus necesidades básicas personales y familiares, están en condiciones de aportar al fisco para que el Estado pueda hacer frente a los gastos que le genera su propio y normal funcionamiento¹³. De este modo, toda persona, natural o jurídica, con capacidad de pago que incurra en el hecho que da nacimiento a la obligación tributaria, debe ser sometida a gravamen, sin que puedan alegarse criterios extraeconómicos u otras excepciones no razonables para excluirlo del mismo¹⁴. En otras palabras, el principio de generalidad implica la no discriminación tributaria por motivos distintos a los económicos¹⁵.

La generalidad en materia tributaria está vinculada con la capacidad contributiva y la igualdad. Para que el sistema resulte justo, éste debe afectar a todas las manifestaciones de riqueza. Pero si bien la sujeción es universal —aunque se requiera una sujeción singular hecha por ley—, la cuantía de cada contribución debe establecerse de acuerdo con el principio de capacidad contributiva que se refiere a situaciones individuales ante cada tributo. Podríamos decir, que este principio se concreta en dos puntos: i) un sistema tributario sin margen para el fraude fiscal; ii) un sistema tributario donde no existan, de forma arbitraria, exenciones o beneficios fiscales para determinados sujetos¹⁶. En otras palabras, la exoneración por razones estrictamente subjetivas —no basadas en la capacidad contributiva— no cabe; la que se justifica por la afectación total y permanente del patrimonio de un sujeto a la realización de fines de interés general está abierta a debate, y, mientras que en el campo público se admite sin problemas, en el privado, debe admitirse siempre que se cumplan los requisitos necesarios¹⁷.

Para que esto se cumpla a cabalidad parece necesario que no sólo resulte aplicable a los tributos sino también a toda obligación tributaria. En efecto, si queremos lograr la debida aplicación de este principio en el tributo, éste debe tener alcance en el campo de las prestaciones a cuenta. Las ideas antes anotadas cobran vida si se observa la normativa vigente relativa a estas prestaciones. Un indicio importante es la extensión cada vez mayor del presupuesto de hecho de la obligación de pago a cuenta, que alcanza a casi todos los tipos de rendimientos sujetos a los impuestos sobre la renta. De este modo, se trata de cubrir todo el espectro posible para que nadie —que, teóricamente, encaje dentro del presupuesto de retención o de otra modalidad de pago a cuenta— quede al margen de este mecanismo de detracción anticipada.

2. Principio de capacidad contributiva

Normalmente el deber de contribuir es recogido de forma explícita o implícita en un texto constitucional, esto le convierte en un deber constitucional de configuración legal. Para algunos, a partir de este principio sólo nacía la obligación tributaria principal y el resto de elementos estructurales del tributo adquirían significado, únicamente, en relación con el supuesto de hecho del tributo. BOSELLO, por ejemplo, niega expresamente la aplicación de este principio a los pagos a cuenta¹⁸. No obstante, si —como venimos sosteniendo— la obligación a cuenta y la obligación principal son elementos de un único tributo; y, la obligación a cuenta forma parte de ese mismo y único tributo que responde a la necesidad de contribuir, dicho principio habría también de informar estas prestaciones anticipadas¹⁹.

Se ha dicho que la capacidad contributiva, constituyendo un elemento esencial de la disciplina estatutaria de las relaciones económicas, no puede identificarse, sin más, con la fuerza económica del sujeto²⁰.

5. Cfr. GIANNINI, A. D. I concetti fondamentali del Diritto tributario, Unione tipografica - Editrice Torinese, Torino, 1956, pp. 125-126.

6. Algo que, quizá, puede explicar este cambio es la evolución de los sistemas tributarios de una imposición real a una imposición personal. Pues ello trae consigo una estructura compleja del tributo de la que se deriva, por ende, una miscelánea de obligaciones y deberes que van más allá de la obligación tributaria principal. De modo, que resulta insuficiente explicar todo a partir y desde el hecho imponible.

7. Es sintomático de esta evolución echar un vistazo a los albores de la construcción teórica moderna del tributo: para los grandes gestores del Derecho Público en el s. XIX —como JELLINEK, LABAND, MAYER— la idea de justicia no tenía relación alguna con el tributo, puesto que no había predicar esta característica de algo que se reducía a una simple relación de poder; cfr. SIMÓN ACOSTA, E., "Líneas generales de la relación tributaria en la nueva LGT", conferencia inédita, Las Palmas, 12 de marzo de 2004.

8. Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, diciembre 1965, pp. 1014.

9. Véase, por ejemplo, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), et al. Estudios de Derecho y Hacienda, homenaje a César Albiñana García-Quintana, volumen II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 864; CENCERRADO MILLÁN, E., "La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades", Revista Técnica Tributaria, núm. 40, enero-marzo 1998, p. 17.

10. En este sentido se pronuncia PALAO TABOADA, C., "Presunción de retención y elevación al íntegro. ¿Es aconsejable el cambio de modelo de retención a cuenta?" en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y CAYÓN GALIARDO, A. (coord.), et al. Presente y futuro de la imposición directa en España, Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 276; HINOJOSA TORRALVO en ORÓN MORATAL, G. (coord.), et al. Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes. Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pp. 623 y ss.

11. De forma explícita, la Constitución peruana recoge los principios de reserva de ley, no confiscatoriedad, igualdad y respeto a los derechos fundamentales; la Constitución española, por su parte, recoge los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (estos principios también se recogen en el artículo 3 de la Ley General Tributaria - LGT),

12. Cfr. MORIÉS JIMÉNEZ, M. T. La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 120-121. Otro argumento que esboza esta autora para sustentar su tesis es el carácter no contributivo de las prestaciones a cuenta.

13. El Fundamento Jurídico (FJ) 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional Español (STC) 96/2002, de 25 de abril, recoge ideas interesantes al respecto.

14. Este deber parece llevar consigo el derecho de los ciudadanos a que el Estado desarrolle una actividad de recaudación y control eficaz que impida que quienes tienen capacidad económica queden al margen del gravamen. En este sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional Español (TC) en su Sentencia 76/1990; un comentario sobre esta sentencia se encuentra en SÁNCHEZ SERRANO, L., "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (I) y (II) trabajos publicados en Impuestos, tomo I, 1992, pp. 236-249 y 250-264, respectivamente.

15. Cfr. NEUMARK, F. Principios de la imposición, 1.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 109 y ss.

16. Sobre esto véase CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ FRANCO, Y., "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", Gaceta Fiscal, núm. 141, marzo 1996, pp. 182-189.

17. Cfr. CALVO ORTEGA, R. Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario, parte general, 10.ª edición, Civitas, Madrid, 2006, pp. 50-51.

18. Cfr. BOSELLO, F. Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta, Cedam, Padova, 1972, p. 218. En la doctrina española véase HINOJOSA TORRALVO, J. J., en ORÓN MORATAL, G. (coord.), et al. Los nuevos impuestos. ..., op. cit., p. 628.

19. Cfr. MIGUEL CANUTO, E., "La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación", Crónica Tributaria, núm. 66, 1993, p. 105.

20. Cfr. MANZONI, I. Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento italiano, Torino, 1965, pp. 73 y ss.

Y, siguiendo esta dirección, se ha definido, en términos generales, como la situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas.²¹ Se muestra, así, cómo la capacidad contributiva adquiere la función de nexos entre la subjetividad jurídica, entendida como situación, y el particular obligado a la contribución, deviniendo en parte esencial del ordenamiento jurídico en su complejidad.²²

Teniendo este concepto como marco referencial, quizá, el siguiente paso para clarificar esta cuestión sea determinar el contenido de este principio de acuerdo a su formulación constitucional.²³ Esto equivale, de una parte, a concretar las exigencias que para el legislador ordinario se derivan de su consagración constitucional y, de este modo, definir los límites que este principio impone al ejercicio del poder de imposición. De otra parte, supone acotar su ámbito objetivo, a fin de establecer si afecta a todas y a cada una de las figuras tributarias del sistema o si sólo se refiere al sistema fiscal considerado en su conjunto; y, también, su ámbito subjetivo, para fijar así si debe observarse en todas las categorías jurídicas subjetivas del tributo (esto es, sujetos pasivos, retenedores, contribuyentes de hecho, etc.).²⁴

La cuestión del contenido de este principio se planteó, de manera apremiante, como consecuencia del paso de la Hacienda neutral —inspirada en los postulados del liberalismo económico— a la Hacienda funcional e intervencionista, que condujo a la progresiva utilización extrafiscal del sistema tributario. Esto es, la transición del Estado liberal de Derecho al Estado intervencionista y social de Derecho. A finales del siglo XIX, los modernos sistemas tributarios se perfeccionan en el seno de una nueva filosofía política acerca de las funciones del Estado y del impuesto, muy distinta de la liberal. El impuesto se convierte en un instrumento esencial para influir en la estabilidad económica o en la distribución de la renta y la riqueza; y los gastos que

con aquél se financian son básicos y necesarios para el funcionamiento y soporte de la economía social de mercado.²⁵

Este cambio de orientación en la filosofía política y económica motivó una innovación en el modo de concebir el principio de capacidad contributiva, considerado, en un primer momento, sobre todo en su función garantista: como defensa y salvaguardia de la propiedad individual y de la uniformidad tributaria, entendida como paridad de carga fiscal entre sujetos situados en idénticas condiciones de capacidad económica.²⁶ Este principio erigido como criterio exclusivo de imposición —al contrastarse con una realidad fiscal inspirada, más bien, en postulados intervencionistas— debía afrontar el siguiente dilema: o excluir de la tributación los fines extrafiscales —esto es, todo lo que perturbara la idea del reparto de la carga tributaria—; o, incorporar esas otras ideas al concepto, ampliando su contenido de modo progresivo hasta convertirse en una noción puramente formal.²⁷

Entre los vaivenes que se suceden en el intento de conciliar los postulados clásicos de la capacidad contributiva con las nuevas demandas del principio de extrafiscalidad, la doctrina incurre en contradicción con sus postulados y en el abandono de los mismos, al admitir otros criterios distintos de imposición o al incluirlos en el principio de capacidad, que se logra mantener formalmente como criterio exclusivo de justicia tributaria a costa de vaciarlo de su contenido originario.²⁸

El principio de capacidad contributiva se va convirtiendo en un criterio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos; quedando, así, fuera de toda duda que no es ya el único parámetro de justicia tributaria.²⁹

Se rompe con las concepciones tradicionales que identifican capacidad contributiva y justicia tributaria. A partir de ella se deduce, de una parte, que la capacidad contributiva no es un criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria; y, de otra parte, que la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad contributiva de los sujetos, otros criterios para hacerla efectiva.³⁰

Se entiende, entonces, no como principio-fin, sino como principio-medio, orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad.³¹ Sin embargo, también cabría decir que el principio de generalidad tiene como objetivo que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad contributiva y la articulación de un sistema tributario justo sería el medio para conseguir tal finalidad. No obstante, a nuestro entender, el verdadero fin del ordenamiento tributario es la justicia fiscal, que se nutre de unos principios y se vale de unos criterios o parámetros instrumentales para alcanzarla.³²

Teniendo en cuenta la premisa de que la capacidad contributiva se configura en un texto constitucional como un criterio “no exclusivo” para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, veamos seguidamente su contenido, límites y exigencias a fin de determinar cómo vincula este principio al legislador ordinario.

El constituyente puede cualificar la capacidad contributiva, transformándola en categoría jurídica. No obstante, podemos decir que el mandato que impone este principio es gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación; esto es, situaciones seleccionadas en virtud de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por un tribunal constitucional, donde el mínimo no imponible viene determinado por el nivel necesario para la existencia y el máximo por la prohibición de un gravamen con alcance confiscatorio. Es entre ambos límites donde se sitúa el ámbito de

actuación que permite ejercitar el poder impositivo para hacer posible la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos.³³

Por tanto, cabría aceptar la arbitrariedad que supone el gravamen de una situación no enmarcada en los límites de la imposición o que no demuestra ninguna capacidad contributiva. En otras palabras, el hecho imponible legitima la aplicación del tributo en la medida en que es una manifestación de capacidad contributiva; pues, en definitiva, la articulación de un tributo siempre viene justificada por una correlativa capacidad contributiva. En este sentido, la finalidad del hecho imponible es permitir el juicio de constitucionalidad sobre la base del principio de capacidad contributiva.³⁴

Pero la cuestión no se resuelve aquí. No basta detenerse en la fase de “establecimiento” del tributo para verificar en qué medida resulta observado el mandato constitucional sino que debe atenderse también a su fase de “aplicación”. No es suficiente comprobar la validez de la norma en forma aislada sino que debemos remitirnos a sus resultados. Es más, centrando nuestra atención en el ámbito subjetivo, podemos decir que la capacidad contributiva no puede ser un criterio aplicable sólo a los sujetos pasivos contribuyentes, sino que debe ser extensivo a otras posiciones jurídicas; de este modo, se enriquece el fenómeno tributario al aplicar este principio a otros sujetos a cuyo cargo corre el cumplimiento de otras prestaciones, materiales y/o formales, que dotan de mayor eficacia a la labor de gestión.³⁵

No obstante, esto no significa desconocer que la capacidad contributiva debe predicarse respecto del futuro y eventual sujeto pasivo: el presupuesto de hecho que determina una obligación tributaria a cuenta, como la retención, es la obtención de un rendimiento que expresa una capacidad económica potencial, sobre la cual deberá determinarse el pago a cuenta.

21. Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero*... 10.ª edición, op. cit., p. 52.

22. Cfr. D'AMATI, N. *Istituzioni di diritto tributario*, Cacucci editore, Bari, 2005, p. 31.

23. Como señaló CASADO OLLERO —a propósito de la actuación de este principio en el ámbito impositivo indirecto— todo lo que no sea atenerse a la función normativa del principio de capacidad en el ordenamiento jurídico, comporta “el riesgo de sucumbir en un doctrinarismo hueco que, según las premisas de las que cada autor quiera libremente partir —en función de cuáles sean las conclusiones previamente deseadas— tan fácil sería reducir a la nada el principio de capacidad como elevarlo al olimpo de los principios tributarios”; CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, octubre-diciembre 1981, p. 569.

24. PALAO TABOADA, antes de la promulgación de la Constitución Española de 1978, enunció este mismo planteamiento al decir que “la afirmación de que la capacidad contributiva es un principio peculiar de la tributación, exige delimitar su ámbito (objetivo y subjetivo) de aplicación —qué es lo que debe “repartirse” según el criterio indicado y entre quiénes— para separarlo de las zonas del ordenamiento jurídico presididas por otros principios diversos”; PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad económica”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 393.

25. Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L., “Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión, revisión y recaudación”, *Rivista Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 3, 1978, p. 869; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, D., “Evolución histórica de la política fiscal” en *XVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1971, pp. 523 y ss.

26. La referencia a la capacidad contributiva en clave garantista —como igualdad de tratamiento de los destinatarios del tributo— aparece superada, al ponerse de relieve la crisis de las concepciones tradicionales de la justicia fiscal y la necesidad de utilizar el instrumento tributario en su función redistributiva; cfr. MORETTI, G. C. *La potestà finanziaria delle Regioni*, Milano, 1972, p. 96.

27. “Capacidad contributiva... Este par de palabras se escapa entre los dedos... Con este par de palabras se explica todo”. EINAUDI expresa así el escepticismo generado en torno al significado de este concepto; cfr. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, traducción al español de G. Solé Villalonga, Ariel, Barcelona, 1963, p. 72.

28. Cfr. PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio...”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, op. cit., p. 395; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva...”, op. cit., pp. 995 y ss.

29. Éste es un tema que se ha tratado, profusamente, en relación a las tasas; véase al respecto, el trabajo de SIMÓN ACOSTA, E. “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pp. 253-304.

30. Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad... (I)”, op. cit., pp. 572-573.

31. La noción de capacidad económica dentro de la teoría de los principios de justicia social, no integra ni da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos; a saber, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad contributiva. Véase al respecto PÉREZ DE AYALA, “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *Revista Española de Hacienda Pública*, núm. 59, 1979, p. 90.

32. En esta línea, el Constitucional español en su STC 27/1981, de 20 de julio, señala que “aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacer, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”. Un comentario sobre esto se encuentra en PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre 1995, pp. 629 y ss.

33. Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril-junio 1982, pp. 192-195.

34. De este modo, el significado jurídico de hecho imponible como indicador de capacidad contributiva —no sólo como generador de ciertos efectos jurídicos, como la obligación principal— se modifica y flexibiliza; pues a partir de la capacidad contributiva son muchos otros los efectos que se pueden crear; cfr. COLLADO YURRITA, M. A. *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 69 y ss.

35. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las posiciones subjetivas...”, en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), et al. *Estudios de Derecho*... op. cit., p. 684. Este autor refuerza su posición en el artículo 3.1 del Estatuto del Contribuyente que, al describir su ámbito de aplicación, dispone que las referencias que se hagan a los contribuyentes también deben entenderse referidas a los demás sujetos pasivos, retenedores, obligados a realizar ingresos a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a prestar colaboración a la Administración tributaria. Lo que indica el abanico de posiciones subjetivo-tributarias que merecen la aplicación de derechos y garantías de esta norma, como concreción de los principios de justicia tributaria; op. cit., p. 853.

Por ello, si las obligaciones que se derivan del sistema de retención deben adecuarse a la capacidad contributiva del contribuyente deben establecerse, entonces, los mecanismos necesarios para eximir su aplicación sobre aquellas rentas que no alcancen el nivel suficiente para ser llamadas a contribuir.³⁶

En este sentido, podemos afirmar que si los intereses de la Hacienda Pública se ven asegurados y protegidos por distintas técnicas como la retención; no puede olvidarse que esos intereses no pueden quedar reducidos a la vertiente recaudatoria. El interés público comprende también el interés de toda la colectividad de que los tributos se recauden y se apliquen de acuerdo con unos principios, entre los que figura el de capacidad contributiva. Y este principio no se satisface con el mero pago, sino que exige que éste sea soportado por el contribuyente; es él quien debe asumir las consecuencias económicas derivadas de la realización del hecho imponible. Esto normalmente se logra a través de la retención; pero cuando ésta no se produce, el retenedor debe gozar del derecho a repetir lo pagado sobre el contribuyente.³⁷ Ésta sería una consecuencia concreta de la aplicación de este principio sobre la prestación a cuenta.³⁸

A nuestro entender, sólo de este modo, el principio de capacidad contributiva no queda reducido a una mera declaración de intenciones vacía de contenido real; en rigor, las exigencias de este principio sólo pueden verse satisfechas si la ley prevé los cauces jurídicos necesarios para que el pago realizado por el sujeto “interpuesto”, digámoslo así, se desplace realmente, vía retención o repercusión, a la persona que se quiere gravar. En esta línea, las técnicas de interposición sólo serán constitucionalmente correctas si no perturban, entorpecen o impiden la aplicación real y efectiva de este principio.³⁹

Se debe tener en cuenta que si bien las prestaciones tributarias a cuenta son autónomas, no puede negarse la conexión de sus presupuestos de

hecho con el hecho imponible de la obligación principal, porque es en éste donde adquieren sentido: ahí se manifiesta la capacidad contributiva del sujeto que se está gravando. Y, precisamente, esta conexión es la que exige adecuar la prestación anticipada a la capacidad contributiva del realizador del hecho imponible. Tenemos ahí otro aspecto más en el que se traduciría la operatividad del principio contributivo en este tipo de prestaciones.

Como vemos, la ampliación que ha experimentado el contenido de este principio permite que adquiera relevancia fuera de los límites del presupuesto de hecho de la figura tributaria. La labor de la jurisprudencia, qué duda cabe, ha sido un motor importante en este camino recorrido. De una parte, tenemos la labor de los tribunales constitucionales, cuya formulación de la capacidad contributiva no agota en sí el principio de justicia tributaria; todo lo contrario, la vincula estrechamente con los principios de progresividad e igualdad, permitiendo al legislador introducir diferencias entre los contribuyentes en función de la cuantía y origen de sus rentas o de cualquier otra condición social relevante para la consecución de la justicia tributaria.⁴⁰ Si bien es éste un buen inicio, se echa en falta la poca virtualidad que este principio puede tener, algunas veces, en manos de los tribunales constitucionales al juzgar las leyes reguladoras de los impuestos.⁴¹ Como advierte PALAO TABOADA para el caso español, el TC no adopta una posición teórica definida sobre las relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva: a veces concibe éste como una concretización de aquél; y, otras veces, como límite externo al principio de igualdad. Anota, además, que junto al amplio margen de discrecionalidad que da al legislador, vacía de contenido este principio para hacerlo compatible con los impuestos con fines extrafiscales, al afirmar que es suficiente la obtención de una renta “virtual”.⁴²

Por su parte, el Tribunal Supremo español (TS), en contraste con el TC, ha aplicado mucho este principio en materia de retenciones.⁴³

Se pronuncia, concretamente, sobre dos aspectos en los que puede sistematizarse la presencia de la capacidad económica en este ámbito: 1) En el propio establecimiento de los pagos a cuenta debe respetarse el contenido mínimo de este principio (“existencia objetiva de riqueza”).⁴⁴ 2) En la cuantía del gravamen a la riqueza manifestada al momento de imponer el pago a cuenta.

La adecuación de su existencia e importe a la eventual cuota futura del impuesto exige una relación entre: a) el índice de riqueza utilizado en el hecho imponible y el presupuesto del pago a cuenta; y, b) los criterios de cuantificación de ambos gravámenes. Esto sin olvidar que se trata de gravámenes diferentes, por lo que la provisionalidad del pago a cuenta puede llevar consigo exigencias propias para no dañar el principio de capacidad contributiva, más aún, si se considera que la posterior devolución no elimina los efectos adversos de un gravamen provisional injusto, medido sin tener en cuenta los imperativos de este principio.⁴⁵

Cabe resaltar que pese a que, tradicionalmente, se ha considerado que la capacidad contributiva presenta contornos difusos y de difícil aplicación, en el ejemplo reseñado, el TS ha dado más juego a este principio que a los principios de reserva de ley o de igualdad, que presentan una delimitación más precisa. Esto resulta más sorprendente aún si pensamos que no a todos les resulta claro que los principios constitucionales relativos al tributo afectan también a los “pagos anticipados”.⁴⁶ El carácter accesorio de la obligación a cuenta defendido por algunos reforzó, sin duda, esta postura: la retención es una obligación tributaria no contributiva; por tanto, si no es una forma de tributación no cabe aplicarle los principios tributarios constitucionales.⁴⁷ Otros, saliendo al paso de esta afirmación, defienden la conexión de la obligación a cuenta con la verificación, al menos potencial, del presupuesto del tributo que se anticipa a fin de justificar la incidencia de estos principios sobre tal obligación,⁴⁸ especialmente, se reclama su

aplicación en que no puede superarse la cuota del impuesto o que no puede exigirse anticipar una cantidad cuando haya indicios de que no habrá una cuota a pagar al final del ejercicio.⁴⁹

Como se ve, la cuestión está muy vinculada a la naturaleza jurídica de la retención. Si ésta es una obligación accesorio, de mera gestión, que supone simplemente una modalidad de pago o de garantía del tributo, puede negarse la aplicación de los principios constitucionales, como el de reserva de ley o capacidad económica. Si la retención es, por el contrario, una forma de contribuir a las cargas públicas y se considera como una carga adicional al hecho de estar sometido al impuesto sobre la renta, se está ante una forma de gravamen —aunque funcionalmente conectada al impuesto definitivo— y, por tanto, el que sean prestaciones provisionales no excluye que sean prestaciones coactivamente impuestas, establecidas con el fin de que contribuyan en concepto del impuesto sobre la renta.⁵⁰

Ante tal variedad de planteamientos, nos inclinamos por la tesis que sostiene la aplicación de la capacidad contributiva a los pagos a cuenta, atendiendo a la consideración sustantiva y no procedimental de los mismos. Negar importancia a los distintos “modos de tributar”, prescindiendo de la aplicación del resto de principios tributarios, supone un grave riesgo para la justicia tributaria. Desconocer la reserva de ley y la proporción debida de los pagos a cuenta en relación con la obligación tributaria principal del receptor de los rendimientos puede alterar el diseño constitucional de contribución al sostenimiento del gasto público, pues el hecho imponible no es el único evento al que el legislador anuda prestaciones contributivas ni la prestación definitiva es la única forma de contribuir.⁵¹

36. Se acusa, por tanto, que el sistema de pagos a cuenta no puede permanecer —desde la vinculación del deber de contribuir con la capacidad económica que impone la norma constitucional— inalterable ante la existencia de empresarios o profesionales que se ven sometidos a retenciones e ingresos a cuenta, sin que su renta global alcance la cantidad que se considere suficiente para contribuir; cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio...”, op. cit., p. 40.
37. CALVO ORTEGA señala, en esta línea, que el principio de capacidad contributiva justifica el ejercicio de la acción de regreso de los sujetos incididos al contribuyente, por ser éste quien manifiesta tal capacidad; cfr. Curso de Derecho Financiero..., 10.ª edición, op. cit., p. 53.
38. Consideraciones semejantes fueron expuestas por FERREIRO LAPATZA al referir que el sustituto debía soportar sólo la carga de cobrar del contribuyente y de ingresar al Tesoro lo cobrado. Únicamente así el Derecho tributario y la Hacienda Pública defenderían el interés público que busca la aplicación efectiva del principio de capacidad; cfr. “Sujetos pasivos y capacidad económica”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 71, julio-septiembre 1991, p. 312.
39. En este sentido se expresa ALONSO GONZÁLEZ al señalar que la vulneración del principio de capacidad contributiva se produciría si se obligara a un tercero a actuar como sustituto sin darle ningún medio para resarcirse y paliar el menoscabo patrimonial que podría sufrir por mandato legal. Por ello, la estipulación de regreso —vía retención, vía repercusión— impide que se cause lesión a tal principio y posibilita que el sujeto finalmente incidido por la carga tributaria sea el poseedor de la fuerza económica que se persigue gravar; cfr. Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento tributario español, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 154 y ss.
40. En el Perú, el principio de capacidad contributiva ha sido reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y tiene vigencia aun cuando no esté recogido expresamente en el artículo 74 de la Constitución.
41. En el caso español, podemos pensar concretamente en el IRPF, que es el impuesto más llamado a cumplir con la exigencia que supone la capacidad contributiva, véase al respecto las SSTC 146/1994 y 214/1994.
42. Cfr. PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica...”, op. cit., p. 641.
43. Piénsese, por ejemplo, en las Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 10 de julio de 1999, que declaró ilegal la retención del 20% a profesionales establecida por Real Decreto 113/1998; o la de 2 de marzo de 2000, que anuló la retención de 18% a determinados rendimientos obtenidos de inmuebles, establecida por Real Decreto 2717/1998.

44. En efecto, una prestación —sea provisional, sea definitiva— debe recaer sobre una riqueza suficiente para pagarla, asegurando la liquidez del sujeto para que no afecte a su mínimo vital; cfr. HERRERA MOLINA, P. M. Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, pp. 123-124.
45. Un resumen de los pronunciamientos del TS sobre este tema se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, Impuestos, tomo I, 2001, pp. 176 y ss.
46. BOSELLLO, por ejemplo, niega el sometimiento de la retención al principio de capacidad económica recogido en el artículo 53 de la Constitución Italiana; cfr. Il prelievo alla fonte..., op. cit., pp. 218-219. MOSCHETTI, por su parte, admite que tal principio sí se aplica a las prestaciones provisionales; cfr. Il principio della capacità contributiva, Cedam, Padova, 1973, p. 380. En esta línea, FALSITTA sostiene que la efectividad del artículo 53 de la Constitución, antes citado, opera sobre todos los pagos pecuniarios coactivos, sean definitivos o temporales (prestaciones forzosas, obligaciones provisionales, retenciones a cuenta, etc.), por la sencilla razón de que estos pagos también concurren al financiamiento de los gastos públicos y requieren, por tanto, que los sujetos obligados dispongan de la fuerza económica necesaria para soportarlos; cfr. Il ruolo di riscossione, Cedam, Padova, 1972, pp. 120-122.
47. Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E. La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Edersa, Madrid, 1983, pp. 191 y ss.; SOLER ROCH, E., “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 25, enero-marzo 1980, p. 26; LUCHENA MOZO, G. M. Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997, p. 202. No obstante, algunos autores que parten del carácter no contributivo de la obligación admiten la aplicación de este principio, en atención a la importancia que tienen los pagos a cuenta —en especial, las retenciones— en el IRPF. En este sentido véase MORIÉS JIMÉNEZ, M.ª T. La retención a cuenta..., op. cit., pp. 120 y ss.
48. Así se manifiestan CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 21, enero-marzo 1979, p. 70; COLLADO YURRITA, M. A. La retención a cuenta..., op. cit., p. 72; ALGUACIL MARÍ, P. La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 124 y ss.
49. Cfr. PONT CLEMENTE, J. F. El pago fraccionado de los tributos, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 107; FALCÓN Y TELLA, R., “Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los «pagos fraccionados» en el Impuesto sobre Sociedades”, Quincena Fiscal, núm. 4, febrero 1997, p. 6; HERRERA MOLINA, P. M. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., pp. 123-124.
50. Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, op. cit., p. 164.
51. En este sentido puede verse LOZANO SERRANO, C. El ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo en especie, Aranzadi, Pamplona, 1998; ALGUACIL MARÍ, P. La retención a cuenta en el ordenamiento..., op. cit., pp. 156 y ss.

La necesaria adecuación de las retenciones a la cuota final ha sido una de las razones que ha motivado la mayor parte de declaraciones de nulidad emitidas por el Tribunal Supremo español en esta materia.⁵² En virtud del principio de capacidad contributiva se ha estimado que algunos preceptos reglamentarios contradicen la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRFP), puesto que su aplicación supone una retención desproporcionada respecto a la cuota del impuesto. No cabe imponer pagos a cuenta superiores a la deuda tributaria; esto supondría desconocer los objetivos de estos mecanismos y olvidar la coherencia que deben guardar con el impuesto.

A nuestro entender, las prestaciones a cuenta deben respetar el principio de capacidad contributiva pero con ciertos matices respecto a la obligación tributaria donde se insertan. Por ejemplo, en relación a esta última idea de adecuación entre retenciones y cuota final, se debe buscar una aproximación a la cuota del impuesto por defecto.⁵³ O, si pensamos en las distintas rentas sobre las que opera la retención podemos observar que las ideas hasta aquí expuestas no se proyectan sobre todas ellas del mismo modo, ni con la misma intensidad. Estas consideraciones adquieren especial relevancia, sobre todo, en la detracción que recae sobre los rendimientos de trabajo personal, donde la fórmula para calcular el porcentaje de retención se asemeja bastante al procedimiento general establecido para hallar la cuota final. En contraste, cobran mayor flexibilidad, cuando se trata de rendimientos de actividades profesionales; e, incluso, parecen no aplicarse cuando se trata de rendimientos de capital mobiliario. Así lo reconoce el Tribunal Supremo español al admitir los límites que presenta esa necesidad de aproximación a la cuota final.⁵⁴

El caso español muestra que si bien los distintos cambios que ha sufrido el sistema de cálculo de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (en adelante, IRPF) han supuesto un avance desde la perspectiva del respeto que merece el principio de capacidad contributiva, desde la perspectiva del obligado a practicar dichas

retenciones han supuesto a la vez un aumento desproporcionado de la presión fiscal indirecta que éste debe soportar. Esto, sin embargo, es un ejemplo que se podría predicar de muchos otros ordenamientos. En este sentido, parece necesario que el principio de proporcionalidad también sea tenido en cuenta a fin de no sobrecargar al retenedor con exigencias excesivas. Si bien este principio tiene un límite como es el interés colectivo y el beneficio para la comunidad, en este supuesto dicho interés general coincide concretamente con un interés recaudatorio e informativo de la Administración tributaria. De ahí que sea fundamental una ponderación de los intereses colectivos e individuales para determinar si están en una relación razonable.⁵⁵

De otra parte, la reivindicación de estos criterios de adecuación entre retenciones y cuota final supone evitar las devoluciones, que constituyen un resultado contrario al sistema de pagos a cuenta y suponen, a la vez, una suerte de ilegitimidad retroactiva de la retención practicada.⁵⁶ Algunos, por esta razón, abogan por el abono de intereses de demora desde la práctica o ingreso de la retención a cuenta.⁵⁷ Si bien esto podría desprenderse del funcionamiento normal del sistema, que debe garantizar que el retenedor pueda resarcirse de lo que ingresó a Hacienda,⁵⁸ al mismo tiempo que impele a la coherencia, presenta el inconveniente de obviar los siguientes aspectos de la retención. Uno, que ésta es legítima desde su establecimiento, con independencia de su posterior devolución o no, porque debe ajustarse a un índice contributivo propio. Y otro aspecto a considerar es que la retención cumple también objetivos o fines extrafiscales, no vedados al impuesto y, por tanto, tampoco al sistema de retenciones.⁵⁹

3. Principio de igualdad

En la mayoría de ordenamientos, este principio se manifiesta en distintos preceptos constitucionales; por ello, cabe decir, que la igualdad constituye un valor no sólo del sistema tributario sino del conjunto del ordenamiento.⁶⁰

La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por esta razón, algunos la consideran como idea-matriz del ordenamiento tributario y como principio rector de la justicia tributaria. Siendo el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria, se podrían deducir a partir de él todos los demás principios constitucionales.⁶¹ Otros, en cambio, se han cuestionado si la igualdad tributaria tiene sustantividad propia, ¿no es, acaso, la consecuencia de los demás principios? De un lado, los principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad parecen cubrir todo el frente tributario; y, de otro lado, la igualdad se predica del sistema tributario, no de cada tributo concreto ni de cada situación tributaria en particular.⁶²

Sin entrar en el fondo de esta discusión, podemos anotar simplemente que utilizar el principio de igualdad, a efectos prácticos, es obligatorio. Concretamente, en el ámbito que nos ocupa, el principio de capacidad contributiva, así como el resto de criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con la igualdad en sus distintas acepciones.⁶³ Además, la igualdad debe promoverse con medidas fiscales que tiendan a corregir desigualdades realmente existentes en la sociedad; esto ha encontrado su expresión más clara en el criterio de progresividad.⁶⁴

La igualdad se manifestaría, así, básicamente, en la exigencia de que situaciones económicas iguales sean gravadas del mismo modo; sin admitir discriminaciones o diferencias arbitrarias, infundadas, no justificadas o no razonables.⁶⁵ Si existe correlación entre este principio y el de capacidad contributiva está asegurada la racionalidad del hecho imponible y, en consecuencia, la distribución de la carga pública entre los contribuyentes.⁶⁶ Sin embargo, no sería adecuado reducir la igualdad tributaria al criterio de la capacidad contributiva, pues —como antes mencionamos— sería perfectamente válido que el legislador adoptase fines distintos al reparto de las cargas públicas.⁶⁷

En el ámbito de la retención, lo primero que puede contrastar con este principio es el trato diferenciado que se otorga a los distintos rendimientos. Es evidente la distinción que existe, respecto al cálculo de la retención, entre las rentas derivadas del trabajo y las derivadas del capital y actividades económicas. Mientras que a las primeras se aplica un porcentaje variable en función de la situación específica del contribuyente, a los otros corresponde aplicar un porcentaje fijo, predeterminado.⁶⁸

Sin embargo, esta diferencia de trato no hace sino seguir los distintos modos en que el legislador ha concretado la tributación de cada tipo de renta. Si cabe una crítica, ésta debería estar dirigida a la estructura misma del impuesto sobre la renta; que, sin duda alguna, ha ido cobrando un cariz más analítico, cada vez más alejado del carácter sintético con que fue concebido —al menos teóricamente— en el sistema europeo continental. En este sentido, huelga cualquier crítica referida a la retención o, si se prefiere, esta crítica debe hacerse extensiva a la imposición sobre la renta en general.

4. Principio de progresividad

El principio de progresividad se funda en la aspiración a la redistribución de la renta y, por ello, cualifica al principio de igualdad, que no se identifica con la estricta igualdad ante la ley.⁶⁹

De lo dicho podría pensarse que la progresividad es una exigencia de la capacidad contributiva en el tributo básico sobre la renta. Por esta razón, algunos han cuestionado su inclusión como principio constitucional específico.⁷⁰

52. Las SSTs de 10 de julio de 1999, como las de 2 de marzo y 20 de mayo de 2000, fundamentan su fallo precisamente en esta necesidad.

53. MOSCHETTI señala que esto debe ser siempre así puesto que este tipo de prestaciones responde a un índice más imperfecto de capacidad económica; cfr. *El principio de la capacidad contributiva*, op. cit., pp. 383 y ss.

54. Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., "Retención a cuenta y principios tributarios...", op. cit., pp. 185-186.

55. Cfr. FALCÓN Y TELLA en "Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad", *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2003, pp. 5-7; DURÁN-SINDREAU BUXADÉ, A. y CORONA, J. F., "La nueva normativa en materia de retenciones", sección doctrinal de la web jurídica Noticias jurídicas, abril 1999; GARCÍA CARACUEL, M., "La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria", *Aranzadi*, Pamplona, 2006, p. 177.

56. El FD 3.º de la STS de 2 de marzo de 2000 señala, en esta línea, que el pago a cuenta se desvirtúa progresivamente cuando se recauda (a cuenta) por encima de la deuda, dando lugar a cuotas diferenciales que pueden ser negativas.

57. Entre otros, LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "La anticipación de ingresos...", op. cit., pp. 113-114; COLLADO YURRITA, M. A., "Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991", *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, p. 10. ALGUACIL MARÍ anota que, en estos casos, el pago a cuenta parece operar, más bien, "a modo de préstamo o anticipo de tesorería, sin interés o a bajo tipo de interés", exigido coactivamente al ciudadano, "tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto"; cfr. "Retención a cuenta y principios tributarios...", op. cit., p. 184.

58. Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., "La aplicación del principio...", op. cit., pp. 15 y ss.; CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, op. cit., pp. 52 y ss.

59. Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., "La retención a cuenta en el ordenamiento...", op. cit., pp. 46 y ss.

60. En la Constitución española se recoge la igualdad formal en el artículo 14, la igualdad material en el artículo 9.2 y la igualdad del sistema tributario a que hace referencia el artículo 31. Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª edición, Thomson-Civitas, Pamplona, 2006, p. 62.

61. Cfr. CASADO OLLERO, G., "El principio de capacidad... (I)", op. cit., p. 574.

62. Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, op. cit., pp. 58-60.

63. En España, la STC de 20 de febrero de 1989 establece que "la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, incorporada en este último precepto, que menciona también entre dichos principios el de igualdad". No obstante —como antes mencionamos—, el TC no define claramente las relaciones entre estos dos principios; cfr. PALAO TABOADA, C., "Los principios de capacidad económica...", op. cit., p. 641.

64. Véase, entre otras, las SSTs 159/1987, 45/1989, 76/1990, 159/1997, 255/2004, 57/2005. También puede verse la STS de 19 de mayo de 2000.

65. ALGUACIL MARÍ advierte que el TC no admite este principio casi en ningún caso. Si bien niega la discriminación so capa de que existen diferencias objetivas entre los colectivos comparados, no llega a demostrar los elementos distintivos que justifican un trato desigual (STC de 10 de julio de 1999 y 19 de mayo de 2000); cfr. "Retención a cuenta y principios tributarios...", op. cit., p. 177.

66. Cfr. DI PIETRO, A., "El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 116, octubre-diciembre 2002, p. 577.

67. En este sentido se manifiesta PALAO TABOADA en "Nueva visita al principio de capacidad contributiva", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, octubre-diciembre 2004, pp. 771 y ss.

68. Se advierte también, en el ámbito más general de los pagos a cuenta, el trato desigual que reciben los rendimientos de actividades empresariales y profesionales; pese a su similitud los primeros no se someten a retención; cfr. GARCÍA CARACUEL, M., "La retención...", op. cit., p. 108.

69. Cfr. PALAO TABOADA, C., "Los principios de capacidad económica...", op. cit., p. 641.

70. En relación con la renta global de cada contribuyente, históricamente, se ha fundamentado en la utilidad decreciente de la renta a medida que ésta aumenta o en su utilidad social; cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, op. cit., p. 57.

Si se observa, en el caso español, el texto del artículo 31.1 CE este principio se propone con carácter instrumental y se exige en relación al sistema tributario. Así es como lo ha entendido su Tribunal Constitucional. Al menos esto parece pues, en distintas ocasiones, ha tenido que matizar que no puede exigirse la progresividad de cada una de las figuras tributarias, consideradas en su individualidad.⁷¹

En esta línea, el Tribunal Supremo español ha señalado que la progresividad afecta al sistema tributario y a algunos impuestos, no a todos. En su Sentencia de 2 marzo de 2000, al señalar que este principio se refiere al “sistema tributario justo” entiende que no puede afectar a “prestaciones que no son tributo”. Por lo que sería inadecuado sostener la quiebra de este principio respecto de las retenciones, en tanto que éstas son pagos provisionales no constitutivos de la cuota tributaria, que simplemente representan un anticipo de lo que en su día será la concreta carga tributaria.⁷² Sin embargo, más adelante, en su Sentencia de 19 de mayo de 2000 parece no descartar radicalmente la aplicación de este principio a las retenciones sobre rendimientos de trabajo personal. En cualquier caso, a efectos prácticos, la progresividad en estos casos sería obligatoria en virtud de la necesidad que existe de adecuar las cantidades retenidas a la tarifa final del impuesto.

De lo expuesto, la progresividad parece ser más una cualidad o un modo de ser del sistema tributario que se plasma en la articulación técnica de los distintos tributos a fin de lograr unos fines que no son estrictamente recaudatorios, como puede ser la mejor distribución de la renta. La jurisprudencia constitucional española considera compatible la igualdad y la progresividad de los tributos (SSTC 27/1981, 46/2000); siempre que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no del sujeto. Por último, cabe señalar que la progresividad tiene como límite la no confiscatoriedad.

5. Principio de no confiscatoriedad

Este principio constituye una limitación impuesta por la tutela de la

propiedad privada en tanto que opera como límite máximo de imposición. Sin embargo, este límite no puede definirse con carácter general pues el constituyente ha querido establecerlo con referencia al resultado de la imposición, prohibiendo no la confiscación, sino aquélla que tenga alcance confiscatorio. Y es que el tributo puede ser confiscatorio por su propia configuración técnica o por sus eventuales efectos prácticos, éstos últimos dependen más de la situación económica del sujeto que ha de soportarlo que de la estructura técnica del impuesto.⁷³

Se ha dicho que no representa un principio tributario en sentido estricto, en cuanto que no es un límite que surja desde dentro del ordenamiento tributario sino que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente como es el derecho de propiedad y sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria. Por esto, al igual que la progresividad, la no confiscación parece ser más que un principio un criterio inspirador del sistema tributario justo.⁷⁴ La no confiscatoriedad se asemeja más bien a una garantía o se refiere más, concretamente, a un equilibrio con el principio de progresividad.

Esto resulta más claro si pensamos que el tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo; mientras que la confiscación responde a principios distintos, pues su finalidad es impedir una aplicación anómala de las prestaciones patrimoniales coactivas. La no confiscación es, por tanto, un límite al poder tributario, que equivale a la interdicción de una carga fiscal exorbitante o extraordinaria del sistema considerado como un todo, como un conjunto actual de tributos.⁷⁵ Por ello, además de entenderlo como límite de la progresividad, se ha vinculado al principio de capacidad contributiva y, en un ámbito más amplio, al de justicia tributaria.⁷⁶

Como ejemplo de regulación normativa vulneradora de este principio, en lo que respecta a nuestro objeto de estudio, pueden citarse algunas Sentencias del Tribunal Supremo español, en cuyas argumentaciones hace referencia a la posibilidad de que la retención, por excesiva, resulte confiscatoria. Esto puede suceder, según la Sentencia de 10 de julio de 1999, cuando la retención a practicar, presumiblemente, supere la cuota del impuesto.⁷⁷ O, según la Sentencia de 19 de mayo de 2000, cuando se supere la renta a pagar al retenido como consecuencia de un eventual error de salto en el tipo de retención. Lo que supone el riesgo de privar de liquidez al contribuyente, en el momento de la retención.

La STS de 10 de julio de 1999, antes citada, y la de 15 de julio de 2000 consideran desproporcionado el incremento en el importe de las retenciones del IRPF del 15% al 20% sobre los ingresos brutos de los profesionales, anulando el precepto reglamentario que las regulaba.⁷⁸ El TS señala que se lesiona la capacidad económica del contribuyente, en tanto que puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, en la medida en que las retenciones excedieran la cuota definitiva del impuesto; obligando, así, a quienes deben asumirlas a acudir a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad.⁷⁹

Sin embargo, a nuestro modo de ver, el TS no argumenta de forma adecuada el por qué puede ser confiscatoria una prestación provisional. Parece que le es suficiente alegar, simplemente, que la devolución supone un fracaso del sistema; concretamente, en la Sentencia de 19 de mayo de 2000, el TS señala que “pagar más de la cuota final supone una lesión financiera, pues la devolución no resarce del anticipo, ya que los intereses no se fijan desde la realización de la retención”. Pero, ¿es esto necesariamente así? No cabría entender, por el contrario, que la devolución es una pieza clave para el buen funcionamiento del sistema de pagos a cuenta.⁸⁰

6. Principio de reserva de ley

Cabe señalar, en primer lugar, que la reserva de ley es un principio que se extiende a muchas materias, aunque históricamente —y también en la actualidad— tiene gran vinculación con la materia tributaria;⁸¹ es por ello, que decidimos incluirlo como un principio tributario. En segundo lugar, como han señalado la mayoría de Tribunales Constitucionales, la reserva de ley que recoge la Constitución en un país es relativa; esto es, no supone que todos los elementos de un tributo tengan que estar establecidos y regulados por ley;⁸² ni excluye, en consecuencia, que la ley pueda contener una remisión a normas infraordenadas sino tan sólo que tal remisión provoque, por su indeterminación, una degradación de este principio.

Las normas tributarias pueden introducir cuestiones que se crean convenientes en el cumplimiento del deber de contribuir proclamado en la Constitución, pero sin que ello se entienda como una superación del papel reservado a las normas reglamentarias en nuestro sistema de fuentes. El respeto a los principios de legalidad y de jerarquía normativa y, al mismo tiempo, la coherencia interna del ordenamiento jurídico son los motivos que aconsejan que las normas reglamentarias no superen su papel de normas complementarias de las leyes, sin que supuestas exigencias técnicas permitan traspasar tal límite.⁸³

La doctrina ha advertido constantemente el peligro que representa el excesivo protagonismo del reglamento en el campo jurídico-financiero; una muestra clara de tal protagonismo se observa en el tema que nos ocupa. Los aspectos de gestión se relegan, de forma constante, a normas reglamentarias; en consecuencia, aspectos esenciales en la formulación de algunos impuestos —como son los pagos a cuenta— son regulados casi enteramente por un Real Decreto.⁸⁴ Esto trae consigo que, con reiterada frecuencia, que el principio de reserva de ley se haya visto afectado por la amplia habilitación que tradicionalmente se ha atribuido a normas de carácter reglamentario para regular distintos aspectos de estas obligaciones tributarias.⁸⁵

77. En esta sentencia se destaca la función de límite de la no confiscación al señalar que “La norma reglamentaria impugnada ha ido, por tanto, más lejos de la capacidad económica del contribuyente y puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, pues en la medida que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebrantan también el artículo 31.1 de la Constitución Española al producir efectos confiscatorios...”

78. Sobre esto véase FALCÓN Y TELLA, R., “Capacidad contributiva y retenciones a profesionales: la STS 10 de julio 1999 y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, septiembre 1999, pp. 5-8.

79. Otras SSTs que recogen este mismo discurso son la de 29 de octubre de 1999 y las de 2 y 18 de marzo de 2000.

80. Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, op. cit., pp. 186-188.

81. Sobre esto puede verse SIMÓN ACOSTA, E. *El Derecho Financiero...*, op. cit., pp. 203-209.

82. En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional peruano y español. En ambos casos, se han referido al contenido necesario de la materia reservada, habla de los elementos identificadores y cuantificadores de la prestación; véase, entre otras, las SSTC 37/1981, 6/1983, 19/1987.

83. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C., en MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. (coord.), et al. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 361.

84. Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E., “La aplicación del principio...”, op. cit., pp. 15 y ss.

85. Un análisis, al hilo de la jurisprudencia, sobre los criterios que modulan la “elasticidad” con que opera este principio en materia tributaria se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, enero-marzo 1999, pp. 5-34.

71. Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, op. cit., pp. 57-58.

72. Sin embargo, en la Sentencia de 2 marzo de 2000, el TS al referirse a la capacidad contributiva distingue entre “modos de contribuir” y “piezas integrantes” del sistema tributario justo, a fin de aplicar el citado principio al primer elemento. ¿Pero cabe, acaso, hacer tal distinción? Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, op. cit., p. 177.

73. Cfr. CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad... (II)”, op. cit., pp. 193-194.

74. En efecto, la confiscación es un concepto que, por su propia esencia, permanece “extramuros” del ordenamiento tributario; cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho...*, 17.ª edición, op. cit., p. 121.

75. CALVO ORTEGA refiere, en este sentido, que si bien “la confiscación es un concepto aprehensible como figura penal es, por el contrario, de muy difícil fijación como límite tributario: ¿a qué impuesto se refiere?”; cfr. *Curso de Derecho Financiero...*, 10.ª edición, op. cit., p. 61.

76. Esto de algún modo viene corroborado por las sentencias del Tribunal Constitucional español, de 22 de marzo de 1988, que refleja la dificultad técnica que supone determinar en abstracto si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios. Y, por las sentencias 27/1981 y 150/1990, que admiten el alcance confiscatorio de la imposición cuando por la aplicación de una serie de tributos se llega a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. También puede verse, en esta línea, las SSTC 186/1993, 14/1998 y 233/1999.

Ejemplos que confirman esta última aseveración hay muchos; sea por el amplio margen de maniobra que se otorga al Reglamento, sea por la necesidad de cubrir vacíos legales o salvar confusiones creadas por una deficiente regulación legal. Seguiremos la secuencia normativa del ordenamiento español en lo relativo a los pagos a cuenta, que no es ajena a muchos otros ordenamientos. Empezaremos citando la Ley 44/1978. Ella establece, en sus artículos 10 y 36, el sometimiento de ciertos rendimientos a retención y dice que ésta se realizará en la “forma que reglamentariamente se determine”.⁸⁶ La defectuosa técnica legislativa utilizada para redactar dichos artículos motivó un desarrollo urgente de esta materia, que viene a ser cubierto en, primer término, por el Real Decreto 2789/1978 y, más adelante, por el Real Decreto 2615/1979, que aprueba el primer Reglamento de la Ley de IRPF. Esta regulación reglamentaria tiene visos de dudosa legalidad.⁸⁷

Concretamente, se cuestionó la legalidad del artículo 147 del Real Decreto 2615/1979 relativo a las retenciones en materia de rendimientos profesionales. El TS —al igual que el TEAC—, no obstante, reconocer que la retención como obligación de dar o hacer tributaria estaba sometida a reserva de ley, admite que la previsión genérica de esta figura en la ley es suficiente, en tanto que es el reglamento el llamado a determinar cuándo procede la retención.⁸⁸ En contraste con esta doctrina, una jurisprudencia territorial minoritaria sostuvo que la ley debía fijar la regulación reglamentaria o establecer los principios que ésta debía seguir.⁸⁹

Durante la vigencia de la Ley 18/1991, la aclaración de los pagos a cuenta viene también a través del Reglamento. El excesivo —y, a veces, exclusivo— desarrollo reglamentario planteó, entonces, dudas sobre la legalidad de estos preceptos. La habilitación legal que parecía contemplar el artículo 98 dejaba mucho que desear; sobre todo, en lo que respecta a los ingresos a cuenta y pagos fraccionados, que no aparecían previstos en forma específica en la Ley. La STS de 12 de

noviembre de 1993, por ejemplo, dedujo del artículo 98.tres de la Ley —que indica que el impuesto se puede periodificar y fraccionar— la previsión legal de los pagos fraccionados, aun cuando no se describiese esta figura. Partiendo de esta interpretación, resultaba completamente lícito que el Reglamento configurase este mecanismo como obligación tributaria a cuenta y estableciese los criterios de cuantificación. No obstante, el TS declara nulo el párrafo relativo al cálculo de los pagos fraccionados conforme a rendimientos de períodos anteriores, por considerarlo no ajustado a derecho y contrario a los principios generales del derecho. Como se observa en esta sentencia, en ningún caso, admite la infracción del principio de reserva de ley, pues le resulta suficiente la habilitación legal del artículo 98 de la Ley.⁹⁰

También se planteó la legalidad de que procediese el ingreso cuando no se hubiera efectuado la retención, en virtud de la presunción de rendimientos netos, por estar previsto en una norma reglamentaria.⁹¹ La jurisprudencia no declara la ilegalidad de esta presunción —aunque, más adelante, ésta será recogida en la Ley 40/1998— en tanto que se acepta un establecimiento genérico por parte de la ley y la remisión al reglamento para su posterior concreción: supuestos de aplicación, régimen jurídico, cuantía. El TC, por su parte, exige una mínima interposición legislativa para toda prestación pública de carácter coactivo: la ley debe contemplar, al menos, los supuestos en que la retención debe producirse. La STC 185/1995 señala, en este sentido, que el principio de reserva de ley se aplica a toda prestación patrimonial de carácter público y no sólo al tributo; sea por considerarla como elemento esencial del tributo, sea porque se trata de una forma de contribución. Además, si es un “modo de contribución a las cargas públicas” al que se aplica el principio de capacidad económica no queda más remedio que considerar que la retención se somete a la reserva de ley, limitando la discrecionalidad reglamentaria.⁹² Por tanto, no someter al principio de reserva de ley los ingresos anticipados, por ser provisionales, suponía vaciar de contenido el artículo 31.3 CE.⁹³

No obstante, años antes, el TC había reconocido la distinta intensidad de la reserva de ley respecto a los diferentes tipos de prestaciones patrimoniales públicas y el distinto significado que adopta este principio en cada uno de ellos.⁹⁴ Esto incide, de modo especial, en los elementos cuantificadores de la prestación.⁹⁵ La doctrina, siguiendo este criterio, distingue dos niveles de reserva. Uno relativo a la creación del tributo —que comprende el hecho imponible, sujeto pasivo y beneficios fiscales—, sometido a una legalidad estricta; y, otro referido al resto de la materia tributaria, sometido a una legalidad flexible. Es, tal vez, dentro de este razonamiento donde el TS justifica su postura: si bien acepta la aplicación del principio de reserva de ley en materia de obligaciones a cuenta, en cuanto que son prestaciones patrimoniales coactivas, entiende que en las prestaciones distintas a los tributos —como las retenciones o pagos fraccionados— basta la mera previsión genérica por ley y cabe autorizar al reglamento la determinación de supuestos concretos.

La configuración de los pagos a cuenta mediante escasas disposiciones con rango de ley, que contienen una amplia remisión a disposiciones reglamentarias, resulta aún más sorprendente si se considera que la mayor parte de la recaudación del IRPF se obtiene mediante estos pagos. Por ello, el que la Ley delegase en el Ejecutivo su regulación jurídica y, especialmente, la determinación de la cuantía de estos ingresos, no dejaba de sorprender; sobre todo, cuando se piensa en el riesgo que esto supone para los principios constitucionales de reserva de ley y seguridad jurídica.⁹⁶

Siendo ésta la situación, la reacción de la doctrina es pronta y las críticas sobre el cumplimiento del principio de legalidad no se dejan esperar;⁹⁷ sobre todo, en aquellos casos en que resulta evidente que la ley no regulaba, ni tan siquiera mínimamente, la configuración o los criterios de cuantificación de la prestación a cuenta.⁹⁸

La Ley 40/1998 parece tener en cuenta que no basta la previsión de los pagos a cuenta sino que hace falta una mínima regulación de los supuestos en que proceden y de los criterios para fijar su monto. En esta nueva normativa se enfatiza la legalización de los pagos a cuenta, al regularse éstos con más detalle que en ninguna otra ley anterior.⁹⁹ De una parte, el artículo 82 describe el hecho imponible del ingreso a cuenta y de los pagos fraccionados; establece los supuestos de exentos de retención; además, regula con más independencia el deber de ingreso respecto de la práctica efectiva de la retención e incluye la presunción de rendimientos sometidos a retención. De otra parte, el artículo 83 consigna un listado de los tipos máximos de retención según el tipo de rendimiento y para las rentas de trabajo se establece una referencia a las tarifas del impuesto. La Ley al establecer un porcentaje máximo que la regulación reglamentaria no puede exceder presenta, sin duda, una importante novedad y se muestra respetuosa con el principio que estamos comentando en este apartado.

Esta cobertura legal, como mencionamos antes, se debió, en gran medida, a las persistentes críticas manifestadas por la doctrina¹⁰⁰ y al creciente protagonismo que asumen los pagos a cuenta en el nuevo régimen tributario; donde claramente se tiende al ajuste de estos pagos con la cuota definitiva a fin de evitar gran número de declaraciones y devoluciones. Esto, a efectos prácticos, suponía para muchos contribuyentes que el “impuesto” viniese establecido y regulado por el reglamento, pues su forma de tributar por IRPF equivalía a soportar la retención.¹⁰¹ La necesidad de aproximar tales cantidades añade, en este sentido, una garantía importante a la regulación de esta figura, derivada del principio de capacidad económica y la necesaria coherencia con la regulación legal de las cuotas. Se va descubriendo, así, cómo la vieja doctrina de que para las retenciones basta la previsión genérica de la figura —quedando lo demás en manos del reglamento— significa un claro vaciamiento de la reserva de ley.¹⁰²

86. Algunos entendieron que ello sólo autorizaba a afectar las circunstancias y cuantía de la retención; pero no la delimitación de la obligación a retener, porque al ser ésta una materia reservada a la ley no podía ser regulada por una norma de rango inferior; cfr. ABELLA POBLET, E. J., “La responsabilidad tributaria del retenedor que no retuvo”, *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983, pp. 23 y ss.

87. Cfr. CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto...”, op. cit., p. 72.

88. En este sentido, véase, entre otras, las SSTs de 17 de mayo de 1986, 29 de septiembre de 1986 y 16 de noviembre de 1987.

89. Así se pronuncia la Audiencia Territorial de Barcelona en su Sentencia de 23 de enero de 1985 y la de Valladolid en su Sentencia de 5 de febrero de 1987.

90. Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., “La deficiente eficacia del conflicto. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993, en materia de pagos fraccionados del IRPF)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, octubre-noviembre 1994, pp. 847-848.

91. Ante la duda de si la presunción de retención podría aplicarse a las retribuciones en especie, algunos se manifestaron negativamente al no existir la suficiente cobertura legal que certificase el cumplimiento del principio de legalidad tributaria; cfr. MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y SÁNCHEZ PINO, A. J., “Objetivos y consecuencias de la presunción de retención: una propuesta alternativa”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 148, julio 1995, pp. 21-23.

92. Véase la SSTC 221/1992, 185/1995 y 182/1997. Un comentario sobre estas sentencias se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley...”, op. cit., pp. 21 y ss.

93. Se advierte que las prestaciones a cuenta son auténticas prestaciones contributivas y deben someterse a reserva de ley en tanto que son un elemento esencial de cuantificación del tributo que permiten determinar la cuota diferencial; cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., “La deficiente eficacia del conflicto...”, op. cit., pp. 840 y ss. Véase también LOZANO SERRANO, C., “El ingreso a cuenta...”, op. cit., pp. 44-46; PALAO TABOADA, C., “Presunción de retención...”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PIÑÓN, J. y CAYÓN GALIARDO, A. (coord.), et al. *Presente y futuro de la imposición...”, op. cit., p. 276.*

94. Las SSTC 37/1981 y 6/1983 señalan que la intensidad de la reserva exigida por el artículo 31.3 CE se aplicaría, genéricamente, a las distintas prestaciones patrimoniales públicas; mientras que la del artículo 133.1 de la CE se identificaría con la reserva de ley tributaria. La necesidad de la ley, en otras palabras, sería distinta en función de la materia sometida a reserva de ley.

95. Este mismo criterio es seguido en la jurisprudencia ordinaria; véase, por ejemplo, la STS de 22 de marzo de 1995 y la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 25 de marzo de 1997.

96. Cfr. LÓPEZ BERENGUER, J., *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los “no residentes”*, Dykinson, Madrid, 1999, p. 440.

97. Cfr. LOZANO SERRANO, C., *El ingreso a cuenta...”, op. cit., p. 41*; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., “Los rendimientos del trabajo en el nuevo IRPF”, *Impuestos*, tomo I, 1992, p. 203; MORIES JIMÉNEZ, M^a. T., *La retención a cuenta...”, op. cit., pp. 92-93*. Sobre el problema que plantea la reserva de ley en los ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie, véase PONT CLEMENTE, J. F., “En torno al supuesto deber de ingresar en el Tesoro «retenciones imaginarias» calculadas sobre rendimientos estimados del capital”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 8, 1990, pp. 41-44.

98. El sometimiento a la reserva de ley se refleja en la jurisprudencia, fundamentalmente, al hilo de dos cuestiones no previstas de forma específica en la ley: 1) la legalidad del régimen de pagos fraccionados; y, 2) la traslación del ingreso a cuenta. Un desarrollo al respecto se encuentra en ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, op. cit., pp. 165 y ss.

99. No obstante, algunos advierten que la determinación de qué rentas están sometidas, concretamente, a la obligación de retención quedan aún al arbitrio del reglamento; véase en este sentido CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R. *Todo sobre el nuevo IRPF*, Praxis, Barcelona, 1999, p. 319; HINOJOSA TORRALVO, J. J., en ORÓN MORATAL, G. (coord.), et al. *Los nuevos impuestos...”, op. cit., p. 629.*

100. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, octubre-diciembre 1991, p. 464; PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 526. Este último autor elogia, desde el principio de legalidad, que la nueva Ley de 1998 tuviese una regulación más acabada de los pagos a cuenta; a la vez que critica la jurisprudencia que lo consideró innecesario por resultar incompatible con la consideración de la obligación de retención como obligación autónoma del tributo.

101. Cfr. SANTA-BARBARA RUPÉREZ, J., “Breves consideraciones sobre el grado de cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en la nueva configuración normativa de la base imponible y de las retenciones del IRPF”, en FERNÁNDEZ HERRERO, E. (dir.), et al. *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, p. 183.

102. Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., “Retención a cuenta y principios tributarios...”, op. cit., pp. 169-170.

No obstante, el TS parece persistir en su posición. De una parte, entiende que para cumplir con la reserva de ley basta con que haya una habilitación legal expresa para que el reglamento establezca y regule la retención. Y, de otra parte, no admite que la amplitud de dicha habilitación pueda suponer, en la práctica, una deslegalización de la materia. Una muestra de ello lo tenemos en la STS de 10 de julio de 1999, antes comentada a propósito de otros principios.¹⁰³ Si bien esta sentencia declara la ilegalidad del reglamento, no lo hace por falta de regulación legal suficiente sino por entrar en contradicción con la ley, en la que hay límites implícitos no derivados de este principio formal sino de la idiosincrasia de las retenciones y de la aplicación del principio de capacidad económica. Resulta extraño que el TS desdeñe el argumento de la demanda relativo a la incompatibilidad de la norma reglamentaria que fija el tipo con las exigencias del principio de reserva de ley. Más aún, el rigor con el que se aplica el principio de capacidad contributiva contrasta con la enorme facilidad para rechazar la infracción del principio de legalidad. Otro ejemplo lo tenemos en la Sentencia de 19 de mayo de 2000, donde el TS también declara la ilegalidad de un reglamento pero sobre la base de consideraciones de justicia material;¹⁰⁴ sin que la cuestión de si la ley ha cumplido suficientemente su función de regular los pagos a cuenta sea objeto de un enjuiciamiento previo al contenido material de la regulación reglamentaria.

El TS basa su juicio, en estos casos, sobre el artículo 98.3 de la Ley 18/1991, que autoriza periodificar y fraccionar el pago del impuesto pero sin establecer ningún límite concreto. Por tanto, se entiende que tal habilitación legal no tiene más límites que los que derivan del artículo 10.a) de la Ley General Tributaria que, entre otros extremos, incluye en el ámbito reservado a la ley, los elementos de determinación de la deuda tributaria, pero no las obligaciones a cuenta.¹⁰⁵ Sin embargo, una ley ordinaria —como es la LGT— no puede tomarse como criterio de interpretación auténtica de la CE. Por el contrario, es el legislador ordinario el primer destinatario de los mandatos constitucionales; más aún, cuando se trata de normas sobre la producción de normas. De ahí que si el artículo 31.3 CE no reserva a ley sólo la obligación tributaria

principal, sino toda prestación patrimonial de carácter público —entre las que se encuentra la obligación tributaria a cuenta—, resulta paradójico que el TS niegue la limitación de la discrecionalidad reglamentaria, inherente a la aplicación de la reserva de ley tributaria, y aplique, a su vez, el principio de capacidad económica, usándolo como criterio para emitir un juicio de legalidad sobre el reglamento.¹⁰⁶

Este modo de proceder denota que las exigencias del TS resultaban insuficientes: no basta que la ley nombre la figura, sino que debe también determinar los supuestos de aplicación y los criterios para su cuantificación. La reserva de ley exige, en nuestra opinión, que las prestaciones de carácter público, cada una de ellas, sean establecidas con arreglo a la Ley de modo individualizable, concretando en cada caso los deberes y obligaciones que comportan sin que quepa, en absoluto, una regulación genérica e imprecisa que permita a la Administración cualquier tipo de exigencia, no amparada en una norma con suficiente rango que la concrete y especifique de modo tal que no pueda entenderse burlado no sólo el principio de reserva de ley, sino también el principio de seguridad igualmente recogido en la CE, pues al quedar recogido el régimen jurídico de los pagos a cuenta en una variedad de disposiciones reglamentarias se complicaba bastante una definitiva interpretación y una clara comprensión del mismo.¹⁰⁷

Por ello, la Ley General Tributaria de 2003 en España ha significado, a nuestro modo de ver, un verdadero avance respecto a la aplicación del principio de reserva de ley en los pagos a cuenta. De una parte, tenemos que su artículo 8.b) de la Ley General Tributaria señala expresamente dentro de las materias sometidas a reserva de ley: “los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo”. Y, de otra parte, la configuración de los pagos a cuenta como obligación tributaria autónoma e independiente de la obligación principal refuerza, también, la vigencia del principio de reserva de ley en este tipo de prestaciones.¹⁰⁸ Esto, no obsta, a que la ley del tributo correspondiente pueda hacer remisiones reglamentarias siempre dentro de los límites que marca el principio de reserva de ley.¹⁰⁹

En concreto, el capítulo relativo a los pagos a cuenta de la Ley 35/2006 contiene varias alusiones a la regulación reglamentaria. El artículo 99.2 al señalar, por ejemplo, quiénes están obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, añade que lo harán “en la cantidad que se determine reglamentariamente”. El apartado 3 de ese mismo artículo, que excepciona de retención ciertos rendimientos —como los derivados de las letras del tesoro— añade que “reglamentariamente” podrán excepcionarse también “determinadas rentas”. El apartado 7 ofrece otro ejemplo en relación a los pagos fraccionados al señalar que “reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto”. El artículo 100.1, que regula el supuesto relativo a la transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios, establece, por su parte, que “reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (...)”.¹¹⁰

Si bien los pagos a cuenta son, tempranamente, reconocidos como prestaciones patrimoniales de carácter coactivo que requieren de una norma con rango de ley que proteja y haga efectiva la seguridad jurídica del contribuyente; esto, vista la evolución normativa de las prestaciones a cuenta, no tuvo un influjo inmediato sobre la regulación legal ni sobre la jurisprudencia. Se registran, por el contrario, de modo constante remisiones reglamentarias para determinar desde los supuestos en que son aplicables o los sujetos implicados, hasta la cuantía en que debía practicarse la retención, el ingreso a cuenta o el pago fraccionado. Por esto, aun cuando algunas de las habilitaciones reglamentarias que presenta la Ley 35/2006 pueden resultar algo amplias, no podemos desconocer la virtud de esta Ley: al contener las disposiciones básicas relativas a los pagos a cuenta dentro de este impuesto, consigue garantizar la seguridad jurídica de la Administración Tributaria y de los contribuyentes.¹¹¹ Pues, fue justamente la falta de una regulación detallada en la ley lo que puso en peligro esta seguridad y lo que suscitó numerosos problemas con el principio de reserva de ley.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como hemos visto a lo largo de estas líneas, si se quiere garantizar la justicia tributaria, de modo efectivo, los principios constitucionales

tributarios deben alcanzar no sólo al tributo sino también a los pagos a cuenta. Si obligación a cuenta y obligación principal son elementos de un único tributo o, en otras palabras, ambas obligaciones forman parte de ese único tributo que responde a la necesidad de contribuir, los principios tributarios deben informar también estas prestaciones anticipadas. No obstante, su aplicación debe adecuarse a la propia estructura y elementos que presentan este tipo de prestaciones.

La operatividad de cada uno de estos principios se vincula con los demás, sea como presupuesto, sea como efecto. Para que el sistema resulte ciertamente justo se requiere una confluencia de todos ellos en la dinámica aplicativa del tributo y de todas las relaciones que se entretengan en torno a él. Esto es perfectamente válido aun cuando se deba admitir que no todos estos principios tienen un mismo impacto sobre los pagos a cuenta.

La generalidad, por ejemplo, está vinculada con la capacidad contributiva y la igualdad; pues si bien todos debemos contribuir no todos debemos hacerlo del mismo modo y en la misma cuantía. Generalidad no es “todos sin excepción”; ni igualdad es “todos por igual”; de ahí que puedan admitirse exoneraciones y tratos diferenciados que estén debidamente justificados. Esto, como es lógico, tiene una repercusión directa sobre la procedencia o no de los pagos a cuenta y, también, sobre su propia configuración.

La doctrina y de la jurisprudencia deben jugar un papel de primer orden en la aplicación de estos principios, especialmente, en materia de retenciones. Opiniones y pronunciamientos se han nutrido mutuamente para delinear el modo concreto en que cada uno de los principios tributarios podía tener un impacto real y efectivo sobre los pagos a cuenta. Probablemente, sin esta tarea desarrollada —que presenta sus avances y retrocesos— el legislador tardaría mucho más en reconocer la sustantividad de estos pagos y diseñar, expresamente, la obligación a cuenta como obligación autónoma e independiente de la obligación principal.

103. En esta sentencia se discute, como antes señalamos, la cuestión relativa a la elevación del tipo de retención en los rendimientos profesionales del 15% al 20%, en la que descarta que se vulnere la reserva de ley.

104. En esta sentencia, relacionada con las retribuciones variables, el TS considera que “no existe reproche alguno de ilegalidad respecto de las retribuciones variables porque (...) la ley reguladora del IRPF, ha establecido una amplia habilitación reglamentaria, para que el Gobierno de la Nación señale la cuantía de las retenciones, en los casos y en la forma que establezca”.

105. Un argumento similar contiene la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 28 de abril de 1998 al sostener que si bien, bajo la regulación anterior, toda la normativa referida a las retenciones se confía, casi en exclusiva, al Reglamento ello no vulneraba el principio de reserva de ley porque no se trataba en estos casos de la constitución o modificación de un impuesto, sino del establecimiento de una forma de recaudación. Otro de los argumentos que se encuentran en la LGT de 1963, para no hacer extensiva la reserva de ley a la obligación de retener, es que en este caso no estamos frente a una cuota tributaria; véase al respecto PALAO ARRIETA, C. y BANACLOCHE PÉREZ, J., “Retenciones: naturaleza e incumplimientos”, *Impuestos*, tomo I, 1987, p. 629.

106. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “Capacidad contributiva y retenciones a profesionales...”, op. cit., pp. 5 y ss.

107. Cfr. GARCÍA CARACUEL, M. La retención..., op. cit., p. 21.

108. Años antes, PÉREZ ROYO alude al argumento de la obligación autónoma para reivindicar la aplicación de la reserva de ley a los pagos a cuenta; cfr. Manual..., op. cit., p. 526.

109. Cfr. GARCÍA CARACUEL, M. La retención..., op. cit., p. 71.

110. Cfr. CRISTÓBAL ZALAMEA, L., “Pagos a cuenta”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), et. al. Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 1401 y ss.

111. En relación al principio de seguridad jurídica puede verse GARCÍA NOVOA, C., El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2000; SÁNCHEZ PINO, A. J., “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001, pp. 163-186; FERREIRO LAPATZA, J. J., “Principios generales de la reforma de LGT: el principio de legalidad”, *Publicaciones del Centro de Estudios Jurídicos*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2004.

Restar importancia a las distintas formas de tributar entraña un grave riesgo para la justicia tributaria. Desconocer la reserva de ley y el ajuste debido entre pagos a cuenta y cuota final del impuesto que debe pagar el perceptor de los rendimientos puede alterar el diseño constitucional de contribución al sostenimiento del gasto público, pues el hecho imponible no es el único evento al que el legislador anuda prestaciones contributivas ni la prestación definitiva es el único modo de contribuir. Asimismo, cabe advertir que muchas de las objeciones que pueden presentar los mecanismos de detracción anticipada son predicables, en primer lugar, del impuesto en el que se engarzan. De ahí que muchas de las propuestas de solución deban ser enfocadas en relación al propio impuesto, pues si bien los pagos a cuenta constituyen obligaciones autónomas guardan una estrecha vinculación con la obligación principal.

Para concluir dos últimos apuntes. El primero es que ciertos principios tributarios no son predicables del tributo sino del sistema tributario en su conjunto (pensemos, por ejemplo, en el principio de no confiscatoriedad); y, desde esta perspectiva, es que debe entenderse el influjo que pueden tener sobre las prestaciones a cuenta. El segundo, referido a la reserva de ley, es que la aplicación de este principio ha evolucionado de la mano de una práctica legislativa que, en repetidas ocasiones, ha puesto en manos de normas reglamentarias casi exclusiva e íntegramente la regulación de los pagos a cuenta. Si bien, una previsión legal genérica, hoy por hoy, parece no bastar; aun quedan por delimitar muchos espacios en los que la ley es la llamada a dar unos contornos claramente definidos a partir y dentro de los cuales el Reglamento puede desplegarse.