

# JURADOS FISCALES Y JURISDICCION CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

POR

MANUEL FRANCISCO CLAVERO ARÉVALO

Catedrático de Derecho Administrativo  
de la Universidad de Sevilla

*SUMARIO: 1. Introducción.—2. La tradicional exclusión del recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones de los Jurados fiscales.—3. La reforma tributaria de 1957 y el recurso de agravio comparativo.—4. Clasificación de las resoluciones de los Jurados fiscales en relación con la jurisdicción contencioso-administrativa: a) resoluciones totalmente excluidas; b) resoluciones parcialmente excluidas; c) resoluciones resolutorias de recurso de agravios comparativos.—5. El carácter secreto de las resoluciones de los Jurados fiscales.—6. Hecho y derecho en las resoluciones de los Jurados.*

## I. Introducción.

El Derecho administrativo ha vivido, entre nosotros, en importante medida al margen de la sutil distinción entre hecho y derecho que caracteriza a otras disciplinas. Se ha debido ello en gran parte a la ausencia de un recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa (1). Desde algún tiempo, y sin que se haya introducido el mencionado recurso, se ha establecido dicha distinción en materia tan fundamental como es la fijación de las bases tributarias, y nada menos que para determinar la apertura de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Extendido el sistema de evaluación global en nuestro régimen fiscal por la Ley de Reforma Tributaria de 1957, y posibilitado el denominado recurso de agravio comparativo contra la fijación de las bases asignadas por las Juntas a los contribuyentes, ante el Jurado fiscal competente, la Ley de 23 de diciembre de 1959, en su artículo 19, ha establecido que «de los recursos contra las bases impositivas fijadas en régimen de eva-

(1) De las consecuencias de la falta de un recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa me he ocupado en el trabajo *La desviación de poder en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo*, núm. 30 de esta REVISTA, pág. 105.

luación global por aplicación indebida de las reglas de distribución o de agravio comparativo conocerá el correspondiente Jurado fiscal, cuyas decisiones podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo, salvo en el caso que se refiera a cuestiones de hecho, suscitadas en el recurso de agravio comparativo».

Queda así introducida la distinción entre cuestiones de hecho y cuestiones de derecho en relación con la impugnación de una clase de decisiones de los Jurados fiscales, cuales son las resolutorias de los recursos de agravio comparativo interpuestos contra la fijación de las baess por las Juntas de evaluación global. Por otra parte, y a diferencia de lo que ocurre en otras disciplinas en las que dicha distinción opera, sobre todo, en el recurso de casación, al que no tienen acceso los hechos, en el Derecho administrativo la distinción sirve para marginar las cuestiones de hecho del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa en primera instancia (2).

Con relación a las interesantes facetas que estos problemas plantean se han producido fundamentales sentencias de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1962 y 18 de junio de 1962, en cuanto confirman y hacen suyos los muy progresivos Considerandos de las de la Audiencia de Sevilla de 21 y 22 de diciembre de 1961.

## 2. La tradicional exclusión del recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones de los Jurados fiscales.

En nuestro régimen administrativo y fiscal puede considerarse como una constante la imposibilidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa contra las resoluciones de los Jurados fiscales al decidir

(2) DI LORENZO: *L'excesso di potere dipendente da errori essenziali di fatto*, «Rivista del pubblico impiego», 1942, II, pág. 172. ZANOBINI: *Dell'errore di fatto negli amministrativi. Scritti*. GUASP, J.: *Juez y hechos en el proceso civil*, Barcelona, 1943. PRIETO CASTRO, L.: *Los hechos en casación. Líneas generales*, en «Revista General de Legislación y Jurisprudencia», 1944, VI. DE LA PLAZA, M.: *La casación civil*, Madrid, 1944, págs. 152 y sigs y 219. ALONSO OLEA, M.: *Hecho y derecho en la calificación de incapacidades*, «Revista de Trabajo», núm. 3, mayo-junio 1960. PINTO COELHO: *Julgamento de facto e julgamento do direito segundo o Código Civil*, Lisboa, 1941. MARTY, G.: *La distinction du fait et du droit; cosai sur le pouvoir de controle de la Cour de Cassation sur les juges du fait*, Paris, 1929. JAFFE, LOUIS L.: *Judicial Review: Question of fact, y Judicial Review: Question of Law*, en «Harvard Law Review», vol. 69, núms. 2 y 6 (1955-56), cit. por ALONSO OLEA en loc. cit. LETOURNEUR, M.: *El control de los hechos por el Consejo de Estado francés*, núm. 7 de esta REVISTA, pág. 19. VIDAL, R.: *L'evolution du detournement de pouvoir dans la jurisprudence administrative*, en «Rev. Droit Public», abril-junio 1952, pág. 287. Sobre todo RIVERO: *La distinction du droit et du fait dans la jurisprudence du Conseil d'Etat français*, en la obra *Le Fait et le Droit. Etudes de Logique juridique*. Centre National de Recherches de Logique, Bruxelles, 1961, pág. 130. AUBY y DRAGO: *Traité de Contentieux administratif*, III, págs. 74 y sigs.

en conciencia las bases tributarias correspondientes a los contribuyentes (3). El fundamento formal de esta solución hay que encontrarlo en la posibilidad admitida por nuestro régimen positivo de que una Ley excluya específica y expresamente el recurso contencioso-administrativo contra un acto o una clase de actos de la Administración, al no existir una consagración constitucional de la universalidad de la competencia de los Tribunales (4). La exclusión se conecta también con la especial configuración del acto administrativo en el Ministerio de Hacienda en relación con el privilegio de la decisión previa (5).

Sin embargo, como fundamento de fondo, el argumento básico es el del fallo en conciencia sobre cuestiones de hecho que caracteriza a las decisiones de los Jurados fiscales. El fallo en conciencia se ha conectado con el uso de la potestad discrecional, con lo cual el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa viene determinado en función del que tengan los actos discrecionales, que si en otro tiempo estaba vedado, no lo está en la actual regulación de la referida jurisdicción. Por lo que respecta a las cuestiones de hecho, que se dice son las que resuelven los Jurados, se pretenden excluir como tales de la jurisdicción contencioso-

---

(3) Véanse los artículos 25 de la Ley de 22 de septiembre de 1922, artículo 3.º de la de 15 de mayo de 1945, artículo 31 de la de 16 de diciembre de 1954, artículos 41, 53, 58, 59 y 107 y Real Decreto-Ley de 29 de abril de 1931. Algunas de las instrucciones dictadas con ocasión de la reforma tributaria de 1957 excluyen, con legalidad dudosa, el recurso contencioso-administrativo e insiste en estas exclusiones el artículo 19 del Decreto 1.127/1959 de 9 de julio, regulador del procedimiento ante los Jurados fiscales competentes en tributos a cargo de la Dirección General de Impuesto sobre la renta. Con relación al Impuesto de Derechos reales, véase el artículo 23 de la Ley de 21 de marzo de 1958, e idéntica solución en los impuestos de usos y consumos.

(4) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo*, en el núm. 38 de esta REVISTA, págs. 193 y sigs., en donde expresamente se refiere al caso de los Jurados fiscales. Con relación al sistema constitucional italiano, alemán y austríaco, referente a la cláusula de la competencia general de los Tribunales contenciosos, véanse, respectivamente, los artículos 113, 19-IV y 132 y la literatura citada por GARCÍA DE ENTERRÍA, que ha puesto de relieve con gran sutileza la posibilidad de que una Ley ordinaria excluya entre nosotros el recurso contencioso-administrativo al no existir una consagración constitucional del principio de la competencia universal de los Tribunales contenciosos en relación con los actos de la Administración.

(5) En materia fiscal el acto administrativo impugnado no se produce, según decía el artículo 1.º del Reglamento de procedimiento económico-administrativo de 1924, hasta que se reconozca un derecho o se establezca una obligación. En cierto modo, la decisión sobre la base tributaria es algo previo al acto que establece la obligación, que es la liquidación, la cual, si es objeto de reclamación económico-administrativa primero y de recurso contencioso-administrativo después. Podría así hablarse en las decisiones de los Jurados de la inexistencia de acto administrativo formal. Con relación a la regla de la decisión previa (inactividad formal), véase NIETO, A.: *La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo*, en el núm. 37 de esta REVISTA, pág. 81.

administrativa, y así lo proclaman expresamente los artículos 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 y del Decreto de 9 de julio del mismo año.

Puede afirmarse que un examen de nuestro derecho positivo elimina la posibilidad de un fundamento único con valor general equivalente para todos los casos de exclusión de la jurisdicción contenciosa de las decisiones de los Jurados fiscales. En todos los supuestos existe, desde luego, una Ley de exclusión, pero el ámbito de la exclusión no es siempre el mismo. En unos supuestos la exclusión es total y absoluta, y tiene como fundamento único el artículo 40, f), de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa. Tales son los supuestos, entre otros, de las Contribuciones de Renta, Territorial, Urbana, Derechos reales. En otros supuestos la exclusión es más relativa y se produce tan sólo en relación con las cuestiones de hecho que son propias de la competencia de los Jurados fiscales, con lo que, a nuestro juicio, se posibilita la revisión jurisdiccional de ciertas facetas de dichas resoluciones, tales como las de forma y competencia, siendo posibles también el empleo de las técnicas de impugnación del control sobre la legalidad de los hechos y de los actos discrecionales (6). En esta línea hay que citar el artículo 53 y 107 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y el intento no plenamente logrado del artículo 19 del Decreto de 9 de julio de 1957, y, sobre todo, el artículo 25 de la Ley de 22 de septiembre de 1922, relativa a la contribución de utilidades. No existe en estos casos una exclusión total de la jurisdicción contencioso-administrativa, pues si bien se emplea para dicha exclusión una Ley formal, ésta no excluye de manera absoluta la impugnación jurisdiccional, sino que la limita a facetas concretas, por lo que no se sitúan plenamente dichas resoluciones fuera del principio general de la universalidad de la competencia de los Tribunales contenciosos en relación con los actos de la Administración, proclamado en el artículo 1.º de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (7).

Esta ausencia de recurso contencioso-administrativo contra las decisiones de los Jurados fiscales se pretende, en cierto modo, y remotamente, compensar con la posibilidad del recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones de la Administración, que establecen en cada caso la competencia del Jurado para decidir la cuestión sobre la que se produzca la disconformidad. Se trata, en definitiva, de resolu-

(6) GARCÍA DE ENTERRÍA, loc. cit.; pág. 169, por lo que respecta al control de los hechos y pág. 176 en relación con las técnicas de impugnación de la potestad discrecional.

(7) Véase más adelante nota 12.

ciones que se limitan a fijar la competencia de un órgano para la decisión de un asunto, y en este sentido bien podría discutirse si tales resoluciones son o no definitivas, pues si bien terminan el expediente iniciado para resolver el órgano competente, la decisión del problema de fondo la lleva a cabo el órgano cuya competencia se declaró.

Se observa en nuestro tiempo una progresiva tendencia a aumentar la competencia de los Jurados fiscales en los distintos impuestos, con lo que aumentan correlativamente las materias excluidas de la jurisdicción contencioso-administrativa. Por otra parte, en este aumento de competencias se incluyen cuestiones que no son de mero hecho y que, sin embargo, son resueltas por Jurados, deviniendo, por tanto, inasequibles a la impugnación jurisdiccional. Parece, por tanto, que deben quedar reservadas a la Ley las regulaciones de la competencia de los Jurados fiscales, ya que si dicha competencia se pudiera fijar por vía reglamentaria estaríamos en presencia de un camino indirecto para burlar el apartado f) del artículo 40 de la Ley de la jurisdicción contenciosa, que reserva a la Ley la exclusión específica de los actos de la Administración del ámbito de dicha jurisdicción (8).

De esta manera se ha ido diluyendo una de las razones morales, que en cierto modo abonaban la exclusión jurisdiccional, cual era la de que la competencia de los Jurados fiscales se producía tan sólo en caso de manifiesta infracción de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, evidenciadoras de fraude, mala fe, etc., como era el no llevar los libros contables y el negarse a la comprobación inspectora entre otras. En estos supuestos límites resultaba imposible poder probarle a un contribuyente la auténtica base tributaria, y ante ello la base le era asignada en conciencia con una libre apreciación de los hechos realizada por un Jurado fiscal. Mas al irse aumentando los supuestos de competencia de los Jurados a casos en los que no existía el más mínimo incumplimiento por los contribuyentes, dicha razón dejaba, en cierto modo, de operar.

### 3. *La reforma tributaria de 1957 y el recurso de agravio comparativo.*

Este fenómeno ha culminado con la reforma tributaria de 1957 y con la extensión del sistema de evaluación global que ha determinado el atribuir a los Jurados fiscales la competencia para resolver los recursos de agravio comparativos contra las bases asignadas individualmente por

---

(8) Una crítica a la exclusión del recurso contencioso-administrativo de las decisiones de los Jurados en ROVIRA BURCADA: *Aspectos del control fiscal*, núm. 21 de esta REVISTA, en especial pág. 500.

las Juntas de evaluación. Con este sistema no se acude ya al Jurado por vía cuasi-sancionadora, sino que se acude como a un órgano de garantía precisamente para controlar si las Juntas de evaluación distribuyeron la base global con arreglo a las reglas de distribución o si produjeron algún agravio en comparación con otros contribuyentes (9). Por ello no es de extrañar que tras un período de tiempo en que se siguió persistiendo para estos supuestos en la exclusión tradicional (10) se promulgase la Ley de 23 de diciembre de 1959, cuyo artículo 19 consagró la regla general de la procedencia del recurso contencioso-administrativo, formulando tan sólo por vía excepcional la imposibilidad de revisión en las cuestiones de hecho suscitadas en el recurso de agravio comparativo.

Una primera consecuencia deducen de la redacción del mencionado artículo las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de octubre y 18 de junio de 1962 y de la Audiencia de Sevilla de 21 y 22 de diciembre de 1961, y es que el principio o regla general es la de la procedencia del recurso contencioso-administrativo, y que frente a ella la excepción de ese principio, relativa a las cuestiones de hecho, ha de ser interpretada restrictivamente. Esta conclusión, perfectamente deducible del tenor literal del precepto, merece la mejor acogida incluso en relación con más elevadas posturas doctrinales, por cuanto en todo Estado de derecho, cualquier exclusión de los Tribunales de los actos de la Administración, ha de verse como un atentado a la naturaleza de las cosas y de las instituciones y, por tanto, de carácter excepcional (11).

---

(9) Según la Orden de 30 de octubre de 1958 los recursos de agravios comparativos han de basarse o en el incumplimiento de las reglas de distribución (indebida aplicación de los índices) o en la comparación con la cifra asignada a otro contribuyente. Como puede verse este mecanismo supone problemas jurídicos, y no sólo de conciencia. Comprobar si se han cumplido unas reglas constituye un examen jurídico e incluso la expresión empleada, indebida aplicación de los índices, recuerda la terminología de la casación. El motivo de la comparación con otros contribuyentes se vincula con un problema tan fundamental como el del principio de igualdad y de proporcionalidad de las cargas tributarias.

(10) Véase Instrucción de 12 de febrero de 1958, aprobada por la Orden ministerial, cuya regla 47 excluía del recurso contencioso-administrativo a las resoluciones de los Jurados resolviendo recursos de agravio comparativos.

(11) ROSSANO: *L'art. 113 della Costituzione e l'abrogazione delle norme che limitano le impugnative*, «Foro Italiano», 1949, III, págs. 53 y sigs. LA TORRE: *Sull' art. 113 de la Costituzione e alcuni problemi della giustizia amministrativa*, «Foro Amministrativo», 1949, págs. 265 y sigs.

La afirmación recogida en el texto es válida también para los países que no consagren en su Derecho constitucional el principio de la universalidad de la competencia de los Tribunales contenciosos en relación con los actos de la Administración. El fundamento de ello radica en el principio universal de competencia de los Tribunales en relación con los actos de la Administración recogido por lo general en las leyes ordinarias de la jurisdicción contencioso-administrativa. Por lo que respecta a nuestro país, así lo con-

De esta manera la situación de los Jurados fiscales, cuando resuelven recursos de agravios comparativos, puede calificarse de antípoda en relación a la que se da en otros supuestos. En el primer caso la Ley consagra el principio general del acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, salvo en las cuestiones de mero hecho, mientras que, por lo general, en los demás casos las leyes excluyen dicha impugnación. No puede construirse, sin embargo, un principio general sobre la imposibilidad de acceso a la jurisdicción contenciosa de las decisiones de los Jurados fiscales en los supuestos distintos al del recurso de agravio comparativo, ya que se trata más bien de supuestos concretos, aunque repetidos, y no equivalentes, de exclusión y, por tanto, excepcionales, aunque numerosos, que tienen que estar amparados en cada caso por una Ley formal y específica. Ello quiere decir que si determinadas resoluciones de los Jurados fiscales no están expresamente excluidas de la jurisdicción contencioso-administrativa por una Ley, quedan sometidas a dicha jurisdicción en virtud del principio universal de competencia consagrado en el artículo 1.º de la Ley vigente (12). Por ello la Ley de 23 de diciembre de 1959, más que consagrar un principio general de competencia contra las resoluciones de los Jurados en los supuestos de agravios comparativos, lo que ha hecho es derogar la exclusión consagrada para estos casos en los artículos 58 y 47 de la Ley de 26 de diciembre de 1957,

---

sagra el artículo 1.º de la Ley de la jurisdicción, si bien, por tratarse de una Ley ordinaria, no puede impedir el que otras leyes ordinarias, por vía excepcional, excluyan materias de dicha jurisdicción.

(12) El artículo 19 del Decreto de 9 de julio de 1959 no tiene rango suficiente para consagrar un principio general de exclusión de todas las resoluciones de los Jurados fiscales, y por ello, sin duda, recoge supuestos concretos ya existentes. Sin embargo, su redacción, como se ha mencionado en el texto, parece permitir la impugnación de dichas resoluciones por fundamentos ajenos a las cuestiones de hecho que sean propias de la competencia de dichos Organos. También hemos expuesto la falta de rango de dicha disposición para modificar el ámbito de las exclusiones consagradas específicamente en las leyes de cada impuesto.

Una reducción de la exclusión de la jurisdicción contenciosa de resoluciones de los Jurados fiscales puede verse en el artículo 53 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, en la que se descarta la impugnación tan sólo en relación a las cuestiones de hecho propias de la competencia de los Jurados. Por el contrario, en la redacción del artículo 58 late la idea de exclusión total al amparo del artículo 40, f), de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa. En la misma línea, pero sin precisar claramente el concepto de cuestión de hecho, el artículo 107 de la misma Ley. Una fórmula que no excluye la revisión jurisdiccional por incompetencia es la establecida en el artículo 3.º de la Ley de 15 de mayo de 1945. La exclusión contenida en el artículo 31 de la de 16 de diciembre de 1954 (contribución de la renta) son absolutas. En el mismo sentido la exclusión del artículo 23 de la Ley de 21 de marzo de 1958 (Impuesto de Derechos reales) y la contenida en el artículo 3.º de la Ley de 22 de diciembre de 1960 (contribución territorial urbana). Por el contrario, la contenida en el artículo 25 de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (contribución de utilidades) se refiere tan sólo a las cuestiones de hecho.

sometiendo a estas decisiones al principio general de universalidad de la jurisdicción contencioso-administrativa, salvo en las cuestiones de hecho. Sin embargo, existen resoluciones de los Jurados fiscales ajenas al caso de los recursos de agravios comparativos para las que la Ley sólo ha previsto una exclusión parcial y limitada, por lo que hay que concluir que también se encuentran sometidas al principio general del artículo 1.º de la Ley de la jurisdicción, salvo en las facetas concretas para las que la exclusión se ha producido. La situación de estas resoluciones es más o menos análoga a la del artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, con la particularidad de que en este último caso se ha llegado a reiterar—si se quiere innecesariamente, pero a efectos prácticos convenientemente—el principio de la universalidad de competencia de los Tribunales contenciosos en relación a los actos de la Administración sometidos al Derecho administrativo.

#### 4. *Clasificación de las resoluciones de los Jurados fiscales en relación con la jurisdicción contencioso-administrativa.*

De lo anteriormente expuesto se deduce que en nuestro régimen positivo se distinguen tres tipos de resoluciones de los Jurados fiscales en relación con la justicia administrativa: a) resoluciones excluidas total y absolutamente de la jurisdicción contencioso-administrativa por una Ley especial; b) resoluciones excluidas de la jurisdicción contencioso-administrativa por una Ley en tanto recaen sobre cuestiones de hecho de la competencia de los Jurados, y c) resoluciones de los Jurados resolutorias de recursos de agravio comparativo para las que expresamente se proclama el acceso a la jurisdicción contenciosa, salvo en las cuestiones de hecho.

A) *Resoluciones excluidas totalmente.*—Como tales hay que citar, entre otras, las establecidas en los artículos 31 de la Ley de Contribución sobre la renta de 16 de diciembre de 1954, 3.º de la Ley de 22 de diciembre de 1960 (Jurados de la Contribución territorial urbana), 23 de la Ley de 21 de marzo de 1958 (impuesto de Derechos reales).

Los preceptos que consagran la exclusión la formulan de manera absoluta y constituyen el supuesto más claro de aplicación, apartado f) del artículo 40 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa. En estos casos no se señala límite alguno a la exclusión, sino que se excluye del acceso a la jurisdicción contenciosa la totalidad de los aspectos del acto administrativo.

Desde un punto de vista doctrinal, no se comprende semejante re-

solución, ya que tales resoluciones pueden adolecer de vicios de trámite o recaer sobre materias ajenas a la competencia del Jurado, y no se adivina la razón por la cual se establece una inmunidad tan radical. Resulta además incomprensible y contradictorio que puedan ser impugnadas ante la jurisdicción contenciosa las valoraciones de los Jurados de Expropiación forzosa sobre fincas urbanas, pongamos por caso, y no puedan ser recurridas las resoluciones de los Jurados fiscales de la contribución territorial cuando aprecian el valor de una finca urbana a efectos tributarios. En uno y otro caso la resolución administrativa tiene un mismo contenido y materia y no se concibe que en un caso quepa recurso y en otro no.

Todo ello sin entrar en los vicios de legalidad relativos al control de los hechos y de la potestad discrecional que serían técnicamente posibles de no existir tan drástica eliminación. Sin llegar a dichos extremos, podría defenderse la tesis de que al menos los vicios de forma y competencia serían objeto de revisión jurisdiccional en estos casos, como para otros equivalentes decidió la jurisprudencia del antiguo recurso de agravios.

B) *Resoluciones excluidas parcialmente.*—Como tales hay que citar, entre otras, las establecidas en el artículo 25 de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (Contribución de utilidades), en el 53 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y el intento recogido en el artículo 19 del Decreto de 9 de julio de 1959.

Se trata en estos supuestos de resoluciones que no se excluyen en su totalidad, sino tan sólo en alguna de sus facetas y muy concretamente en lo atinente a las cuestiones de hecho. En tales casos las resoluciones quedan sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa, en virtud de la universalidad de la competencia de los Tribunales de dicha jurisdicción, establecido en el artículo 1.º de la Ley de 27 de diciembre de 1956, salvo en las facetas específicas y excepcionalmente excluidas.

Con arreglo a dicha interpretación es procedente cualquier impugnación de dichos actos que no se base en una infracción relativa a las cuestiones de hecho. Son, por tanto, posibles las impugnaciones basadas en la incompetencia, el vicio de forma (13), el quebrantamiento de los principios generales del Derecho, la desviación de poder, etc. El problema referente al ámbito de lo que deba entenderse por cuestiones de hecho lo abordamos más adelante en parágrafo especial.

(13) Véase, para los vicios de procedimiento, el último párrafo del artículo 25 de la Ley de la Contribución de Utilidades.

La solución anteriormente expuesta la basamos en el juego expansivo del principio de la universalidad de la competencia de los Tribunales de la jurisdicción contenciosa en relación con los actos de la Administración sometida al Derecho administrativo y en el criterio restrictivo que ha de tener cualquier excepción a dicho principio (14).

Frente a dicha argumentación podrá esgrimirse que ninguna diferencia existió en la mente del legislador en lo tocante a la exclusión de la jurisdicción contenciosa, entre una resolución del Jurado de la Contribución sobre la renta y otra del Jurado de Utilidades. Podrá incluso citarse en defensa de dicha indiscriminación el propio artículo 19 del Decreto de 9 de julio de 1959, que emplea los mismos términos de exclusión para los distintos supuestos que enumera. Con independencia de que la fuerza de exclusión de dicho precepto no está tanto en él mismo, sino en la de los preceptos que menciona, y admitiendo la indiscriminación aludida en la mente del legislador, habría que llegar, no obstante, a la solución apuntada por la interpretación restrictiva que toda norma excepcional debe tener.

La estructura jurídica de los actos de los Jurados fiscales cuando fijan las bases tributarias en los dos supuestos que llevamos analizados, varía según el motivo en que se base la competencia del Jurado, pero por lo general implica ante todo una valoración económica y de libre apreciación de unos hechos que se le someten. Así, a la vista del número de hectáreas que un sujeto lleva en explotación, el Jurado considera que la base, a los efectos de la Contribución sobre la renta, debe ser fijada en una cantidad. A la vista de una serie de datos y circunstancias de un comerciante—que pueden no ser completos—, el Jurado aprecia la cuantía económica que ha de servir de base para la liquidación correspondiente a la antigua Contribución de utilidades. A la vista de unas peritaciones, el Jurado fija el valor de una finca urbana a los efectos de determinar la base de la Contribución territorial. Tales actos, en cierto sentido, no son jurídicos, por cuanto encierran una libre apreciación de valor, ya que al tratarse de fallos en conciencia, fijan tales apreciaciones a través de una convicción moral y no de una prueba plena (15). Pero

(14) El criterio de la interpretación restrictiva de las materias excluidas de la jurisdicción contenciosa puede verse en los primeros comentaristas, tales como MANRESA: *Jurisdicción contencioso-administrativa*, Madrid, 1894, pág. 19, y GONZÁLEZ, A.: *La materia contencioso-administrativa*, Madrid, 1891, págs. 286 y sigs.

(15) Es completamente diferente en orden a la aplicación de la prueba la fijación de una indemnización de daños y perjuicios para la que se exige que se demuestren todos los daños y se aprecien las cifras correspondientes y la fijación de la base por un Jurado en la contribución de la renta o en la de utilidades. En el primer caso la cifra se fija en virtud de una prueba plena y en el segundo se aprecia libremente en conciencia.

este carácter metajurídico que en cierto modo tienen los fallos de los Jurados fiscales, no impide que dichos fallos puedan quebrantar el Ordenamiento jurídico, bien porque resuelvan en materias que no son de la competencia del Jurado, bien porque el expediente se tramite con vicios de procedimiento, bien porque se utilice ese margen de libertad con móviles de venganza, bien porque se produzca una solución inicua, bien porque se llegue a una solución ilógica e irracional, bien porque se resuelva en contra de la naturaleza de la institución fiscal que se aplique, bien porque se quebranten los principios generales del Derecho, bien porque se haya partido de hechos falsos o de una falsa interpretación de los hechos, etc., etc.

Naturalmente que no siempre podrá probarse la infracción jurídica en los casos en que se haya producido, sobre todo dado el carácter secreto de los motivos de los fallos de los Jurados; pero cuando la infracción se produce y hay base para alegarla, resulta incomprensible el pretender que los Tribunales no puedan conocer tales cuestiones de la más elevada enjundia jurídica. Cuestiones que son de la máxima importancia jurídica, pero que al mismo tiempo resultan las más trascendentales del régimen tributario, ya que si tienen importancia las liquidaciones fiscales, mucho más la tienen, en la mayoría de los casos, la fijación previa de las bases por las que hay que contribuir.

C) *Resoluciones resolutorias de recursos de agravio comparativo.*— Se trata de aquellos acuerdos en que los Jurados actúan en vía de recurso al resolver los de agravio comparativo interpuestos por los contribuyentes contra la asignación de las bases que les han sido fijadas individualmente por el sistema de evaluación global (16). Estas resoluciones no sólo están sujetas al principio genérico de universalidad de competencia de los Tribunales contenciosos del artículo 1.º de la Ley jurisdiccional

(16) En el sistema de evaluación global se han establecido tres tipos de garantías en relación con las bases fijadas por las Juntas correspondientes. Una, consistente en que el Jurado competente resuelva la discrepancia que se produzca entre los comisionados y los miembros de la Junta en relación con la base global que luego en fase posterior ha de ser distribuida entre los contribuyentes.

Por lo que respecta a las bases individualmente asignadas por las Juntas, cabe el recurso de agravio absoluto que procede cuando la base asignada es superior a la que resultaría de la aplicación individual de las normas del impuesto y el recurso de agravio comparativo que ha de basarse en el incumplimiento de las reglas de distribución acordadas por la Junta (índices de reparto) o en la comparación con otros contribuyentes. Este último tipo de recurso se resuelve por los Jurados fiscales correspondientes, y contra las decisiones de los mismos se da expresamente el recurso contencioso-administrativo, salvo en las cuestiones de hecho, según establece el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959.

administrativa, sino que dicho principio se ha reiterado expresamente para ellas en el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, salvo en las cuestiones de hecho (17).

La estructura jurídica de estas resoluciones es diferente a la de las anteriores examinadas. En efecto, tanto la Junta de evaluación global, al asignar las bases, como los Jurados al resolver los recursos de agravio comparativo, no tienen tanto que fallar en conciencia como que aplicar, en cada caso, las reglas de distribución aprobadas para realizar la distribución de la base global. Se trata, por tanto, de la aplicación de una regla jurídica a un caso concreto configurado por unos hechos que vienen a constituir el presupuesto fáctico de dicha norma. La aplicación de la norma a los hechos de cada contribuyente arrojará el resultado de esa regla o índice de distribución. En ocasiones, la aplicación de la regla producirá incluso un resultado automático ajeno a toda libre apreciación (18). En otros supuestos, la aplicación de la regla distribuidora supone una libertad de apreciación en quienes la aplican (19). En el primer supuesto no puede haber duda de que cualquier error en el resultado automático es perfectamente revisable por la jurisdicción contenciosa, ya que se quebranta la regla de distribución haciendo una indebida aplicación de la misma, clara y objetivamente apreciable. En el segundo supuesto es cuando la libre apreciación hace más difícil de apreciar la corrección de quienes aplican el índice o regla distribuidora. Pero esta libertad de apreciación—por ejemplo, en relación con el índice de eficiencia empresarial—no convierte necesariamente en cuestión de

(17) El carácter expansivo del principio universal de competencia y el restrictivo de la excepción sobre cuestiones de hecho puede verse en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de junio y 27 de octubre de 1962, confirmatorias de la Audiencia de Sevilla de 21 y 22 de diciembre de 1961. Interesa a este respecto el conocimiento directo de las sentencias apeladas. La sentencia de la Audiencia de Sevilla de 22 de diciembre se expresaba en los siguientes términos: «Ahora bien a simple vista puede observarse que de hacer una interpretación lata y extensiva de la referida excepción se incurriría en el contrasentido de dejar casi sin él a la norma examinada en el extremo de referencia, convirtiendo la excepción en regla general y contraviniendo la finalidad del legislador que, salvando como intangibles las apreciaciones hechas en materia exclusivamente de hecho por el Jurado, quiso abrir el cauce revisor de esta jurisdicción en todas aquellas cuestiones que de una manera o de otra, con más o menos acentuado matiz, no estuviesen revestidas de un carácter exclusivamente fáctico».

(18) En el caso de la sentencia de la Audiencia de Sevilla de 22 de diciembre de 1961, uno de los índices de distribución era el volumen de ventas que figurase en las actas del impuesto sobre el gasto. En la de 21 de diciembre, uno de los índices era el aforo de los hoteles, y, por tanto, la cantidad resultante era tan automática como el resultado de la operación aritmética que habría que realizar para determinarlo.

(19) En los supuestos planteados en las dos sentencias citadas en la nota anterior se había utilizado un índice corrector que se denominaba «eficiencia empresarial», de libre apreciación por la Junta.

hecho la aplicación del índice, ya que por lo general nos encontramos en presencia de conceptos indeterminados o de ejercicio de potestad discrecional, cuya indebida aplicación en uno y en otro caso puede ser objeto de revisión a través de las más depuradas técnicas jurídicas (20).

Mas la aplicación de las reglas, tanto cuando sean automáticas como cuando implican la utilización de conceptos indeterminados, presuponen unos hechos sobre los que la regla se aplica. Estos hechos, tenidos en cuenta en cada caso para la aplicación individual de la regla, pueden también viciar la resolución que se adopta. En efecto, puede ocurrir que el hecho tenido en cuenta sea inexistente o sea distinto del verdadero hecho real. Puede ocurrir, por ejemplo, que para valorar la eficiencia empresarial de un negocio hotelero se haya tenido en cuenta que radica en la capital de una provincia, y, sin embargo, radique en un pueblo o en calle distinta. Puede ocurrir que se haya tenido a un hotel como de una categoría y sea de otra (1.ª A, y sea 1.ª B) y esté viciado el índice de aforo practicado, porque los precios a aplicar eran distintos en uno y otro caso. No puede caber duda que este vicio o error en la existencia o constatación misma del hecho, es susceptible de ser apreciado por vía jurisdiccional si la prueba está bien llevada, dado su carácter puramente objetivo, y aun cuando en estos casos se examinen los hechos, dicha revisión es jurídica y no puramente fáctica (21) y no puede calificarse como una cuestión de hecho (22).

(20) MERIKOSKI: *Le pouvoir discretionnaire de l'Administration*, Bruselas, 1958. Entre nosotros es fundamental en grado sumo el trabajo de GARCÍA DE ENTERRÍA, cit., pág. 171, que rompiendo con la doctrina francesa considera que el control de los conceptos indeterminados es ajeno a la técnica del control de los hechos. Contra AUBY y DRAGO, loc. cit., III, pág. 74, LETOURNEUR y RIVERO, en loc. cit., págs. 219 y 130, respectivamente. Sobre conceptos jurídicos indeterminados en la literatura española, GARCÍA TREVIJANO: *Curso de Derecho Administrativo*, Salamanca, 1961, pág. 252, en donde se realiza una interesante aportación conducente a que la indebida aplicación de los conceptos indeterminados son revisables en casación por violación de norma y no por error de hecho. Me he ocupado también de dicho concepto en relación con la desviación de poder en el trabajo citado en la nota primera.

(21) LETOURNEUR: *El control de los hechos por el Consejo de Estado*, cit., pág. 219. MARTÍN-RETORTILLO, S.: *El exceso de poder como vicio del acto administrativo*, en el número 23 de esta REVISTA, estudia en el Derecho italiano la tergiversación de los hechos y el error de hecho, como vicios controlables por el Consejo de Estado. En especial páginas 135 y 138.

GARCÍA DE ENTERRÍA, bajo la denominación de control de los hechos determinantes ha llamado la atención de que sobre él «no hay una conciencia general, y es obligado, desde luego, forzar esta conciencia sistemática, porque precisamente en el control de la realidad de los hechos determinantes radica una de las posibilidades más eficaces de control judicial de las potestades discrecionales, como saben bien en los países que utilizan abiertamente esta técnica». Loc. cit., págs. 170 y 171.

(22) En la sentencia de la Audiencia de Sevilla de 22 de diciembre de 1961 se cali-

Partiendo de unos hechos exactos, queda todavía la valoración de los mismos realizada con un margen de libertad para fijar la cantidad numérica que a un contribuyente corresponde en virtud de la aplicación de una regla de distribución que suponga la de un concepto no automático, como, por ejemplo, pudiera ser la de eficiencia empresarial a los efectos del impuesto industrial (cuota de beneficios). Este margen de libre apreciación (atribuir al contribuyente por este concepto 5 ó 6 u 8 puntos) es el que resultará siempre excluido de la revisión jurisdiccional, porque no puede sustituirse la libre apreciación del funcionario por la del Juez en nuevas valoraciones fácticas (23). Esta regla, que es propia de la jurisdicción contencioso-administrativa y no específica del contencioso de los Jurados, tiene, sin embargo, sus límites externos, cuales son los principios generales del Derecho, la naturaleza de la institución y la desviación de poder. Entre los primeros, muy principalmente el de la iniquidad manifiesta (24), el de la ilogicidad (25) y el de la igualdad (26). Por mucho margen de discrecionalidad que pueda tenerse al valorar unos hechos, no puede dictarse una resolución aberrante o que suponga una manifiesta iniquidad o una irracionalidad, o sencillamente que quebrante el principio de igualdad (27) o la naturaleza de las instituciones (28).

ficó como error de derecho el que al aplicar el índice de volumen de ventas por las actas del impuesto sobre el gasto se tomara y se aplicara una cantidad distinta de la que en ellas figuraba, ya que se quebrantaba la regla de distribución por no haberse tenido en cuenta las cantidades que figuraban en dichas actas, sino otras distintas.

(23) GARCÍA DE ENTERRÍA, loc. cit., pág. 179, quien excluye del control judicial con sólo las apreciaciones singulares subjetivas y contingentes de los casos concretos, puesto que lo propio de lo jurídico es lo general y objetivo.

(24) GARCÍA DE ENTERRÍA: *La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria*, en el núm. 30 de esta REVISTA, pág. 164.

(25) MARTÍN-RETORTILLO, S.: *El exceso de poder como vicio del acto administrativo*, en el núm. 23 de esta REVISTA, en especial pág. 145, donde se estudia el vicio de ilogicidad.

(26) ENTRENA CUESTA: *El principio de igualdad ante la Ley y su aplicación en el Derecho Administrativo*, en el núm. 37 de esta REVISTA, págs. 63 y sigs.

ORTÍZ DÍAZ: *El precedente administrativo*, en el núm. 37 de esta REVISTA.

(27) En uno de los ejemplares Considerandos de la sentencia de la Audiencia de Sevilla de 21 de diciembre de 1961 se lee lo siguiente:

«Considerando: Que el caso de autos no puede degradarse a la simple categoría de «cuestión de hecho» lo evidencia la sola consideración de lo que es materia fundamental del recurso; que no es otra, como ya se apuntó antes, que la de enjuiciar, se han aplicado o no correctamente las reglas de distribución de la cantidad globalmente asignada al gremio (el llamado recurso de agravio comparativo), tarea en la que forzosamente se ven implicados problemas jurídicos de adecuación de bases y de corrección de índices, en relación con valoraciones objetivas de los elementos tributariamente relevantes y determinativos del impuesto y con la superior misión de reparto justo y equitativo, todo lo cual puede reconducirse a un problema de la máxima enjundia jurídica, sintetizado en el

Examinado uno de los motivos del recurso de agravio comparativo, nos queda el examen del segundo, que es la comparación con otros contribuyentes. Esta comparación responde al principio de igualdad, y el examen de dicha comparación puede llevar a la conclusión de la infracción de dicho principio y al de logicidad y al de la prohibición de la iniquidad. Las técnicas de revisión en este caso son las recogidas en los párrafos anteriores.

Dos problemas más plantean los recursos de agravios comparativos. Son el del Tribunal competente para conocer de los mismos y cuando no votan unánimes los Vocales del servicio de la Hacienda, y el de las facultades del Tribunal sentenciador cuando estima el recurso contencioso interpuesto contra la decisión de los Jurados. Por lo que hace al pri-

principio de igualdad ante la Ley, plasmado en textos tan fundamentales como la Ley de 17 de mayo de 1958, promulgadora de los principios del Movimiento Nacional, en la que en su punto V solemnemente se proclama que «la Ley ampara por igual el derecho de todos los españoles», y en el IX, que los españoles tienen derecho «a una equitativa distribución de la riqueza nacional y de las cargas fiscales», en confirmación de otras declaraciones anteriores similares, recogidas en los artículos 3.º y 9.º de la Ley de 17 de julio de 1945 sobre el Fuero de los Españoles.

Se trataba realmente de un caso límite, ya que a un contribuyente le habían sido adjudicados 95 puntos en concepto de eficiencia empresarial, mientras que a los restantes, 30 al que más. Con ello se pretendía poder encajarle una base preconcebida por la Junta.

(28) La tantas veces citada sentencia de la Audiencia de Sevilla de 21 de diciembre de 1961, cuyos Considerandos han sido expresamente confirmados por la de 27 de octubre de 1962, dice al respecto:

«Considerando: Que las anomalías apuntadas en el anterior Considerando han sido consecuencia de la forma de proceder de la Junta de Evaluación, quien, siguiendo una pauta contraria a las directrices del sistema vigente, en el impuesto que nos ocupa ha tratado, a todo trance, de que la Sociedad recurrente contribuya cuantitativamente, tanto cuanto tiene declarado en su contabilidad, prejuzgando con este dato el criterio seguido en la formación de los índices, formados con el pensamiento puesto en que los mismos dieran la base declarada, con cuyo método la entidad demandante queda privada, en beneficio de otros contribuyentes, de la parte proporcional que le corresponda en la diferencia que en estos sistemas de reparto notoriamente existe entre la base real y la base global oficialmente fijada y determinante del impuesto».

En definitiva, la Junta de Evaluación global tenía preconcebida la base que debía asignarle al contribuyente, quien por su excelente historia fiscal siempre declaró la verdad, como había hecho en el caso de autos, y para que pudiera salir dicha base declarada tuvo que confeccionar y aplicar los índices para que pudiera salir la base preconcebida. Con ello se desnaturaliza la institución de la evaluación global que supone que la base sea producto de la aplicación de los índices, pero no a la inversa. Así se quebrantó el Ordenamiento jurídico, del que forman parte las soluciones que se derivan de la naturaleza de las instituciones, como establece la Exposición de Motivos de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa. Con ello se quebranta también el principio de igualdad, pues se le asignaron, sin motivo alguno, 95 puntos en concepto de eficiencia empresarial, mientras que a los demás se le asignaron de cero a 30 puntos. Se llegó así a un caso límite aberrante con quebrantamiento de los principios de prohibición de la iniquidad manifiesta y de la logicidad de los actos jurídicos.

mero, el Tribunal normalmente competente es la Sala de lo contencioso-administrativo de las Audiencias (29); pero cuando se produce disparidad en el voto de los miembros del servicio de la Hacienda pública, los acuerdos de los Jurados provinciales han de remitirse al Jurado central correspondiente, que es quien resuelve ejecutivamente, pudiendo modificar el fallo que se le somete (30). En tales supuestos, el contribuyente se encuentra con un fallo originado del Jurado provincial, que se le notifica sin que conozca si se produjo o no la unanimidad de los citados vocales. Con posterioridad se encuentra con un fallo del Jurado central modificativo o confirmatorio de aquél. Esta eventualidad no fué expresamente prevista por la Ley de 23 de diciembre de 1959, que concedió el recurso contencioso contra las decisiones del Jurado que resolviera el recurso de agravio comparativo. Ante ello podría resolverse que la posibilidad de elevación del expediente al Jurado central cuando no existe la referida votación unánime, ha sido derogada por el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, o que dicha posibilidad se mantiene y que el recurso contencioso habrá de interponerse contra el acuerdo del Jurado central ante el Tribunal Supremo. A nuestro juicio, esta última parece que debe ser la solución correcta, por cuanto ningún espíritu derogatorio, en relación con este problema, se observa en la Ley de 1959. La solución que proponemos exige, por supuesto, que al notificarse al contribuyente la resolución del Jurado en estos casos, se le indique si el acuerdo es o no susceptible de recurso contencioso y si fallaron unánimemente los miembros de la Hacienda.

El segundo problema aludido era el de las facultades del Tribunal al estimar estos recursos. La legitimación en estos casos es la del artículo 28-2 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, en cuanto si la resolución impugnada no crea directamente una obligación, constituye el presupuesto de la liquidación que la impone, siendo la fijación de la base una decisión de gran trascendencia patrimonial. Si ello es así, la pretensión del recurrente podrá ser la del reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la de que se adopten las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, según preceptúa el artículo 42 de la propia Ley en relación con su artículo 84. A la vista de este planteamiento, la cuestión se centra en saber si el demandante podrá pedir que la sentencia fije la base que le ha de ser asignada en sustitución de la anulada, o si, por el contrario, se ha de limitar a la

(29) Artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 y 18, 1, del Decreto de 9 de julio de 1959.

(30) Artículo 17 del Decreto de 9 de julio de 1959.

anulación de la misma, y todo lo más a una declaración abstracta de que se fije otra adecuada al principio general del derecho que haya sido violado.

Procede distinguir varios supuestos:

1) En primer lugar, cuando el vicio es puramente objetivo (mala aplicación de un índice automático), la sentencia puede rectificarlo y realizar las operaciones adecuadas para fijar la base que quedará asignada en la sentencia.

2) Si se juzga sobre una libre apreciación administrativa que haya vulnerado un principio general del derecho o haya quebrantado la naturaleza de la institución, como, por ejemplo, el de la igualdad, el de la lógica o el de iniquidad manifiesta, es cuando la cuestión se plantea en forma más aguda. Si la sentencia se limita a la anulación y, a lo más, a una declaración de que se dicte nueva resolución que no vulnere la igualdad, o que no sea irracional, o que no sea manifiestamente inicua, o que no vulnere la naturaleza de la institución, se corre el peligro de que nuevamente se dicte otro acuerdo de las mismas características del primero, aunque no resulte idéntico, además del enorme retraso que implicaría el volver a empezar el expediente, con el posible riesgo de que, anulada la base y la liquidación, se produjera, con la obligación de pagarla antes de que se devolviera el importe de la primera. Si, por el contrario, la sentencia fija la base que considera no viola esos principios, se corre el peligro de salirse del ámbito judicial, entrando en ese sector que se denomina cuestiones de hecho, salvo en el caso de que la Sala tenga datos para poder fijar exactamente la base más racional, más justa, más igualitaria. Cuando ello no se da, cabe fijar muchas bases cuya cantidad o cifra no lesione el principio de igualdad o el de ilogicidad o la naturaleza de la institución (31). ¿Cuál es la primera base expresada numéricamente que lo lesiona y la última que no lo lesiona? Dificil cuestión para la objetividad y generalidad característica de los Tribunales, ya que los principios generales limitan externamente el posible contenido de un acto, pero no siempre marcan intrínsecamente cuál haya de ser su contenido exacto. La sentencia citada de 21 de diciembre de 1961, confirmada en sus Considerandos por la de 27 de octubre de 1962, no sólo anula la base señalada por el Jurado, sino que fija la cuantía de la que habría de sustituirla, para lo cual considera que el

(31) MARTÍN RETORTILLO, S.: *El exceso de poder como vicio del acto administrativo*, en el núm. 23 de esta REVISTA, en especial pág. 145, donde se matizan tres clases de ilogicidad y se relaciona este vicio con el de injusticia manifiesta, encuadrando en aquél aspectos formales y en éste materiales.

índice de eficiencia empresarial debería ser de 30 puntos en vez de los 95 que le fueron asignados en la resolución recurrida, llevando a cabo las consiguientes operaciones aritméticas a través de las cuales se llega a la nueva base (32).

Personalmente considero que en estos casos las sentencias deben, por lo menos, señalar los límites desde los cuales no se quiebra manifiestamente la igualdad o no se llega a la iniquidad, o a la irracionalidad, o a quebrantar la naturaleza de la institución. Si una sentencia puede juzgar que una resolución quebranta la igualdad o la naturaleza de una institución, podrá también fijar el límite desde el cual esa igualdad o esa naturaleza de la institución quedará a salvo. Respetado lo que es jurídico, quedará todavía una cuestión de elección, esto es, de discrecionalidad, consistente en fijar dentro del límite marcado por la sentencia cuál deba ser exactamente la cantidad que debe apreciarse como la más adecuada. Esta última precisión escapa, en principio, a los Tribunales y es propia de los Jurados. Volviendo al ejemplo anteriormente utilizado, creemos que es propio de los Tribunales el fijar que como máximo y para no quebrantar la igualdad no podría fijarse un índice superior a 30, que era el máximo asignado a los demás contribuyentes, pues ningún hecho ni motivación justificaba tan desproporcionado trato. El fijar ya exactamente si debió ser 25, 24 ó 12 es algo, en principio, reservado al Jurado, salvo que la Sala sentenciadora tuviera a su alcance en el expediente los datos precisos para poder llegar a la solución más lógica, más igualitaria, más racional, de tal forma que cualquier otra, al no ser la más lógica, la más igualitaria o la más racional, devendría antijurídica, ya que en Derecho no caben como válidos un trato igualitario y otro que lo fuera menos, otro lógico y otro menos lógico, uno racional y otro menos racional. En todo caso, nunca debería ser eficaz, ni por ende ejecutiva, la nueva liquidación mientras no se hubiera cum-

---

(32) «La Sala—se dice—, apreciando en conjunto las pruebas aportadas y los datos obrantes en el expediente administrativo, estima, sin perder de vista el elemento comparativo esencial, esto es, el volumen del negocio de la empresa similar en categoría, que el índice de corrección basado en la eficiencia empresarial, si bien debe ser proporcionalmente alto, respecto a la Sociedad recurrente, por su emplazamiento, antigüedad, etc., no es justo que se llegue a la cifra desorbitada fijada por la Administración (95) cuando el máximo aplicado a los demás ha sido notoriamente inferior (30); por ello se considera justo reducir tal coeficiente a una cifra más moderada y acorde con el resultado correcto que es obligado lograr, señalándose el 30, «máximo aplicado por la Junta».

A la vista de esta doctrina, y teniendo en cuenta que en un Considerando anterior se razonó el injusto trato desigual que se había tenido con el recurrente, se llega a dudar de que el coeficiente adecuado al demandante fuese el de 30, que era el máximo atribuído al inmediato en este índice y no el de diez, o el de cinco, que era el término medio asignado a la mayoría de los contribuyentes.

plido la sentencia en lo relativo a la devolución de la cantidad inicialmente pagada.

3) En los supuestos en que la estimación del recurso sea exclusivamente por vicios de forma, por incompetencia o por desviación de poder, las facultades del Tribunal serán las propias de esta clase de vicios, esto es, la anulación o nulidad de los actos administrativos.

##### 5. *El carácter secreto de las resoluciones de los Jurados fiscales.*

La inmunidad tradicional en que han vivido entre nosotros los Jurados fiscales se ha traducido también en la falta de motivación de sus acuerdos o, cuando menos, en el carácter secreto en que se han mantenido. Una resolución de un Jurado fiscal produce siempre perplejidad. Son dos líneas, o una sola, en las que se lee le ha sido fijada una base de tantas pesetas, o este Jurado ha desestimado su recurso. Aconsejar en estos casos la procedencia de un recurso contencioso es siempre una ardua tarea. Y lo es, aunque en menos medida, en las resoluciones de recursos de agravio comparativo, pues aquí ya se cuenta con la notificación inicial de las Juntas de evaluación global que adjuntan una larga lista de contribuyentes con las valoraciones correspondientes a los índices de distribución.

El artículo 14-3 del Decreto de 9 de julio de 1959 ordena que los fundamentos de los acuerdos de los Jurados se mantengan siempre reservados y sólo podrán ser conocidos, con el mismo carácter reservado, por el Jurado central. Este carácter reservado de la fundamentación equivale a una falta de motivación, ya que la garantía que ésta supone lo es en tanto se exteriorizan las razones que conducen a una solución. La motivación no es tanto una garantía de que la resolución sea lógica, es decir, tenga razones, sino sobre todo una garantía de que esas razones sean exteriorizadas para preparar la voluntad de los súbditos a la obediencia a través de una acción sobre la inteligencia (33) y un instrumento para evitar la arbitrariedad (34), a la vez que un instrumento de defensa en favor del ciudadano, cuando los motivos empleados o no son convincentes o no se apoyan sobre hechos ciertos. Todas estas finalidades de la motivación desaparecen ante la reserva de la misma, por lo que es

(33) CARNELUTTI: *Historia del Derecho procesal*, Buenos Aires, 1943, tomo III, páginas 113 y sigs.

(34) SAUVÉL, T.: *Histoire du jugement motivé*, en «Revue de Droit Public», 1955, número 1.

fácil concluir que el carácter secreto de una motivación equivale a una ausencia de la misma (35).

Lo que resulta harto difícil de explicar es que esto haya podido producirse cuando el artículo 42 de la Ley de Procedimiento administrativo exige la motivación para los actos que limitan derechos subjetivos y para los resolutorios de recursos. Frente a ello no puede argüirse que los procedimientos fiscales tienen el carácter de especiales al amparo del Decreto de 10 de octubre de 1958, porque sabido es que el artículo 42 está incluido en el título III, que es de aplicación preferente a los procedimientos especiales, como establece el artículo 1.º de dicha Ley. Ningún instrumento más adecuado para evitar la impugnación que mantener en secreto los hechos que se han valorado y las razones que han sido utilizadas.

#### 6. *Hecho y derecho de las resoluciones de los Jurados.*

Para resolver esta cuestión conviene partir de la idea de que la expresión cuestiones de hechos, a los efectos de impugnación de los acuerdos de los Jurados fiscales, no equivale al problema de los hechos en el recurso de casación (36). Bastará para disipar cualquier duda recordar que en otras jurisdicciones los hechos han sido examinados y revisados en dos instancias judiciales, quedando tan sólo eliminados de revisión en un recurso extraordinario como el de casación. Por el contrario, en el caso que nos ocupa los hechos no han sido revisados jurisdiccionalmente antes de plantearse el recurso contencioso-administrativo, y en modo alguno puede pretenderse que esta jurisdicción no pueda revisar los hechos de la misma forma como lo revisan otras jurisdicciones. No creemos posible que pueda pretenderse hacer equivalente el problema de las cuestiones de hecho de los Jurados fiscales, con el problema de los hechos en casación.

Con la expresión cuestiones de hecho se alude a una contraposición con las cuestiones de derecho, en el sentido de reducir las primeras a

---

(35) Esta ausencia de exteriorización de la motivación de los fallos de los Jurados han sido también un instrumento que ha robustecido la inmunidad que les caracteriza. Por esta misma razón el secreto de los motivos ha conducido a la inexistencia práctica de los mismos, por lo que a veces resulta aconsejable que los Tribunales acuerden, para mejor proveer, que se remita certificado del acta correspondiente al fallo que se recurre. Así lo acordó la Sala de Sevilla en el caso juzgado en la sentencia de 22 de diciembre de 1961.

(36) Este matiz en RIVERO: *La distinction du droit et du fait...*, cit., pág. 134, así como la diferencia entre la distinción de hecho y derecho en la disciplina del Derecho administrativo en relación con las del Derecho civil y penal, pág. 138.

aquellas valoraciones, no intrínsecamente jurídicas, en las que se valoran libremente hechos o circunstancias fácticas. Frente a esta subjetiva valoración libre, propia de los casos concretos, constituyen cuestiones jurídicas las ilegalidades relativas a los hechos, como son la constatación material de los hechos, la falsedad e inexactitud de los mismos, entre otras posibles. Estos posibles vicios relativos a los hechos constituyen cuestiones jurídicas, y ya se ha señalado cómo la expresión cuestiones de hecho, dado su carácter excepcional, ha de tener una restrictiva interpretación.

Ni que decir tiene que son puras cuestiones de derecho los vicios de procedimiento o incompetencia en que hayan podido incurrir las decisiones de los Jurados, así como también la desviación de poder y el abuso del derecho (37). Por lo que respecta concretamente al recurso de agravio comparativo, es cuestión de derecho, además de lo ya dicho, el quebrantamiento de las reglas de distribución y el quebrantamiento del principio de igualdad que puede deducirse de la comparación con otros contribuyentes. Por supuesto que lo es también la impugnación de un índice o regla de distribución que fuera ilegal.

Por lo que respecta a las valoraciones subjetivas sobre hechos en los casos concretos, es donde nos encontramos en el terreno propio de las cuestiones de hecho, pues estamos en presencia de lo subjetivo y no de lo objetivo, de lo concreto y no de lo general, de lo electivo y no de lo interpretativo, de la posibilidad de varias soluciones correctas y no de la solución única legal. Nos vemos en definitiva en ese sector en el que los Tribunales han respetado siempre, en principio, a la Administración (38). Sin embargo, en estas libres apreciaciones jurídicas puede llegarse a casos límites en los que lejos de adoptarse algunas de las varias posibles soluciones legales, se llega a desbordar el margen de libre apreciación, infringiendo los principios generales del derecho, la naturaleza de las instituciones, la legalidad, el Ordenamiento jurídico, en suma. Cuando ello ocurre (39), la libre apreciación ha dejado de existir porque ha chocado con una de las barreras extrínsecas a esa libertad, y lo que en principio era ajeno a la jurisdicción, ha quebrantado una re-

---

(37) MARTÍNEZ USEROS, E.: *La doctrina del abuso del Derecho y el orden jurídico-administrativo*, Madrid, 1947. GOY: *L'abus du droit en Droit Administratif français*, «Revue de Droit Public», 1962, págs. 5 y sigs.

(38) RIVERO, J.: *La distinction du droit et du fait dans la jurisprudence du Conseil d'Etat français. En la fait et le Droit*, cit., pág. 130. GARCÍA DE ENTERRÍA: *La lucha contra las inmunidades*, cit., pág. 171.

(39) Así ocurrió en el caso de la sentencia de 21 de diciembre de 1957, confirmada en apelación por la de 27 de octubre de 1962.

gla jurídica y se ha convertido en un problema de derecho, y, por tanto, propio de la actividad de los Tribunales de justicia. La reacción de éstos en tales supuestos no deberá limitarse, en la mayoría de los casos, a la anulación, sino que tiene que llegar, cuando menos, a la declaración de los límites, incluso cuantitativos, que no pueda traspasar la Administración en el nuevo juicio que deba realizar del supuesto, como consecuencia de la anulación decretada. Hemos dicho cuando menos, porque nos resistimos a negar a los Tribunales la posibilidad—en estos casos límites—de fijar directamente el «quantum» y el contenido de la valoración subjetiva en que consiste la esencia de la decisión. Nuestra mentalidad se encuentra tan aferrada a la idea del Juez aplicador del derecho y tan alejada del libre arbitrio judicial y tan apegada al principio de separación de poderes, vinculado históricamente al recelo de la Administración a los Tribunales (40), que hemos llegado a creer que no es justicia lo que un Juez puede ordenar cuando el exacto contenido de sus actos no viene marcado por la Ley. Creemos que es más justo, desde el punto de vista formal de nuestros esquemas mentales, entregar la decisión del asunto a quienes son, además de juez, parte, saben que su decisión es inapelable y para colmo guardan en secreto la fundamentación de sus acuerdos.

Es también,<sup>o</sup> en definitiva, la razón por la cual nos resistimos a admitir que una sentencia pueda considerar más lógica, racional o convincente, la estimación libre que haga el contribuyente en relación con la practicada por la Administración al apreciar libremente los elementos fácticos. No tratamos ahora de replantear el caso anterior, sino de plantear uno nuevo, cual es el de que el Tribunal, sin llegar a apreciar una ilogicidad manifiesta de la resolución administrativa, considere más lógica y convincente la estimación propuesta por el contribuyente. No estamos en presencia de un caso límite de manifiesta desigualdad o de manifiesta iniquidad o irracionalidad, sino en la apreciación de los grados de lo racional o convincente. ¿Pueden en estos casos los Tribunales sustituir la resolución administrativa por lo que ellos consideran más convincente del demandante?

Si abandonamos el campo de los Jurados fiscales y entramos en el de los Jurados de expropiación forzosa, nos encontramos con que los Tribunales de la jurisdicción contenciosa pueden elegir, cuando aquéllos han hecho uso de los libres criterios estimativos del artículo 43, entre la libre estimación del Jurado y la libre estimación del expropiado.

(40) GARCÍA DE ENTERRÍA: *La Revolución francesa y la emergencia histórica de la Administración contemporánea*, en «Homenaje a Pérez Serrano», Madrid, 1959, II.

La elección entre una y otra se hará en cada caso, en función de lo que la Sala crea más conveniente, más racional, más lógico en definitiva (41). Y es que es ésta la más adecuada solución, porque no nos encontramos haciendo valoraciones sobre lo más conveniente u oportuno para el interés público, con mera repercusión en los intereses de los administrados, sino que nos encontramos en la ponderación y estimación de hechos que afectan al derecho de los contribuyentes, quienes se encuentran no sólo negativamente protegidos por el principio de la iniquidad manifiesta, irracionalidad, etc. (no ser víctimas de resoluciones cargadas con dichos vicios), sino positivamente protegidos por ellos en cuanto tienen derechos a la resolución más racional, más lógica, más igualitaria, de tal forma que cualquier otra sería antijurídica. Esto es, en definitiva, lo jurídico, y por ello los Tribunales deben poder escoger la solución más convincente de entre las que se le proponen, y sustituir por ellas a las menos convincentes o menos lógicas. Si esto ocurre en definitiva con los Jurados de expropiación forzosa, no se alcanza el que no pueda ocurrir en los Jurados fiscales. Los principios generales del derecho marcan, por lo general, los límites externos de la libre apreciación fáctica; pero a veces actúan también como conceptos indeterminados, y en tales supuestos lo jurídico exige que se imponga una sola solución, la más racional, la más lógica, habida cuenta de que tales resoluciones afectan al derecho subjetivo de los administrados. En estos supuestos, los principios generales del Derecho no juegan sólo como Ordenamiento jurídico objetivo, sino que marcan el ámbito estricto del derecho subjetivo.

Conviene, con todo, una última precisión. Al proclamar que es jurídico el apreciar el que una resolución es más racional que otra y que ésta debe ser sustituida en todo o en parte por aquélla, tal vez empleemos mal los términos, ya que en la racionalidad o logicidad de los actos jurídicos no hay grados, por cuanto si una solución es racional, cualquier otra que no sea aquélla no es racional. Esta irracionalidad, en estos casos, sólo se advierte en la contraposición entre dos soluciones y no con el mero y exclusivo examen de la resolución ilógica. Es por ello por lo que defendemos que en nuestro Ordenamiento jurídico es posible dicha sustitución siempre que se llegue al convencimiento que la solución substitutiva es la más racional, la más lógica, la más igualitaria. Lo que no es posible a los Tribunales en materia de Jurados, porque es

---

(41) TRUJILLO PEÑA, J.: *El justiprecio en la exposición forzosa y su impugnación jurisdiccional*, «Revista de Derecho Judicial», julio-septiembre, 1962, pág. 311, donde se realizan interesantes apreciaciones sobre los límites jurisdiccionales en relación a las valoraciones económicas concretas, en supuestos expropiatorios.

cuestión de hecho, es la sustitución de una apreciación por otra, sin apreciar en la sustituida vicios de irracionalidad o de ilogicidad, o sin que se desprendan de la sustitutiva datos que evidencien la irracionalidad o el trato desigual que se dan en la primera solución. En definitiva, los Tribunales no gozan, al revisar las resoluciones de los Jurados fiscales, de la facultad discrecional de sustituir una resolución por otra por razones de oportunidad, pero sí la tienen por razones de ilogicidad, de racionalidad o de igualdad en los términos antes expuestos.

En este sentido debe insistirse en que cuando los fallos de los Jurados son en conciencia sobre cuestiones de mero hecho, no puede exigirse jurídicamente a tales soluciones que prueben plenamente la exactitud matemática de la base señalada, pero sí que los hechos de que parten sean exactos y no falseados por una indebida apreciación de los mismos, y que entre ellos y la fijación de la cantidad a la que se llegue no exista una irracionalidad o un quebrantamiento del Ordenamiento jurídico. Es por ello por lo que debemos rechazar en todo caso la tradicional exclusión de las resoluciones de los Jurados fiscales del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa. Al mismo tiempo tampoco debe admitirse la dudosa limitación sobre las cuestiones de hecho, ya que la limitación en el control jurisdiccional en estos casos debe ser la propia de la naturaleza de la jurisdicción contencioso-administrativa, que ofrece las debidas garantías a la Hacienda y a los contribuyentes.

En definitiva, la distinción entre hecho y derecho a los efectos de la jurisdicción contencioso-administrativa ha de sufrir el embate del tiempo, y en los nuestros, cuando la Administración se robustece a costa del Poder legislativo y de la sociedad, hay que robustecer también necesariamente las atribuciones del Poder judicial frente a la Administración, como necesaria garantía de la libertad. En esta directriz hay que situar al artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, y de acuerdo con esta directriz hay que llegar a reconducir las llamadas cuestiones de hecho, a los límites que la naturaleza de la jurisdicción contencioso-administrativa ha de tener en el siglo XIX. Este es el sentido trascendente de la distinción entre hecho y derecho que hay que situarla en la vertiente de la legalidad total, propia de los Tribunales de Primera Instancia, y no en la legalidad exclusiva del Derecho, propia de las Cortes de casación (42).

---

(42) RIVERO, cit., págs. 147 y 148, y H. BUCH: *Le droit et le fait dans la jurisprudence du Conseil d'Etat de Belgique*, en «*Le Fait et le Droit*», cit., págs. 149 y sigs.