

1 de mayo de 1956.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD ADMINISTRATIVA

- Principio de legalidad administrativa.
 - Supremacía jurídica de la ley.
 - Justicia administrativa.
 - Procedimiento administrativo.
 - Formalismo administrativo.
 - Potestad jurisdiccional y función administrativa.
 - Principio de legalidad impositiva.
 - Recursos administrativos y recursos económico-administrativos.
 - Naturaleza jurídica de la función de los Tribunales económico-administrativos.
 - Teoría de la jurisdicción especial.
 - Teoría del procedimiento meramente administrativo.
 - Posición ecléctica.
- Competencia de los Tribunales económico-administrativos para conocer de la impugnación de las liquidaciones definitivas por tarifa 3.a de utilidades cuando la base impositiva ha sido fijada por la Administración en discrepancia con el contribuyente.
- Los Jurados de estimación.
 - Recursos que proceden contra sus resoluciones.
- Los Jurados de Utilidades.
 - Impugnación de sus fallos.
 - Recurso contencioso-administrativo.
 - Error de hecho.

DICTAMEN

EMITIDO EN RELACION CON RECLAMACION NUMERO 32/56
ANTE EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO
PROVINCIAL DE GUIPUZCOA

ANTECEDENTES

I

La Empresa individual «D. José Manuel Lizasoán Aurrecoechea», domiciliada en Aguirre Miramón, 4, San Sebastián, es una firma comercial dedicada al negocio de los coloniales al por mayor, especialmente al de azúcares (exclusivo objeto de su comercio en el año 1953, único ejercicio al que hemos de referirnos), con un capital empleado de 1.946.527,75 pesetas, según balance inventario de 1 de enero de 1953.

De esta Empresa, la Cámara Oficial del Comercio y Navegación de Guipúzcoa ha dicho lo siguiente:

«Es una de las de más prestigio e importancia del ramo, y aun del comercio en general de la plaza, y por su anterior vinculación a una muy antigua firma puede considerársele continuadora de la gloriosa tradición de la antigua Compañía Guipuzcoana de Indias, que en el siglo XVIII era la importadora de cacao, azúcar, etc., de España, cuyos negocios continúa, si bien por la evolución de los tiempos haya venido a ser casi exclusivamente nacional el negocio del azúcar.

Desde luego, la solvencia, crédito y moralidad comercial y privada de D. José Manuel Lizasoán son reconocidas unánimemente en esta plaza.»

(V. *Documento núm. 1*: Informe de la Cámara Oficial de Comercio y Navegación de Guipúzcoa, fechado en San Sebastián a 5 de julio de 1955, emitido a instancia del Jurado de Utilidades, Ministerio de Hacienda, en el recurso promovido por el Sr. Lizasoán Aurrecoechea contra el fallo del Jurado de Estimación de Utilidades de Guipúzcoa, que le asignó las bases impositivas por tarifa 3 de Utilidades, para el ejercicio de 1953.)

II

En 6 de agosto de 1952, al decretarse la libertad de comercio del azúcar, el Excmo. Sr. Gobernador Civil de Guipúzcoa pidió a los almacenistas de la provincia que trajeran un tren puro de azúcar pilé de la cosecha del Sur, azúcar que era necesaria para cubrir el bache que se produce hasta la cosecha del Norte. Aunque con mucho retraso, llegó el citado tren puro con 4.920 sacos de dicho azúcar, procedente de la Azucarera de San Rafael de Villarrubia (Córdoba), de «EBRO, Compañía de Azúcares y Alcoholes, S. A.». En vista del retraso en la recepción, de la poca aceptación que tenía la clase de azúcar pilé en Guipúzcoa y de la proximidad de la cosecha blanquilla del Norte, los almacenistas se negaron a recibir la parte que tenían asignada de dichos 4.920 sacos. Por ello, D. José Manuel Lizasoán, que era y sigue siendo depositario de «EBRO»,

defendiendo los intereses de la Compañía azucarera y con el fin de evitar que Guipúzcoa quedara desabastecida de azúcar, se hizo cargo de la totalidad de la mercancía; es decir, de los 4.920 sacos de azúcar pilé, con un peso de 295.600 kilogramos.

III

Recogida la cosecha del Norte, poco tiempo más tarde, llegó la competencia con el azúcar blanquilla, de mucha mejor colocación en el mercado, por lo que la casa «Lizasoain» no tuvo más remedio que adquirir un molino e instalarlo en el sótano del almacén, sito en Aguirre Miramón, núm. 4, bajó, para molturar el azúcar pilé. A pesar de esto, aun reducido el azúcar pilé a blanquilla primera, siguió siendo de difícil colocación, pues una vez molido quedaba mate, sin brillo, y no gustaba. He aquí cómo se le presentó a D. José Manuel Lizasoain el problema de dar salida al resto de sus existencias de azúcar pilé. Problema que resolvió, como se verá inmediatamente, a través de una operación con «Chocolates Suchard, S.A.E.», San Sebastián, entidad industrial que adquirió el sobrante de azúcar pilé: 823 sacos, con un peso total de 49.380 kilogramos.

IV

Las relaciones entre D. José Manuel Lizasoain y «Suchard, S.A.E.» habían sido excelentes siempre. Incluso, con ocasión de varias catastróficas inundaciones en la fábrica del barrio de Ibaeta, el Sr. Lizasoain había abierto la mano a «Suchard, S.A.E.» para azúcares y cacao, sin limitación de cantidades ni fijación de plazos para pagos.

Pues bien, en diciembre de 1952, «Suchard, S.A.E.» decidió suspender la fabricación de chocolates económicos en vista del alza de los precios del cacao en grano, por lo que se encontró con el problema de dar salida a un *stock* en sus almacenes de 823 sacos de azúcar terciada, o blanquilla segunda, no utilizable para la fabricación de chocolates de calidad.

Para colocar este azúcar, «Suchard, S.A.E.» utilizó los servicios de un comisionista muy introducido entre los fabricantes de chocolates por ser representante de varios agricultores de cacao en Fernando Póo: D. Demetrio Yeregui, vecino de San Sebastián, con domicilio en calle Idiáquez, núm. 12. Y, en efecto, el Sr. Yeregui proporcionó tres compradores para el azúcar terciada: «Galletas Artiach» (Bilbao), «Chocolates Loyola» (Oñate) y «Elgorriaga» (Irún). Entre estas tres casas quedaban colocadas la totalidad de los 823 sacos desechados por «Suchard, S.A.E.». El precio convenido por kilogramo para la venta fue el de 8 pesetas y 7,90 pesetas.

Encontrados los compradores, no estaban todas las dificultades vencidas, pues dicho azúcar no podía circular desde los almacenes de la fábrica de chocolates de «Suchard, S.A.E.», en el barrio de Ibaeta, San Sebastián, hasta Bilbao, Oñate e Irún sin ir acompañadas las expediciones de las guías exigidas por la legislación fiscal. Para remover este obstáculo, «Suchard, S.A.E.» se puso en contacto con la casa «Lizasoain», en el marco ya conocido de mutua confianza y amistad.

V

En diciembre de 1952, en efecto, la casa «Suchard, S.A.E.» se dirigió a D. José Manuel Lizasoain solicitando que le fueran cedidas las guías necesarias para el transporte de los 823 sacos de azúcar terciada desde sus almacenes en Ibaeta hasta los destinos ya conocidos. A esta cesión se negó el Sr. Lizasoain, por estimar que la expedición de las guías solicitadas por «Suchard, S.A.E.», para Bilbao, Oñate e Irún, no podía hacerse sin falsear su cuenta corriente de azúcar como almacenista con la Administración de Rentas Públicas, en la cual no podía dar salida, sin ser cierto, a 823 sacos de azúcar. Es evidente que, por otra parte, de haber accedido el Sr. Lizasoain a lo solicitado por «Suchard, S.A.E.», la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales, al girar la visita preceptiva a los almacenes de la casa «Lizasoain», no podría comprobar las existencias como ajustadas a lo declarado en el Libro de la cuenta corriente de azúcar, pues los 49.380 kilos de azúcar dados como salidos de almacén permanecerían allí.

VI

La casa «Suchard, S.A.E.» conoció la negativa del Sr. Lizasoain a ceder las guías para la circulación del azúcar terciada, al mismo tiempo que supo la existencia en los almacenes de D. José Manuel Lizasoain de un fuerte *stock* de azúcar pilé, de primera clase, que ahora necesitaba, precisamente, para la fabricación de chocolates de calidad, en sustitución del azúcar terciada que desechaba. En vista de ello, «Suchard, S.A.E.» hizo al Sr. Lizasoain una proposición tentadora: el canje puro y simple de 823 sacos de azúcar terciada, con un peso total de 49.380 kilogramos, por una cantidad igual de sacos e idéntico peso total de azúcar pilé, abonando «Suchard, S.A.E.» al Sr. Lizasoain la diferencia de precio entre una y otra calidad.

De esta forma, tratándose de un trueque de una azúcar por otra, sin diferencia en número de sacos y peso, la operación era irrelevante para la Administración de Rentas Públicas, pues una vez llevada a cabo tanto la cuenta de existencias de azúcares de «Suchard, S.A.E.», como la de D. José Manuel Lizasoain se mantendrían inalteradas. Por tanto, no era necesario reflejar la operación en las cuentas corrientes de azúcar con la Delegación de Hacienda, pues a ésta sólo importan las cantidades de azúcar en almacén, que seguían siendo las mismas, y no la calidad del azúcar, que era lo único que se modificaba.

A D. José Manuel Lizasoain, por otra parte, «Suchard, S.A.E.» le daba resuelto el problema de la colocación del azúcar terciada; bastaría con que tomara contacto con el Sr. Yeregui, que ya tenía compradores para esa partida, como sabemos.

Por tanto, la única cuestión pendiente de resolver era la resultante de la diferencia de precio entre el azúcar terciada y el azúcar pilé.

Para esto también apuntó «Suchard, S.A.E.» una solución: si había de realizarse la operación de tal forma que el azúcar terciada de «Suchard, S.A.E.» apareciera en los almacenes del Sr. Lizasoain y el azúcar pilé del Sr. Lizasoain resultara en los almacenes de «Suchard, S.A.E.», sin alteración ponderativa de las existencias, aunque sí de su calidad, no había inconveniente para dar un paso más y convenir en la simulación de

que el azúcar terciada (que en realidad habría llegado, repetimos, a los almacenes del Sr. Lizasoain procedente de la fábrica de Ibaeta de «Suchard, S.A.E.») estaba en los almacenes del Sr. Lizasoain en depósito reservado para la fábrica de chocolates. Por tanto, bastaba con que se simulara que «Suchard, S.A.E.» resolvía unilateralmente su compromiso de adquirir dicho azúcar y que el Sr. Lizasoain se veía precisado a hacerse cargo en firme de la partida, para llegar a fijar una cantidad por kilogramo en concepto de indemnización. Esta indemnización al Sr. Lizasoain habría de ser equivalente, por tanto, a la diferencia de precio entre el precio del azúcar pilé que «Suchard, S.A.E.» recibía y el del azúcar terciada, que «Suchard, S.A.E.» daba. A este fin se fijaba en las primeras condiciones ofrecidas por «Suchard, S.A.E.» el precio del kilogramo de azúcar terciada en 8 pesetas y el de azúcar pilé en 10,50 pesetas. Como veremos, el Sr. Lizasoain consiguió después elevar el precio de su azúcar hasta 10,64 pesetas.

Con objeto de documentar debidamente esta última base de la operación, «Suchard, S.A.E.» escribía al Sr. Lizasoain una carta fechada en San Sebastián, a 23 de diciembre de 1952.

(V. Documento núm. 2: Carta de «SUCHARD, S.A.E.» a D. José Manuel Lizasoain fechada en Sebastián, a 23 de diciembre de 1952.)

VII

Ya en el mes de enero de 1953 se decidió por «Suchard, S.A.E.» y D. José Manuel Lizasoain llevar a término la operación convenida, fijando definitivamente el precio del azúcar terciada en 8 pesetas kilogramo y el del azúcar pilé en 10,64 pesetas kilogramo. Es decir, la diferencia de precio en unidad kilogramo quedaba fijada en 2,64 pesetas. Los catorce céntimos en kilogramo de azúcar pilé subidos sobre el precio de 10,50 pactados anteriormente (v. Docum. número 2) tenían por objeto compensar al Sr. Lizasoain del quebranto del descuento bancario, puesto que como pago de su azúcar pilé libraría letras de cambio, tantas como remesas, negociables a noventa días. Y como el Sr. Lizasoain no aceptó el proyecto de «Suchard, S.A.E.» de simular un deje de cuenta, se abandonó el trato de operar exclusivamente sobre las diferencias de precio. «Suchard, S.A.E.» convino en pagar a noventa días la totalidad del azúcar pilé a 10,64 pesetas, pero al mismo tiempo exigió cobrar directamente de «Galletas Artiach», «Chocolates Loyola» y «Elgorriaga» el azúcar terciada suministrado a través de la casa «Lizasoain», lo que haría al «contado rabioso», es decir, que por convenir a «Suchard, S.A.E.» «calentar» el dinero, la operación quedaba dividida en dos negocios totalmente diferentes: de un lado, compra por «Suchard, S.A.E.» a D. José Manuel Lizasoain de 49.380 kilogramos de azúcar pilé, con importe total de 525.403,20 pesetas, a pagar mediante dos letras aceptadas, y, de otro lado, venta por «Suchard, S.A.E.» a «Chocolates Elgorriaga», «Galletas Artiach» y «Chocolates Loyola» de 49.380 kilogramos de azúcar terciada, que cobraría «Suchard, S.A.E.» directamente y al contado. En el desarrollo de esta operación, el Sr. Lizasoain se limitaría a dar las guías necesarias para la circulación del azúcar terciada, lo que podía hacer por salir de sus almacenes la misma cantidad de azúcar pilé, que no precisaba de guía, pues no salía de la población.

VIII

La operación de méritos se consumó a través de dos entregas recíprocas parciales. El día 26 de enero de 1953, la empresa «Transportes Lasarte», Alfonso VIII, 6, San Sebastián, acarreó 594 sacos de azúcar terciada con un peso total de 35.640 kilogramos desde la fábrica de Ibaeta, de «Suchard, S.A.E.», a los almacenes del Sr. Lizasoain, en Aguirre-Miramón, 4. Al día siguiente, 27, la misma empresa acarreó el mismo número de sacos y con el mismo peso total, pero esta vez de azúcar pilé y desde los almacenes del Sr. Lizasoain a la fábrica de chocolates sita en Ibaeta. El día 29 del mismo mes de enero y por la misma empresa, tuvo lugar el transporte del resto de la partida de azúcar: «Suchard, S.A.E.» recibió 229 sacos de azúcar pilé, con un peso total de 13.877 kilogramos, procedentes de la casa Lizasoain y el mismo número de sacos, pero de azúcar terciada, con idéntico peso total, se transportó desde la fábrica de chocolates en Ibaeta a la estación de Amara, para ser embarcados al destino fijado por «Suchard, S.A.E. », pero con guías expedidas por el Sr. Lizasoain.

Todos los gastos de porte fueron abonados por «Suchard, S.A.E.». Como el mismo peso de azúcar salía y entraba en los almacenes del Sr. Lizasoain, éste consideró en orden su cuenta corriente con la Delegación de Hacienda, no reflejando la operación, por cuanto no resultaba alteración alguna en las existencias. Por otra parte, el azúcar pilé, transportado desde Aguirre-Miramón, 4, hasta la fábrica de Ibaeta, circulaba dentro de la población y quedaba excluido del requisito de la guía (art. 41, núm. 6, del Reglamento del Impuesto sobre la fabricación del Azúcar, D. de 21 de marzo de 1947). Como las cantidades de una y otra expedición de azúcar pilé eran superiores a 15 kilos, el Sr. Lizasoain entregó al comprador, «Suchard, S.A.E.», como justificante exigido por la legislación fiscal (art. 41, núm. 6, también del Reglamento del Impuesto sobre la fabricación del Azúcar) las facturas núms. 030286 y 030296, cortadas de un libro talonario habilitado en 29 de diciembre de 1952 por la Administración de Rentas Públicas de Guipúzcoa, Sección de Usos y Consumos, Alkoholes.

(Y. *Documento núm. 3*: Certificación expedida por «Transportes Lasarte », fechada en San Sebastián, a 17 de febrero de 1956, en que, sin duda por error, se fecha en 30 de enero de 1953 los portes de 29 de enero del mismo año, y

Documento núm. 4: Talonario de facturas para uso del almacenista D. José Manuel Lizasoain, habilitado por la Administración de Rentas Públicas de Guipúzcoa en 29 de diciembre de 1952, en donde constan las matrices de las facturas núms. 030286 (por 5945 /35.640 Kgs. 27-En-953) y 030296 (por 2295/13 .740 Kgs. 30-En-953), selladas por «CHOCOLATES SUCHARD, S.A.E ., SAN SEBASTIAN».)

IX

El suministro del azúcar terciada de «Chocolates Suchard, S.A.E.», se hizo de la siguiente forma:

A «Galletas Artiach», Bilbao, guía 79/55, en 29 enero	...13.740 Kg.
A «Galletas Artiach», Bilbao, guía 116/67, en 6 febrero	...10.020 »
A «Chocolates Elgorriaga», Irún, guía 74/50, en 28 enero	... 7.800 »
A «Chocolates Elgorriaga », Irún, guía 75 /50, en 28 enero	... 7.800 »
A «Chocolates Loyola», Oñate, guía 78 /53, en 29 enero	... <u>10.020</u> »
TOTAL	...49.380 »

Así consta en la DATA del Libro Oficial de cuenta corriente del almacenista de azúcar D. José Lizasoáin, que luego se reseñará, significando que visitado el almacén por la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales en 24 de agosto de 1953 se comprobaron las existencias, dando su conformidad el Inspector al Libro.

La segunda expedición a «Galletas Artiach», de 6 de febrero, es resultado de un deje de cuenta por «Chocolates Loyola» de 10.020 kilogramos de los expedidos en 29 de enero. Es decir, que la fábrica de Oñate recibió inicialmente 20.040 kilogramos, de los que dejó de cuenta la mitad.

La expedición de las guías necesarias para la circulación de este azúcar por D. José Manuel Lizasoáin fue posible porque no dio de baja en su cuenta corriente de azúcar con la Delegación de Hacienda la misma cantidad de 49.380 kilogramos de azúcar pilé servidos a «Suchard, S.A.E.» por estimar que el azúcar pilé que salía se compensaba con el azúcar terciada que entraba, para volver a salir. Sólo anotó, pues, este último movimiento, produciendo las guías que ya quedan reseñadas.

(V. *Documento núm. 5*: Libro oficial para la cuenta corriente de almacenistas de azúcar, habilitado por la Administración de Rentas Públicas en 13 de junio de 1952, para D. José Manuel Lizasoáin, folios 33, 34 y 36.)

(V. *Documento núm. 6*: Libro oficial para la cuenta corriente de almacenistas de azúcar, habilitado por la Administración de Rentas Públicas, en 21 de abril de 1953, para D. José Manuel Lizasoáin. El resultado de la inspección consta al folio 24.)

X

Repetimos que -contra lo inicialmente convenido, como documenta la carta de «Suchard, S.A.E.) en 23 de diciembre de 1952 al Sr. Lizasoáin (Doc. número 2) y por convenir así a «Suchard, S.A.E.»- el acuerdo inicial de trueque puro y simple de azúcar pilé por azúcar terciada, siendo de cargo de «Suchard, S.A.E.» la diferencia de precio entre ambas calidades, se modificó por el de compra por «Suchard, S.A.E.» a D. José Manuel Lizasoáin de 823 sacos de azúcar pilé, con un peso total de 49.380 kilogramos, a 10,64 pesetas kilo, que importaban 525.403,20 pesetas, que habría de abonar en su totalidad «Suchard, S.A.E.», pues, repetimos, se había abandonado el proyecto originario de operar exclusivamente sobre la diferencia de precio entre ambas calidades de azúcares, puesto que «Suchard, S.A.E.» cobraría directamente el azúcar terciada suministrada por mediación del Sr. Lizasoáin. (La conveniencia para «Suchard, S.A.E.» de este procedimiento resultaba de que así cobraba el azúcar terciada al contado y pagaba el azúcar pilé a noventa días. Es decir, «calentaba» el dinero).

Por ello, el día 27 de enero de 1953, y contra la entrega de 594 sacos de azúcar pilé, con un peso total de 35.640 kilogramos, el Sr. Lizasoáin produjo contra «Suchard, S.A.E.» una factura, núm. 4.869, por el importe de esta primera partida: 379.209,60 pesetas.

Asimismo, el día 29 de enero de 1953, y contra la entrega de 229 sacos de azúcar, con un peso total de 13.740 kilogramos, el Sr. Lizasoáin produjo contra «Suchard, S.A.E.» otra factura, núm. 4.908, por el importe de esta segunda y última partida del azúcar pilé objeto de la operación: 146.193,60 pesetas. Pero esta segunda factura no llegó a ser entregada, porque, al recibir la primera factura, «Suchard, S.A.E.» comunicó a la casa

Lizasoán que en aquel momento se apercebían de que por no estar matriculados como almacenistas no podían pasar factura por el azúcar terciada, por lo que dicha factura que habían recibido debía considerarse nula, y en *aquel mismo momento era destruida*, debiendo, añadían, el Sr. Lizasoán pasar las facturas a los compradores del azúcar terciada. «Suchard, S.A.E.» se limitaba a aceptar dos letras de cambio a noventa días, con vencimiento en 27 y 29 de abril, libradas por el Sr. Lizasoán, por el importe respectivo de las dos partidas de azúcar pilé: 379.209,60 y 146.193,60 pesetas.

A la vista de la actitud de «Suchard, S.A.E.», D. José Manuel Lizasoán decidió anular ambas facturas, adhiriendo a su matriz la segunda, núm. 4.908; pero sin recoger a «Suchard, S.A.E.» la primera, núm. 4.869, pues dadas las excelentes relaciones que existían entre ambas casas no podía dudar el Sr. Lizasoán que hubiera sido efectivamente destruida. Asimismo, fueron anulados los correspondientes asientos contables que se habían practicado en el Diario borrador a los números 73 y 80 y en el Diario oficial a los mismos números (folios 137 y 139). Por tanto, dichas facturas no figuran en el haber de la cuenta de Mercaderías del Libro Mayor oficial.

(V. Documento núm. 7: Carta de «SUCHARD, S.A.E.» al Sr. Lizasoán, fechada en San Sebastián, a 21 de enero de 1955. En ella se recoge en parte la realidad de los hechos. La negativa por parte de «SUCHARD, S.A.E.» a declarar la estricta verdad, según exigió el Sr. Lizasoán en visita realizada en 14 de enero de 1955, motivó la ruptura de relaciones de la casa Lizasoán con «SUCHARD, S.A.E.»).

Documento núm. 8: Libro Diario, legalizado en San Sebastián, a 30 de noviembre de 1953 [folios 137 y 139].

Documento núm. 9: Libro auxiliar borrador del Diario, sin legalizar, cuaderno número 82, folios 38 y 41.

Documento núm. 10: Libro Mayor, legalizado en San Sebastián a 14 de agosto de 1952.)

XI

Una vez anuladas las facturas núms. 4.869 y 4.908 producidas por el Sr. Lizasoán contra «Suchard, S.A.E.», y sus respectivos asientos contables, el Sr. Lizasoán, siguiendo las instrucciones dadas por «Suchard, S.A.E.», produjo las correspondientes facturas contra los compradores de azúcar terciada ya conocidos: «Elgorriaga», «Chocolates Loyola» y «Galletas Artiach», Por lo que se le planteó al contable del Sr. Lizasoán el problema de contabilizar debidamente la operación, lo que, en el deseo de no ocultar un sólo céntimo, se hizo abonando a Mercaderías, con fecha 31 de enero de 1953 (asiento 87, al folio 141 del Diario y en folio 59 de dicha cuenta del Mayor), las facturas últimamente producidas de la siguiente forma:

Factura núm. 4.938, cargo «Chocolates Elgorriaga», Irún, 280 s/15.600 kg., terciada, a 8 ptas./kg.	... 124.800,- ptas.
Factura núm. 4.939, cargo «Chocolates Loyola», Oñate, 334 s/20 .040 kg., terciada, a 8 ptas./kg.	... 160.320,- »
Factura núm. 4.940, cargo «Galletas Artiach», Bilbao, 229 s/13 .740 kg., terciada, a 7,90 ptas./kg.,	... 108.546,- »
Y cargo a «CHOCOLATES SUCHARD, S.A.E.», diferencia de las tres facturas anteriores hasta el importe de 823 sacos de azúcar pilé, 49.380 kg., a 10,64 pesetas/kilo neto	... <u>131.737,20</u> »
TOTAL ABONADAS A MERCADERÍAS	... <u>525.403,20</u> »

Fácilmente se advierte que la operación quedó reflejada en la contabilidad del Sr. Lizasoain de la única forma posible, dado el desarrollo último de la operación impuesto por «Suchard, S.A.E.». Las dos facturas producidas contra «Suchard, S.A.E.» y anuladas sumaban 525.403,20 pesetas, la misma cantidad que aquí es abonada a Mercaderías, importe exacto de la venta del azúcar pilé, que aquí es reflejado a través del importe del azúcar terciada más la diferencia cargada a «Suchard, S.A.E.», en virtud, repetimos, de las circunstancias de esta operación tan detenida y prolijamente explicada.

Antes de entrar en otro punto hemos de advertir que «Chocolates Loyola» dejó de cuenta 167 sacos (10.020 kilogramos), que importaban 80.160 pesetas, que le fueron abonadas en el asiento 119 (folio 149 del Diario oficial), con cargo a Mercaderías. Esta partida de azúcar, según instrucciones de «Suchard, S.A.E.», fue en 6 de febrero de 1953 suministrada a «Galletas Artiach» con la factura número 5.102 de pesetas 80.160 (asiento 128, folio 152 del Diario oficial) con abono a la cuenta de Mercaderías. Por tanto, coinciden las cantidades contabilizadas como suministros de azúcar terciada a cada uno de los compradores con las anteriormente transcritas en antecedente IX, según resultaba de las guías expedidas y de la cuenta corriente de azúcar del Sr. Lizasoain.

XII

Como se había convenido, el Sr. Lizasoain no cobró ninguna de las facturas por él producidas contra los compradores de azúcar terciada suministrada por «Suchard, S.A.E.», entidad que en todo momento controló esta fase de la operación. Por ello, a «Suchard, S.A.E.», o a quien «Suchard, S.A.E.» designara, abonaron los destinatarios del azúcar terciada el importe de las partidas. Sólo hubo una excepción, inmediatamente reparada: «Chocolates Elgorriaga», en 5 de febrero de 1953, ingresó en la cuenta corriente del Sr. Lizasoain, en el Banco Guipuzcoano, 124.800 pesetas, importe de la factura núm. 4.938, por 15.600 kilogramos de azúcar terciada (asiento 115, folio 148, del Diario), cantidad que el día 10 del mismo mes y año el Sr. Lizasoain transfería a la cuenta de crédito de «Suchard, S.A.E.» en el Banco de Vizcaya (asiento 135, folio 153, del Diario). Por tanto, en el caso de «Elgorriaga», el Sr. Lizasoain no sólo hizo de intermediario en el suministro del azúcar terciada, sino incluso - sin duda por error de «Elgorriaga»- de intermediario en la dación del precio.

Tanto «Galletas Artiach», de Bilbao, como «Chocolates Loyola», de Oñate, abonaron directamente a «Suchard, S.A.E.», o a quien «Suchard, S.A.E.» designara, el importe de las partidas de azúcar terciada suministrada por mediación del Sr. Lizasoain. «Suchard, S.A.E.» se limitó a anunciar al Sr. Lizasoain, por carta de 13 de abril de 1953, que le habían sido abonados los importes del azúcar.

En virtud de todo ello, el asiento inicial (núm. 87 del Diario) de cargo a «Suchard, S.A.E.», de 131.737,20 pesetas, diferencia de precio entre el azúcar terciada y la pilé, fue incrementado por la entrega de «Elgorriaga» de 124.800 pesetas, abonada a «Elgorriaga» (asiento 115, folio 148 del Diario) y debitada a «Suchard, S.A.E.» (asiento 135 del Diario, fol. 153) y por los importes de las facturas de «Chocolates Loyola» y «Galletas Artiach» de 80.160 y 188.706 pesetas, respectivamente, que al comunicar «Suchard, S.A.E.» habían sido cobrados por él (carta de 13 de abril de 1953), como es lógico, le fueron cargados por su suma de 268.866 pesetas, siendo practicados los

abonos de rigor a «Chocolates Loyola » y «Galletas Artiach» (asiento 338, folio 217 del Diario, fechado en 13 de abril de 1953).

(V. Documento núm. 10: Carta de «Chocolates Elgorriaga» al Sr. Lizasoán, de 4 de febrero de 1953.

Documento núm. 11: Abonaré núm. 2.464 del Banco Guipuzcoano de San Sebastián por 124.800 pesetas, fechado en 5 de febrero de 1953.

Documento núm. 12: Adeudo en la cuenta del Sr. Lizasoán en el Banco Guipuzcoano de 124.800 pesetas por transferencia a la cuenta de «SUCHARD, S.A.E.», en el Banco de Vizcaya, fechado en 10 de febrero de 1953.

Documento núm. 13: Carta de «SUCHARD, S.A.E.», al Sr. Lizasoán, fechada en San Sebastián a 13 de abril de 1953.

Documento núm. 14: Carta de «Galletas Artiach », de Bilbao, al Sr. Lizasoán, fechada en Bilbao a 28 de febrero de 1956, que es menester poner en relación con las facturas giradas por Lizasoán por 13.740 y 10.020 kilos de azúcar terciada (núms. 4.940 y 5.102) por importe, respectivamente, de 108.546 y 80.160 pesetas, que suman las 188.706 pesetas a que se refiere «SUCHARD, S.A.E.» en su carta de 13 de abril de 1953 [Docum. núm. 13].

Documento núm. 15: Carta de «Chocolates Loyola », de Oñate, al Sr. Lizasoán, fechada en Oñate a 18 de febrero de 1956, por la que se demuestra que el pago de la factura núm. 4.939 librada por Lizasoán se efectuó por transferencia de 80.160 pesetas a favor de D. Demetrio Yeregui, afirmación que como la del anterior documento, referente a pago al mismo señor de la factura por 10.020 kilos (núm. 5.102), es menester volver a poner en relación con lo declarado por «SUCHARD, S.A.E.», en su carta a Lizasoán de 13 de abril de 1953 [Docum. núm. 13]).

XIII

Todo este complejo asunto queda definitivamente aclarado si recordamos ahora cómo «Suchard, S.A.E.» había pagado al Sr. Lizasoán los 49.380 kilogramos de azúcar pilé, aceptando dos letras libradas por el Sr. Lizasoán a s/c por el importe de cada una de las dos remesas de azúcar que había recibido: letra número 42.566, por pesetas 379.209,60, con vencimiento en 27 de abril de 1953, y letra número 42.589, por pesetas 146.193,60, con vencimiento en 29 de abril de 1953. Negociadas estas letras por el Sr. Lizasoán en el Banco Guipuzcoano, abonó su importe a «Suchard, S.A.E.» por asiento 111 practicado en 5 de febrero de 1953 en el Libro Diario.

Pues bien, si ponemos ahora en relación este asiento con los reseñados en otros antecedentes, veremos que en la contabilidad del Sr. Lizasoán tuvo el siguiente movimiento la

CUENTA DE «SUCHARD, S.A.E.»

DEBE		HABER
131.737,20	Asiento 87: diferencia entre la suma de las facturas núms. 4.938, 4.939 Y 4.940 cargadas a «Chocolates Elgorriaga», "Chocolates Loyola» y «Galletas Artiach» y el importe de la venta a «SUCHARD, S.A.E.», de 49.380 kg. de azúcar pilé a 10,64 ptas./kg.	
	Asiento 111: letras núms. 42.566	525.403,20

	42.589, negociadas en Banco Guipuzcoano.	
124.800,-	Asiento 135: entrega a «Chocolates Elgorriaga», transferida a «SUCHARD, S.A.E.»	
286.866,-	Asiento 338: entregas de «Galletas Artiach» y «Chocolates Loyola», recibidas directamente por «SUCHARD, S.A.E.»; según su carta de 13 de abril de 1953.	
525.403,20		525.403,20

O sea, 525.403,20 pesetas, importe de la venta de 49.380 kilogramos de azúcar pilé por el Sr. Lizasoain a «Suchard, S.A.E.», importe equivalente al precio de la misma cantidad de kilos de azúcar terciada (393.666 ptas.) vendida por «Suchard, S.A.E.» por mediación del Sr. Lizasoain, que facilitó las guías, a «Elgorriaga», «Chocolates Loyola» y «Galletas Artiach» y que cobró «Suchard, S.A.E.», más la diferencia contabilizada en el asiento 87 del Diario: 131.737,20 pesetas. Así está reconocido por «Suchard, S.A.E.» en su carta de 21 de enero de 1955 (Documento núm. 7, último párrafo).

XIV

Se podrá discutir la fortuna de los asientos, según el inmediato antecedente, practicados en los libros del Sr. Lizasoain, pero es indiscutible que la misma forma de contabilizar la operación revela su intención de no ocultar un céntimo. Si «Suchard, S.A.E.» hubiera dado factura por el azúcar terciada o hubiera aceptado las facturas producidas por el Sr. Lizasoain por el azúcar pilé, o hubiera permitido al Sr. Lizasoain cobrar directamente el azúcar terciada a «Chocolates Elgorriaga», «Chocolates Loyola» y «Galletas Artiach», los asientos habrían sido otros, pero el resultado en la cuenta de «Suchard, S.A.E.» hubiera sido siempre el mismo: 131.737,20 pesetas, diferencia de precio entre el azúcar terciada y el azúcar pilé. Fue la exigida anulación por «Suchard, S.A.E.» de las facturas producidas por el azúcar pilé lo que obligó al Sr. Lizasoain a contabilizar en sus libros la segunda operación de venta de azúcar terciada, que debió quedar reflejada únicamente en los libros del vendedor -«Suchard, S.A.E.»- y de los compradores.

Repetimos que se podrá discutir el acierto técnico en la forma de contabilizar la operación, que resultó harto compleja. Pero esa misma complejidad es producto del escrupuloso deseo de reflejar en su contabilidad la operación hasta el último céntimo, cuando la diferencia de precio entre el azúcar pilé y la terciada resultó colosal (2,64 pesetas) en un negocio como el de azúcares, donde se opera sobre márgenes comerciales de algunos céntimos por kilogramo.

XV

Incluida la empresa «D. José Manuel Lizasoain» en el Índice de Empresas individuales de la Administración de Rentas Públicas de Guipúzcoa (N. 80), oportunamente presentó el apoderado del Sr. Lizasoain, D. Fernando Laborde Mora, en 23 de marzo de 1954, la declaración exigida por la Ley, a los fines de liquidación por Tarifa Tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, con referencia a las actividades industriales y comerciales realizadas durante el ejercicio económico año 1953, con el siguiente

ESTADO DEMOSTRATIVO DE RESULTADOS

Importe líquido de las ventas		18.827.340,55
Importe líquido de las compras	18.408.448,91	
A sumar : existencias según inventario inicial	1.315.164,15	
SUMA	19.723.613,06	
A deducir : Existencias según inventario final	1.085.551,31	
COSTE NETO DE LAS VENTAS	18.638.061,31	18.638.061,31
Beneficio bruto obtenido		189.279,24
A deducir: Importe de los gastos normales		253.094,60
Rendimiento normal del negocio, pérdida		63.815,36
A sumar: Importe de rendimientos diversos		177.513,89
SUMA		113.698,53
Resultad o económico del ejercicio: beneficio		113.698,53

Sobre los documentos presentados se practicó, en 7 de julio siguiente, por la Administración de Rentas Públicas, la siguiente liquidación, con carácter provisional:

Capital		1.946.527,75
Base		141.014,53
Cuota al 22 por 100		31.023,19
A deducir por contribución individual		27.316,00
CUOTA LÍQUIDA		3.707,19

XVI

Al objeto de comprobar el Balance del Ejercicio económico año 1953, el día 17 de diciembre de 1954 se constituyó la Inspección de Hacienda en la Empresa «D. José Manuel Lizasoain Aurrecochea», presente D. Fernando Laborde Mora, como apoderado, fue requerido para facilitar el servicio y del examen y reconocimiento efectuado por los Inspectores resultó que levantaron acta estimando que «a la base liquidada en provisional de pesetas 141.014,53 procede incrementar pesetas 379.209,60 por mayor importe del beneficio por regularización de ventas y pesetas 579,13 por donativos, dando una base fiscal de pesetas 520.802,86». La Inspección encuentra que el Libro Diario en que se contabilizan las operaciones de 1 de enero a 31 de diciembre de 1953 está legalizado en 30 de noviembre de 1953 (los libros Mayor e Inventarios, añade, son llevados con arreglo a los preceptos del Código de comercio), por lo que la Inspección estima que procede pase el expediente a la Administración de Rentas Públicas para su tramitación al Jurado de Estimación.

Por el apoderado del Sr. Lizasoain se manifiesta: «Que acepta la competencia del Jurado y está conforme con la base indicada en el acta, sobre la que ruega se practique la liquidación por tarifa 3.^a, obedeciendo la diferencia de regularización de ventas a error sufrido por el contable y no a deseo de ocultación. Hace constar que los libros Diarios auxiliares han sido llevados sin retraso alguno, sirviendo de base para efectuar el pase de los asientos al Libro Mayor, obedeciendo el retraso de la diligencia del Diario oficial al desconocimiento de la trascendencia legal. Solicita la condonación de la sanción que pueda corresponder.»

(V. Documento núm. 16: Duplicado de acta, cuaderno núm. 005276, folio 20, Inspección de Hacienda de la provincia de Guipúzcoa, ejercicio 1954, concepto: Utilidades, Tarifa 3.^a, San Sebastián, 17 de diciembre de 1954.)

XVII

¿Qué había pasado? Los inspectores manifestaron al Sr. Laborde que en la contabilidad del Sr. Lizasoain había una venta u operación omitida de asentar, pues en la contabilidad de «Suchard, S.A.E.» aparecía una factura girada por la casa «Lizasoain» de pesetas 379.209,60 y producida por una venta del Sr. Lizasoain a «Suchard, S.A.E.» por ese importe, y esta factura no estaba contabilizada en los libros del Sr. Lizasoain. Se trataba evidentemente de la factura núm. 4.869 anulada a petición de «Suchard, S.A.E.», que manifestó que la destruía y que por escrito tiene declarada su nulidad (v. antecedente X, en que se ha detallado prolijamente este hecho y, sobre todo, la carta de «Suchard, S.A.E.» al Sr. Lizasoain, de 21 de enero de 1955, documento núm. 7). El Sr. Laborde intentó explicar detalladamente a los inspectores todas las vicisitudes de la operación de venta de azúcar pilé a «Suchard, S.A.E.» por Lizasoain y cómo esta operación está reflejada al céntimo en los libros de contabilidad. No tuvo éxito, pues, insistiendo los inspectores en su punto de vista, replicaron que el Libro Diario del Sr. Lizasoain no se llevaba de acuerdo con los preceptos del Código mercantil. Y no tenían por qué aceptar el resultado de sus asientos. Replicó el Sr. Laborde que el retraso en Libro Diario era debido al mucho trabajo del contable del Sr. Lizasoain y que los libros Diario borradores eran tan honestos y honrados que de ellos se pasaban los asientos al Mayor, que se llevaba al día. El Diario oficial, añadió, era mera copia de los Diarios borrados, como se podía comprobar por cuantos asientos se quisiera. Tan cierto, que los primeros días del mes hacía el Sr. Lizasoain sus cierres de Caja (arqueo de arqueos del mes y comprobación de todos los asientos de Caja) y los Balances de situación mensual, todo ello registrado en el libro de Balances.

De esta forma quedó extendida el acta, que se negó a firmar -en un principio- el Sr. Laborde. Comunicó éste con su principal, el Sr. Lizasoain, que se encontraba en Madrid enfermo, quien le remitió al asesoramiento de un técnico en Derecho, quien evacuó la consulta advirtiéndole que no había más remedio que firmar el acta.

XVIII

No solamente quedó firmada el acta, redactada por los inspectores, sino que, en 20 de diciembre de 1954, D. Fernando Laborde Mora, aconsejado por el mismo Letrado, patrono del Sr. Lizasoain, comparece en el expediente a que dio lugar el acta levantada el día 17 y suscribe escrito de esa fecha en que, después de protestar de la estimación por la Inspección de que el libro Diario no era llevado conforme al Código de comercio, reitera la conformidad del contribuyente con el incremento de la base efectuado por la Inspección, según consta en el acta: «Esta invitación del Inspector, se dice, fue admitida por el que suscribe y no es de extrañar que exista esta irregularidad, ya que ésta no es debida al deseo de ocultar bases tributables, sino al considerable trabajo que pesa sobre el encargado de llevar la contabilidad de la casa "Lizasoain", ya que éste se encuentra habitualmente ausente y a su apoderado, el suscribiente, le ha pasado desapercibido que se haya omitido dicha partida en la contabilidad. Buena prueba está de esta afirmación en las facilidades dadas por el suscribiente al Servicio de Inspección y además en la

aceptación de la partida íntegra en el momento de la visita y en su aceptación del acta suscrita.» Por lo que se refiere a la omisión de una insignificante cantidad por donativos, se dice que es lógico suponer también tenga su origen en un descuido. «En todo caso, también esta suma ha sido aceptada por el que suscribe y ha permitido su inclusión en el acta.» Este escrito, de 20 de diciembre de 1954, acaba solicitando de la Administración que el caso presente sea calificado de omisión.

(V. *Documento núm. 17*: Escrito de alegaciones suscrito por D. Fernando Laborde en nombre de D. José Manuel Lizasoain, en 20 de diciembre de 1954, dirigido al Sr. Administrador de Rentas Públicas de Guipúzcoa.)

XIX

En 17 de enero de 1955, comparece nuevamente D. Fernando Laborde, en la misma representación de D. José Manuel Lizasoain, ante la Administración, esta vez evacuando el trámite de audiencia concedido por el Jurado de Estimación, pero que la juzga innecesaria», pues «es evidente que la visita ha sido practicada con todos sus resultados e indudablemente éstos han sido reflejados con minuciosidad en el acta. Además, las bases propuestas por el Servicio de Inspección han sido aceptadas por el contribuyente, de manera que el acta se ha levantado con la conformidad de éste»,

(V. *Documento núm. 18*: Escrito remitido por D. Fernando Laborde, en nombre de D. José Manuel Lizasoain, en 17 de enero de 1955, dirigido al Jurado de Estimación.)

XX

Con fecha 21 de marzo de 1955, el Jurado dicta el siguiente acuerdo: «Expte. 3.352/54. José Manuel Lizasoain Aurrecochea.-Utilidades 3.- Año 1953.-Fijar la siguiente base: Año 1953.-Base 520.802,86.» Es decir, el Jurado de Estimación confirma la base propuesta por la Inspección en el acta levantada en 17 de diciembre de 1954, con ocasión de su visita. Notificada esta resolución al Sr. Lizasoain en 31 del mismo mes y año, por escrito fechado en 20 de abril de 1955 interpone recurso de alzada contra la misma ante el propio Jurado de Estimación para su resolución superior por el Jurado Central de Utilidades. Es en este escrito interponiendo el recurso cuando por vez primera se hace historia de la operación de venta del azúcar pilé a «Suchard, S.A.E.», y se explica cómo la factura encontrada en «Suchard, S.A.E.», origen del acta, había sido «rechazada » por dicha entidad al no poder producir, a su vez, factura por el azúcar terciada, por lo que se anularon los asientos referentes a esta factura y siguiente en la contabilidad del Sr. Lizasoain. Aparece evidenciada «la buena fe del que suscribe que jamás entendió ocultación alguna ni puede hablarse tampoco de error en su contabilidad cuando los asientos tienen tan clara y convincente explicación. Parece, pues, improcedente se eleve la cuantía de la base liquidada en concepto provisional en cantidad distinta a la de 579,13 pesetas, por donativos a que se refiere el acta oportunamente levantada ».

El Jurado Central de Utilidades solicita el informe preceptivo de la Cámara Oficial de Comercio y Navegación de Guipúzcoa, que es evacuado por escrito de 5 de julio de 1955 (v. *Documento núm. 1*). Siendo fallado por el Jurado Central el recurso de alzada

confirmando el acuerdo del Jurado de Estimación, como le es notificado al Sr. Lizasoain en 6 de febrero de 1956.

(V. *Documento núm. 19*: Escrito de D. José Manuel Lizasoain, dirigido en 20 de abril de 1955 al Jurado de Estimación interponiendo recurso de alzada contra su resolución de 21 de marzo de 1955.

Documento núm. 20: Escrito de D. José Manuel Lizasoain dirigido al Jurado Central de Utilidades, en 8 de julio de 1955, solicitando tome el Jurado el acuerdo de practicar diligencias probatorias.

Documento núm. 21: Escrito de D. José Manuel Lizasoain, dirigido al Jurado Central de Utilidades en 16 de julio de 1955, dando por reproducidas las alegaciones efectuadas en su escrito de 20 de abril interponiendo recurso de alzada.)

XXI

En cumplimiento del acuerdo dictado por el Jurado de Utilidades se practica por la Administración de Rentas Públicas la siguiente

LIQUIDACION DEFINITIVA

Utilidad es Tarifa Tercera
Ejercicio 1953:

Capital fiscal	1.946.527,75
Base señalada	520.802,86
Cuota al 22 por 100	114.576,62
-industrial	27.316,00
-provisional	3.707,19
	<hr/>
Cuota líquida	83.553,43
Multa media de cuota	41.776,71

Que le es notificada al Sr. Lizasoain en 6 de febrero de 1956. Y contra la cual interpone, en tiempo y forma, recurso económico administrativo ante el Tribunal provincial de Guipúzcoa, en 23 de febrero de 1956.

(V. *Documento núm. 22*: Oficio de 1 Negociado de Utilidades de la Administración de Rentas Públicas de Guipúzcoa, fechado en 3 de febrero de 1956, comunicando al Sr. Lizasoain la liquidación definitiva practicada en cumplimiento del acuerdo dictado por el Jurado de Utilidad es, notificado el día 6 siguiente.

Documento núm. 23: Escrito de 23 de febrero al Tribunal Económico-Administrativo de Guipúzcoa suscrito por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Larate Aguilera, en nombre y representación del Sr. Lizasoain, interponiendo recurso contra la liquidación notificada en día 6 anterior.)

XXII

En esta situación, y condecor el Sr. Lizasoain de la complejidad de la cuestión de hecho que ha de esclarecerse para el debido fallo en Justicia de su reclamación, escribió a las casas «Chocolates Loyola» y «Galletas Artiach» rogando una explicación veraz del desarrollo de la operación de venta del azúcar terciada, recibiendo en respuesta las

cartas de 18 y 28 de febrero pasado, respectivamente, recogidas en estos antecedentes como documentos números 14 y 15.

Asimismo, en petición de una explicación en conciencia en que se manifestara la verdad, D. Fernando Laborde compareció, en representación del Sr. Lizasoain, ante el Notario de San Sebastián D. Daniel F. de Añastro y Lejarreta, en 17 de febrero pasado, a fin de que fuera requerido el apoderado de «Suchard, S.A.E.» y manifestare como ciertos los extremos que se proponían. Diligenciado el requerimiento en esa misma fecha, no tuvo resultado, pues D. Francisco Otegui Guereñi, apoderado de «Suchard, S.A.E.», a pesar de que consta su promesa en la misma diligencia, no contestó el requerimiento.

(V. *Documento núm. 24*: Acta de requerimiento levantada a instancia de D. Fernando Laborde Mora, en nombre y representación de D. José Manuel Lizasoain Aurrecoechea, autorizada el 17 de febrero de 1956, bajo el número 96 de Protocolo.)

CONSULTA

D. José Manuel Lizasoain Aurrecoechea ha facilitado al Letrado que suscribe veinticuatro documentos y varias notas complementarias, que han servido para la fijación de la cuestión de hecho, según queda redactada en los antecedentes.

Se interesa dictamen profesional sobre el recurso interpuesto ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Guipúzcoa contra la liquidación practicada por la Administración de Rentas Públicas en cumplimiento de acuerdo dictado por el Jurado de Utilidades en expediente seguido por Tarifa Tercera de Utilidades correspondiente al ejercicio de 1953, como consecuencia de acta levantada por la Inspección de Hacienda en 17 de diciembre de 1954.

* * *

Menester es situar la cuestión objeto de consulta en el cuadro general de las garantías que asisten al particular frente a la actividad administrativa, y, más concretamente, frente a esa actividad en materia tributaria o fiscal. Solamente entonces el recurso económico-administrativo instado por D. José Manuel Lizasoain ante el Tribunal Provincial de Guipúzcoa que merece nuestra atención quedará ajustado en los límites exactos en que la Administración económica ejerce su función jurisdiccional. Así, surge como primer problema a resolver el de la mera viabilidad procesal del propio recurso. Y, como el único motivo de impugnación es la disconformidad del recurrente con la estimación efectuada por la Administración de la base impositiva en virtud de la cual ha sido practicada la liquidación definitiva que recurre, la viabilidad del recurso dependerá, por lo pronto, de la competencia de la jurisdicción económico-administrativa para revisar, como se pretende, la base impositiva fijada por la vía de Jurados. A esto hay que añadir que, por otra parte, como la Administración no ha formado unilateralmente su voluntad, manifestada en el acto administrativo en que consiste la liquidación impugnada, puesto que el recurrente ha contribuido a la formación de esa voluntad actuando en el expediente seguido para llegar a su declaración, también dependerá la viabilidad del recurso interpuesto de tal actuación del recurrente en la tramitación del expediente a que ha puesto término el acto administrativo que se recurre. Estas dos

cuestiones quedan planteadas, así, como supuestos previos a consideración alguna sobre la cuestión de fondo objeto de recurso, pues éste no puede prosperar si no se da razón positiva de ellas.

I

Situar una cuestión en el cuadro general de las garantías que asisten al particular frente a la actividad administrativa es situarla en el marco doctrinal y positivo de la sumisión de la Administración a la Ley.

En efecto, sabido es que históricamente, como resultado de la división de poderes, principio político sobre el que se configura el Estado de derecho, y del juego avasallador de la «soberanía nacional», el poder ejecutivo (poder que, aparte la llamada función de gobierno, es sólo Administración) quedó sometido al poder legislativo. Se declarará, por ello, como dogma constitucional la sumisión de la Administración a la Ley: así nace el Derecho Administrativo.

Del conjunto de principios que forman la base del Derecho Administrativo conviene ahora recordar estos dos: el principio de legalidad y el principio de respeto a las situaciones jurídicas individuales.

El principio de legalidad postula la supremacía jurídica de la Ley, es decir, la sumisión total de la acción administrativa a lo que HAURIUO llamó «bloque de la legalidad» (v. GARRIDO FALLA: «La Administración y la Ley», en *Rev. de Admón. Públ.*, núm. 6, págs. 125 y ss.). El principio de legalidad viene a convertirse así en eje central de todo el régimen jurídico de la Administración pública, pues es precisamente el conjunto de medios arbitrados por el Derecho para establecer el orden violado. Porque para que la sumisión de la acción administrativa a la Ley no pudiera considerarse una manifestación platónica, el legislador arbitó los medios que permitieran su verificación práctica y efectiva. En su conjunto, tales medios constituyen lo que la doctrina llama «justicia administrativa»; tema tradicional de celoso estudio en los administrativistas italianos (v. GWCCIARDI: *La Giustizia amministrativa*, 3.ª edición, Padua, 1954, con extensa nota bibliográfica en las págs. 2 y ss.) y hoy objeto de preferente atención en España de los más jóvenes estudiosos del derecho público (v. SERRANO GUIRADO: «La justicia administrativa», en *Rev. de Admón. Públ.*, núm. 6, págs. 143 y ss., y GONZÁLEZ PÉREZ: «La justicia administrativa en España», en *Rev. de Admón. Públ.*, núm. 6, págs. 163 y ss.). Esta justicia administrativa, trascendental etapa en la eliminación de la arbitrariedad del «Antiguo régimen», es lo que ha de permitir que el Estado Moderno, en su origen puro fenómeno de poder, se convierta en instrumento de libertad y derecho (v. LEGAZ LACAMBRA: «El Estado de Derecho», en *Rev. de Admón. Públ.*, número 6, págs. 13 y ss.).

Ahora bien, para que la justicia administrativa se ponga en movimiento no basta simplemente con que la actuación administrativa haya infringido la legalidad vigente. Es necesario además, único aspecto que nos interesa ahora, que se haya producido un daño o perjuicio a la situación concreta de un particular. De tal forma que, puesto que la garantía de dicha situación jurídica individual se encuentra normalmente en una norma legal, viene a convertirse este segundo principio en el rector de todo el régimen jurídico de la Administración pública.

No es ésta una cuestión académica. Veamos sus consecuencias inmediatas.

La doctrina moderna, y especialmente GIANNINI (v. *Lezioni di Diritto Amministrativo*, vol. 1, 1950, pág. 261), ha puesto de relieve cómo la Administración no actúa mediante actos aislados, sino a través de «constelaciones de actos». En esto consiste, precisamente, el procedimiento administrativo; que no es más que el proceso integrativo de declaraciones administrativas en orden a una decisión final. Esta decisión final es siempre un acto administrativo. Que la declaración en que consiste este acto administrativo se forme a través de un procedimiento es el efecto de una doble causa: de una parte, el hecho de que, siendo la Administración una persona moral, su voluntad se forma mediante la actuación de una serie de voluntades correspondientes a los titulares físicos de sus órganos; de otra, del hecho de que por el desarrollo de los fundamentos doctrinales del Estado de Derecho, ya señalados, se impone la jurisdicción del actuar administrativo. La existencia de esta doble causa ha sido utilizada por algún autor (v. FORTI: «Atto e procedimento amministrativo», en los *Studi di Dir. Pubbl. in onore di O. Ranelletti*, tomo 1, Padua, 1931, páginas 456 y ss.) para montar la distinción entre el acto administrativo y de acto-procedimiento, siendo este último la consecuencia pura y simple de la necesidad en que la Administración se encuentra de utilizar sus órganos en el interno proceso de formación de su voluntad.

Interesa señalar - sobre todo con relación a la segunda de las causas citadas, la juridización del actuar de la Administración- que el procedimiento administrativo aparece así como un conjunto de formalidades, arbitradas las más de las veces en garantía del particular. Lo cual no debe hacernos olvidar, sin embargo, la segunda de las finalidades perseguidas con este mismo procedimiento: lograr el mayor acierto y eficacia en las resoluciones administrativas.

Este doble aspecto ha sido particularmente puesto de relieve por la doctrina. Así, para MARTÍNEZ USEROS, «todo formalismo es siempre un instrumento para la eficacia que pasa por la antesala de la desconfianza. El formalismo administrativo se inicia en los mismos orígenes de nuestra ciencia, porque ésta nacía como producto de un Estado que desconfiaba de sus poderes» (v. «Los requisitos de forma en los actos administrativos», en *Anales de la Universidad de Murcia*, curso 1949-50, cuarto trimestre). Y SERRANO GUIRADO ha señalado cómo la doble finalidad del procedimiento administrativo (garantía de los derechos individuales y garantía de orden en la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones) ha sido debidamente subrayada por el Tribunal Supremo en su jurisprudencia (v. «El trámite de audiencia en el procedimiento administrativo», en *Rev. de Admón. Públ.*, núm. 4, págs. 120 y ss.), llegándose así a intentar por algunos sectores de la doctrina configurar las formalidades administrativas como verdaderos derechos subjetivos a la forma tutelados por el derecho a favor de los particulares (v. BONNARD: *Précis de Droit Administratif*, 3.^a ed., París, 1940, págs. 95 y 108 y ss.), De esta forma, el ordenamiento positivo del procedimiento administrativo constituye el medio más primario para fiscalizar la acción administrativa, pues, repetimos, está constituido por una serie de garantías y trámites a que debe sujetarse la Administración en el desarrollo de su actividad y establece -a favor del particular que se considere lesionado- una serie de recursos para exigir de la propia Administración la revisión de sus actos. Constituyen, por esto, las ordenaciones positivas de procedimiento la primera forma directa de protección jurídico-administrativa (véase

ROYO VILLANOVA: «El procedimiento administrativo como garantía jurídica», en *R.E.P.*, núm. 48, págs. 55 y ss.).

Hasta aquí la llamada vía administrativa, mas no agota ésta la justicia administrativa. Quedaría ésta incompleta, en efecto, si sólo existiera el procedimiento y los recursos gubernativos. Junto a la facultad de la Administración para reparar de oficio o a instancia de parte los agravios inferidos por sus órganos a los intereses legítimos o a los derechos de los particulares, hace falta una jurisdicción independiente a la que pueda recurrir el agraviado, donde la Administración no sea juez y parte, sino sólo parte en paridad del recurrente. En la legislación positiva española, ésta es la jurisdicción revisora contencioso-administrativa. Pero es éste el supuesto límite, porque la existencia de lo contencioso-administrativo no puede significar sin más la inutilidad de la vía gubernativa de recursos ni, mucho menos, de la vía administrativa en general. En efecto, las cuestiones que se plantean ante la jurisdicción contencioso-administrativa son cuestiones inicialmente atribuidas, como se ha visto, a la competencia de la Administración pública. Su resolución, por tanto, debe estar presidida por los propios criterios generales de la actividad administrativa; por tanto, si estas cuestiones pudieran ser deferidas ante los Tribunales contenciosos directamente por los particulares cuando éstos lo tuvieran por conveniente, se habría escamoteado nada menos que el principio constitucional del repartimiento de las funciones estatales entre los distintos poderes, a más de infringirse las leyes particulares que atribuyesen cada materia en concreto a la competencia de Administración pública. La competencia de los Tribunales contencioso-administrativos ha de ser, pues, por definición, simplemente *revisora de la legalidad*. Lógica consecuencia de lo anterior es que para algunos autores (v. GARRIDO FALLA: *Régimen de impugnación de los actos administrativos*, Madrid, 1956, pág. 55), no sea admisible la explicación de la vía administrativa como un acto de conciliación de los que regulan las leyes procesales, cuya finalidad es evitar, *in extremis*, un juicio (v. CLAVERO ARÉVALO: «Consideraciones generales sobre la vía gubernativa», en *Estudios dedicados al profesor Carda Oviedo*, vol. 1, Sevilla, 1954, págs. 219 y ss.). Con la vía administrativa no se trata de evitar nada, sino simplemente se pide la resolución de un asunto a la autoridad competente para ello, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Sobre esta base hay que considerar, por consiguiente, la existencia de recursos en vía administrativa: que un asunto no está definitivamente resuelto, desde el punto de vista administrativo, hasta que la autoridad superior no se ha pronunciado sobre el mismo.

Cuestión aparte es la relativa a la efectiva garantía que para el particular supone la existencia de estos recursos. Ocurre, en efecto, que en estos casos la misma Administración, autora del acto que se discute, se va a erigir por consecuencia de la utilización del recurso en juez de la legalidad de su propio acto. Es ésta una cuestión que ha escandalizado a muchos.

El argumento de que en estos casos la Administración figura como «juez y parte» no deja de ser parcialmente convincente. Pero no debe dejarse de subrayar la falsedad que también encierra dicho argumento, pues frente al particular que defiende en todo recurso sus intereses egoístas, la Administración ha de buscar, al resolverlo, el interés general, y es ésta una idea que trasciende del estrecho concepto procesal de parte, pues, en muchos casos, tal interés consistirá, justamente, en resolver a favor del recurrente. Por otra parte, y éstas son consideraciones de tipo práctico, sólo en los recursos llamados de «reposición» se da la circunstancia de que sean resueltos por la misma

autoridad que dictó el acto impugnado (cosa que sucede, por otra parte, también en el procedimiento judicial); pues cuando se trata de recursos de alzada no hay inconveniente en conceder que la autoridad superior que resuelve puede, en muchos casos, actuar con la imparcialidad de un juez.

Todo ello es efecto de la potestad jurisdiccional de la Administración y hemos de convenir en que el hecho es que la Administración pública aparece como titular de funciones que, desde el punto de vista material, son muchas veces análogas a las atribuidas a los jueces y tribunales; lo que no es sólo consecuencia de la existencia de los recursos en vía administrativa. La explicación se encuentra en el carácter *residuario* que adquiere la Administración pública como consecuencia de la aplicación al Estado del dogma de la separación de poderes, al que nos hemos referido al principio, pues no admite discusión el hecho de que, una vez advenido el Estado constitucional y realizada la división de poderes, se introduce la palabra Administración para *todo lo que no es justicia ni legislación* (v. O. MAYER: *Le droit administratif allemand*, trad. franc., tomo 1, págs. 2 y 3. El mismo concepto en A. MERKL). Así, pues, el Estado de Derecho es el resultado del sucesivo acantonamiento de las tres funciones estatales (legislación, ejecución y jurisdicción) en tres complejos orgánicos diferentes, mostrando consiguientemente una tendencia a reducir la Administración a pura ejecución. Pero se trata de una tendencia que ni se ha realizado totalmente ni, por la propia naturaleza de las cosas, podrá conseguir nunca plena realización. He aquí por qué ha sido siempre fácil a la doctrina encontrar argumentos justificativos de la existencia en manos de la Administración de las llamadas potestades reglamentaria y jurisdiccional.

Esta doctrina no es admitida unánimemente, pues para algunos los términos función jurisdiccional y función administrativa son incompatibles entre sí (véase BALLBE: *La esencia del proceso*, Madrid, 1947, pág. 16). De aquí que según este sector de la doctrina, al enjuiciar la actividad que realizan los órganos administrativos no puede hablarse, en absoluto, de actividad jurisdiccional, pues la actividad que desarrolla la Administración, dicen, en sus expedientes no es función judicial (AMORÓS RICA: *El procedimiento administrativo español*, Madrid, 1949, pág. 15), ni siquiera en los casos del procedimiento administrativo en vía de recursos o reclamaciones, ya que «el órgano que resuelve no es jurisdiccional, no tiene el fin específico de juzgar pretensiones, sino que es un órgano administrativo cuya misión consiste en cuidar los intereses colectivos mediante prestación de los servicios públicos y que sólo ocasionalmente resuelve dichas reclamaciones» (LÓPEZ RODÓ: *El procedimiento administrativo en España*, Lisboa, 1949, pág. 7). No obstante, la doctrina administrativa española tradicionalmente más representativa (GASCÓN Y MARÍN y SANTAMARÍA DE PAREDES) ha reconocido de modo indudable la existencia de una potestad jurisdiccional en manos de la Administración pública; esto es, de una función administrativa que objetivamente presenta los mismos caracteres sustanciales que la función jurisdiccional que despliegan los Tribunales de Justicia. El hecho de que estos actos de aplicación del Derecho por la Administración ni tengan valor formal de sentencias ni sean pronunciados por órganos imparciales respecto de los intereses en juego no evita que, desde el punto de vista material, sean el producto de una función estructuralmente jurisdiccional. Función jurisdiccional que se despliega en la vía administrativa como camino previo al contencioso-administrativo; es decir, que producirá siempre un acto administrativo, posible objeto, a su vez, de impugnación contenciosa.

II

Y bien, ¿cómo se manifiesta la justicia administrativa en relación con la actividad administrativa financiera?

Empecemos por advertir que, desde luego, la Administración, en su actividad financiera, se ajusta a normas de Derecho: la exigencia del Estado de Derecho de que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendran encuentren en la Ley su fundamental disciplina encuentra también aquí cumplimiento. Y con particular trascendencia, pues, en el ámbito fiscal, el imperio del Derecho es la garantía suprema de que las rentas y fortunas privadas no serán absorbidas por el Estado más allá de la medida indispensable para el sostenimiento de las cargas públicas, cuya extensión ha de ser también jurídicamente regulada. El acatamiento del *principio de legalidad* en la órbita impositiva y presupuestaria es, pues, inexcusable.

En España aparece explícitamente consagrado este principio en el ordenamiento positivo: artículo 32 de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado, de 1 de julio de 1911, reformada por la Ley de 18 de diciembre de 1950; artículo 10, apartados a) y c), de la Ley de creación de las Cortes Españolas de 17 de julio de 1942, y, sobre todo, el artículo 9.º del Fuero de los Españoles, aprobado por la Ley de 17 de julio de 1945, en que se establece que: «Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley, votada en Cortes.»

La vigencia de este principio de legalidad, como vimos antes, lleva como consecuencia la existencia de unos medios arbitrados para la verificación práctica y efectiva de este imperio del Derecho en la Hacienda Pública; es decir, la existencia de un procedimiento administrativo. De este procedimiento, su contenido y extensión, da razón la disciplina jurídica llamada Derecho procesal fiscal, hartamente descuidada.

En nuestro país, las primeras disposiciones relativas al procedimiento administrativo se dictaron hace poco más de un siglo. M. ALCUBILLA advierte cómo al establecerse en nuestro país la jurisdicción contenciosa de la Administración, en abril de 1845, se dictaron normas de carácter procesal, relacionadas con tal jurisdicción, en los Reglamentos de 1.º de octubre de 1845 y 30 de diciembre de 1846. Publicáronse entonces diversos preceptos relacionados con la tramitación de determinados expedientes y con la acción administrativa referida a contribuciones como la territorial, industrial y de consumo e impuesto de cédulas personas y derechos reales; pero no se regularon con carácter uniforme los trámites a seguir con ocasión de las posibles reclamaciones. No se dictó, por otra parte, norma alguna general que regulara los medios administrativos hasta la Ley de Bases de 19 de octubre de 1889, fruto de la iniciativa parlamentaria y que tuvo su origen en una proposición de ley de D. Gumersindo Azcárate, en cuya ejecución cada Ministerio debió dictar su respectivo Reglamento de procedimiento. Mas las excepcionales circunstancias que concurren en la acción financiera del Estado habían ya exigido que el legislador ordenara positivamente, frente al contribuyente, el procedimiento fiscal: la Ley de 31 de diciembre de 1881, por la que se dictaron las bases para el procedimiento económico-administrativo, puede señalarse, desde luego, como la primera manifestación en España de ordenamiento positivo del procedimiento administrativo, como garantías para el

particular. Aleccionador a este respecto es recordar lo que en aquella ocasión decía, ante el Parlamento, el Ministro de Hacienda en la Exposición de Motivos del proyecto de Ley: «Si los derechos de los ciudadanos han de estar debidamente garantizados y si éstos han de contar, como es justo, con la seguridad de ser atendidos cuando los ejercitan, preciso es que en la Ley de Procedimiento, en la Ley Adjetiva, encuentren la garantía necesaria de que será una verdad aquel ejercicio que las leyes sustantivas les reconocen, pues de otro modo el derecho podrá tenerse, pero no ejercitarse, y el derecho sin ejercicio deja de ser tal derecho en la vida de la realidad» (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*. Legislatura 1881-2, tomo 11, ap. al número 29. Sesión de 24 de octubre de 1881).

La primera particularidad que destaca en el procedimiento administrativo del Ministerio de Hacienda es que -a diferencia de lo que sucede en los restantes departamentos- no resulta regulado en un texto legal único, o en un sistema orgánico de normas, sino, por el contrario, en multitud de preceptos contenidos en disposiciones legales, dispersas e innumerables, a veces contradictorias. De carácter general o particular orgánico, unas; de tipo ejecutivo o penales, otras; reguladoras de servicios generales las demás; amén de las ordenaciones de cada una de las contribuciones, rentas o impuestos, lo que supone un verdadero caos. Por ello -y con menos motivo se ha clamado por la sistematización en un solo cuerpo legal del procedimiento de todos y cada uno de los Ministerios españoles (v. GASCÓN Y MARÍN: «Necesidad de un Código de procedimiento administrativo», *R.E.P.*, núm. 48, págs. 11 y ss.)- no ha faltado quien levante su voz para exigir tal codificación y sistematización, por lo pronto, en el mismo procedimiento del Ministerio de Hacienda, calificando tal tarea como «la más urgente que incumbe actualmente al Estado español en el campo de la política financiera», pues «la unidad del fenómeno tributario impone la unidad de su reglamentación jurídica» (v. SAINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1955, págs. 50 Y 57). Y así es, aun cuando por nadie se ignore la dificultad de tal tarea codificadora administrativa, que resulta casi insuperable en materia fiscal. Pero es menester advertir que se trata, en todo caso, de dificultad, no de imposibilidad, y añadir que, si bien es cierto que el complejo ordenamiento del procedimiento administrativo español en materia fiscal parece basado en la imposibilidad técnica de que la Administración pública en el ejercicio de su actividad fiscal se sujete a un único procedimiento, porque si ha de existir, como es natural, una íntima relación entre el procedimiento y su materia, la diversidad de objetivaciones parciales en que se manifiesta tal actividad administrativa económica exige procedimientos especiales distintos adecuados a cada una de las específicas actividades fiscales; no menos cierto es que también esta situación es producto del oportunismo y falta de continuidad y sistema que preside y caracteriza nuestro ordenamiento fiscal. Pero no es ésta la única particularidad del procedimiento administrativo en el Ministerio de Hacienda. El Real Decreto de 16 de junio de 1924 por el que se reorganizó el procedimiento económico-administrativo impuso la separación entre los órganos de gestión y los órganos de resolución de reclamaciones, estableciendo, para entender de las reclamaciones, Tribunales expresamente dotados de jurisdicción. El alcance de esta innovación está ejemplarmente revelado en la Exposición de Motivos del Real Decreto antes citado: «Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la administración central y provincial de la Hacienda pública ha de tener como punto de partida la diferenciación entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan... La implantación de los Tribunales Económico-Administrativos satisface la exigencia de justicia y razón de que sean organismos distintos los que administran los tributos y los que conocen de las

reclamaciones que se susciten contra aquellos actos de administración... Para conseguir una completa independencia de juicio en las reclamaciones, sustrayéndola al conocimiento de la misma autoridad u organismo que hubiera dictado el acuerdo reclamado, se hace preciso encomendar la resolución de aquéllos u organismos distintos de los encargados de los actos de gestión... Por lo que se refiere al Tribunal Económico-Administrativo Central se le dotará, asimismo, de un personal juzgador, exclusivamente dedicado a la tramitación y resolución de las reclamaciones y en todo ajeno a los organismos y dependencias que hayan dictado los actos reclamados.» En cumplimiento de ello, el artículo 1.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, de procedimiento económico-administrativo, afirma que: «Las funciones de la Administración en todos los Ramos de la Hacienda pública se ejercerán en lo sucesivo con separación en sus dos órdenes de gestión y de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten en vía gubernativa y estarán, en su consecuencia, encomendadas a Organismos diferentes.»

Inmediatamente es necesario advertir que la afirmación precedente no es totalmente exacta, pues dentro del procedimiento de gestión, y de conformidad con cada uno de los ordenamientos específicos de los distintos ramos o tributos, se producen también reclamaciones. Por ello, en el procedimiento administrativo fiscal, cabe clasificar los recursos en recursos ante los órganos gestores de la Administración activa, o *administrativos en sentido estricto*, y recursos *económico-administrativos*, ante órganos distintos de los gestores integrados en la Administración pública, pero expresamente dotados de jurisdicción.

Repetidas veces se ha señalado por la doctrina administrativa que la existencia de esta dualidad de sistemas de reclamaciones, dentro y fuera del procedimiento de gestión (v. FÁBREGAS DEL PILAR: *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas*, Madrid, 1950, págs. 175 y ss.), constituye la *nota distinta* del procedimiento gubernativo del Ministerio de Hacienda.

En efecto, el procedimiento gubernativo, que en los demás Ministerios termina con los acuerdos que dictan sus autoridades y organismos dentro del procedimiento de gestión, en este Ministerio, sin embargo, concluye normalmente con las resoluciones que dictan los Tribunales económico-administrativos. Es decir, que la mayor parte de los asuntos encomendados al Ministerio de Hacienda tienen un doble examen que se lleva a cabo, primero, por los organismos de gestión (que deberán ajustarse, para ello, al peculiar procedimiento que para cada uno de los ramos de la Hacienda pública, contribución, renta, impuesto o materia, determine el Reglamento respectivo); después, en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas.

Todo proceso económico-administrativo arranca, pues, de un acto administrativo por el que se pone término al procedimiento de gestión declarando o negando un derecho o una obligación (artículo 1.º, párrafo segundo, del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, de 29 de julio de 1924), que al impugnarse se pretende sustituir por un acto jurisdiccional que, revisando el expediente de gestión, fije el verdadero alcance, contenido y naturaleza del acto administrativo que se discute.

De manera que el procedimiento económico-administrativo viene a ser un procedimiento general y complementario al que convergen todos los especiales, como a un cauce común, por donde discurren los asuntos hasta que la Administración pronuncie

su juicio o resolución definitiva que, poniendo término a la vía gubernativa, «cause estado». El Reglamento para la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas debe considerarse, pues, como un apéndice de todos los Reglamentos o instrucciones especiales, que no entra por regla general en vigor en tanto no se haya agotado el procedimiento peculiar o propio del ramo, contribución, renta, impuesto o materia de que se trate, determinado en su respectivo Reglamento (v. FORCAT RIBERA: *Curso de Administración Económica*, 4.ª edición, Madrid, 1935, pág. 440).

Y, ¿cuál es la naturaleza jurídica de la función ejercida por estos Tribunales? Como un eco de la polémica doctrinal sobre la distinción entre función administrativa y función jurisdiccional - *vexata quaestio* en el Derecho procesal- han discutido los autores la cuestión de la naturaleza jurídica de lo económico-administrativo.

Pueden resumirse en las siguientes tesis fundamentales los criterios doctrinales posibles y que, de hecho, se han mantenido:

A) El procedimiento económico-administrativo tiene una naturaleza típicamente procesal. No se trata de un procedimiento meramente administrativo: sus órganos realizan una función auténticamente jurisdiccional, con independencia respecto de la Administración activa en cuanto al momento de tomar sus decisiones. Se trata, en definitiva, de una jurisdicción especial (v. GUASP: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Madrid, 1948, tomo I, pág. 269; LÓPEZ RODÓ: *Programa de Derecho Administrativo*, Barcelona, 1945, pág. 17; FENECH: *Derecho procesal tributario*, Barcelona, 1951, vol. III, pág. 100).

B) El procedimiento económico-administrativo constituye un mero procedimiento administrativo, y no puede decirse que sus órganos desarrollen una función de tipo judicial, porque se articulan en el mismo complejo orgánico de la Administración activa que dicta los actos que se someten a su conocimiento. Por eso la jurisprudencia contenciosa estima que no queda agotada la vía administrativa hasta haber apurado la económica-administrativa (v. BALLBE: «Naturaleza administrativa o jurisdiccional de la función que ejercen los Tribunales de lo económico-administrativo», en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, tomo 179, pág. 473; FORCAT RIBERA: *Curso de Administración Económica*, Madrid, 1943, pág. 474). Se reconoce, no obstante, que este procedimiento, aun siendo de naturaleza exclusivamente administrativa, supone un conjunto de garantías especiales (MARTÍNEZ OROZCO: *Procedimiento económico-administrativo*, Madrid, 1914, págs. 40 y 55, Y *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas*, Madrid, 1932, páginas 13 y ss.; ALCALÁ DEL OLMO: *Legislación sobre Tribunales y procedimiento económico-administrativo*, Madrid, 1946, págs. 15 y ss.), y

C) Posición intermedia entre las dos anteriores: en la actuación de los órganos de lo económico-administrativo hay que distinguir dos vertientes; pues si es cierto que frente a la Administración activa aparecen acusadamente con los rasgos de la función jurisdiccional, no menos cierto es que, frente a la verdadera jurisdicción, sus resoluciones son actos puramente administrativos, susceptibles de impugnación contencioso-administrativa (v. FÁBREGAS DEL PILAR: *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas*, Madrid, 1950, pág. 175).

FENECH (*Derecho Procesal Tributario*, Barcelona, 1951, vol. m, pág. 100) considera esta cuestión zanjada por la Ley de 9 de mayo de 1950, por la que se reorganiza el Tribunal Económico-Administrativo Central, que se refiere a la función que realizan estos Tribunales empleando la palabra *jurisdicción* y califica el Reglamento de procedimiento de 29 de julio de 1924 de *enjuiciamiento económico-administrativo*.

Mas es necesario someter esta rotunda calificación legal a cuarentena. Estimamos que, ciertamente, la Administración pública ejerce una función jurisdiccional, no sólo en el procedimiento económico-administrativo, sino incluso al resolver dentro del procedimiento de gestión o estrictamente administrativo las reclamaciones que se producen, y ello por el carácter *residual* de la actividad administrativa, que ya hemos señalado. Pero si lo que quiere decir el legislador en 9 de marzo de 1950 es que lo económico-administrativo constituye un verdadero proceso, con órganos específicos (Tribunales) dotados de plena jurisdicción - imparcialidad e independencia- y con un procedimiento que califica de enjuiciamiento, se llega entonces a un equívoco parangón con actividades estrictamente judiciales o, más lejos aún, como cuando en la Exposición de Motivos del Estatuto Municipal de 1924 se calificó este procedimiento de verdadero «derecho de gentes de la Hacienda pública ». Y no estamos conformes.

Tales fueron, sin duda, los propósitos del legislador al dictar el Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924, pero es indudable que estos buenos propósitos, que respondían a principios que honran la intención y el conocimiento técnico del legislador, fueron bien pronto paliados con el pretexto del ahorro presupuestario, unas veces, y otras buscando facilitar la labor del Tribunal; y bien pronto se socavó la base misma de la dirección fundamental de la reforma al adscribir la presidencia del Tribunal Central al Director General de lo Contencioso y la de los provinciales al Delegado de Hacienda, y llevar a estos Tribunales a funcionarios que tienen a su cargo actos de gestión, aunque se haya procurado que sean (dos de mayor capacidad e independencia... y, desde luego, ajenos todos ellos a la dependencia que dictara el acuerdo contra el que se reclama, con la sola excepción del Jefe de la misma, al que se ha dado entrada en los expresados Tribunales (con el fútil pretexto comenta FENECH: *Obra citada*, página 84, vol. 1), de conseguir que sea oído, sin necesidad de un previo y dilatorio informe por escrito, el funcionario que hubiera realizado el acto de gestión».

En virtud de lo expuesto, la doctrina ha estimado (v. FENECH, *op. cit.*, página 44, vol. 1) que la jurisdicción económico-administrativa, nacida con mejor deseo que suerte, no ha llegado a su mayoría de edad; bastando a algunos autores la consideración de lo que pudiéramos llamar dirección doctrinal de la función jurisdiccional, que se reserva al Ministro de Hacienda (artículo 85 del Reglamento de 29 de julio de 1924), para negar a lo económico-administrativo todo carácter jurisdiccional, al carecer de notas tan esenciales como las de imparcialidad e independencia en la actuación de sus Tribunales (v. ALBIÑANA: «¿Jurisdicción económico-administrativa?», en *Impuestos de la Hacienda pública española*, 1948, págs. 612 y ss.),

III

Llegamos ahora, en nuestro discurso lógico, a un punto en que podemos tratar el supuesto de hecho objeto de estudio. En efecto, cuando D. José Manuel Lizasoain

impugna ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo la liquidación definitiva practicada por el Negociado de Utilidades de la Administración de Rentas Públicas de Guipúzcoa, impugna un acto administrativo que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, ha puesto término al procedimiento de gestión de la Contribución de Utilidades, declarando una obligación: la de ingresar 83.553,43 pesetas en concepto de cuota líquida y 41.776,71 pesetas en concepto de multa, Tarifa III, todo ello correspondiente al ejercicio económico del año 1953. Y es ésta una declaración de voluntad de la Administración que debe estar -y ya lo hemos visto antes detenidamente- ajustada a Derecho; por lo que los motivos de impugnación de tal acto administrativo serán aquellas razones suficientes en Derecho para que la jurisdicción revisora declare la nulidad de dicho acto, bien porque éste, parcial o totalmente, viole el ordenamiento fiscal vigente, o bien porque sea consecuencia de un procedimiento no ajustado en su desarrollo a lo legislado.

Si examinamos la liquidación definitiva impugnada, veremos que contiene diversos conceptos de los cuales el capital fiscal, estimado en 1.946.527,75 pesetas, y el tipo de gravamen, fijado en el 22 por 100, merecen la conformidad del contribuyente, como también las deducciones fijadas por la Ley de las contribuciones industriales y del ingreso provisional; por tanto, es objeto de impugnación, exclusivamente, la base impositiva, que es señalada en la liquidación definitiva en 520.802,86 pesetas, cuando el Sr. Lizasoain, en su declaración, la había fijado en 113.698,53 pesetas.

En realidad, se impugna la cuota líquida fijada por la Administración definitivamente en cuanto no se ajusta a la declarada por el Sr. Lizasoain, objeto de liquidación provisional. Pero, mantenidos inalterados todos los elementos de la liquidación menos uno, la diferencia entre las liquidaciones provisional y definitiva se produce en relación exclusiva a ese elemento, pues si los restantes se mantienen inalterados, la cuota líquida viene determinada matemáticamente en función de la base impositiva que se fije. Por tanto, lo que se impugna es el incremento de la base impositiva desde las 113.698,53 pesetas, según el contribuyente, hasta las 520.802,86 pesetas, según la Administración. Esta es, sin duda, la pretensión económico-administrativa del Sr. Lizasoain: que el Tribunal, en base a la realidad de los hechos y en el ejercicio de su función jurisdiccional, revise la estimación de la base impositiva efectuada en el procedimiento de gestión, pues tal base debe ser reducida hasta la cuantía señalada por el contribuyente en su declaración.

Limitado así el objeto de la reclamación económico-administrativa, aparece como inicial problema a dilucidar la propia posibilidad de tal pretensión. Cuestión previa, por tanto, es ésta: ¿son competentes los Tribunales Económico-Administrativos para entender de la impugnación de una liquidación definitiva por Tarifa III de Utilidades, cuando la base impositiva ha sido fijada por la Administración en discrepancia con el contribuyente? Es decir, ¿es revisable en la jurisdicción económico-administrativa la base impositiva fijada en el procedimiento de gestión? Solamente si se resuelve positivamente esta cuestión cabe entrar en el fondo del asunto: cuál es la base que responde a la realidad de los hechos.

Mas la cuestión que, como previa, queda planteada depende, a su vez, de este otro supuesto: ¿cómo se ha formado esa voluntad administrativa que tiene manifestación en la impugnada liquidación definitiva que se ha practicado en función de la base de imposición estimada? Porque únicamente sabiendo cómo se ha llegado a la estimación

de tal base impositiva por la Administración podremos tratar de la viabilidad de su impugnación. Pero como la voluntad administrativa se forma a través de un procedimiento, de «una constatación de actos», de los cuales unos emanan de los órganos de la Administración y otros se producen por o con la intervención del particular en el procedimiento, la cuestión precedente debe desdoblarse así: ¿Qué órgano de la Administración ha estimado la base impositiva? ¿Cuál ha sido la intervención del contribuyente en el procedimiento seguido para tal estimación? Empecemos por resolver la primera de las cuestiones: basta para ello leer la liquidación definitiva que se impugna, que empieza así: «En cumplimiento del acuerdo dictado por el Jurado de Utilidades...»

Los dos problemas a resolver, pues, quedan planteados así: ¿Es competente el Tribunal Provincial Económico-Administrativo de Guipúzcoa para entender de la reclamación del Sr. Lizasoain contra la liquidación definitiva por Tarifa III correspondiente al ejercicio de 1953, practicada por la Administración de Rentas Públicas en cumplimiento de acuerdo del Jurado de Utilidades? De darse tal competencia, ¿la intervención del Sr. Lizasoain en el procedimiento seguido para la estimación de la base impositiva por la vía de Jurados hace viable tal impugnación? Pero, ¿qué es la vía de Jurados?

IV

Los Jurados de Estimación son organismos de carácter en cierta manera mixtos, pues en su composición forman parte representantes del grupo contribuyente, que tienen por misión, fundamentalmente, el adaptar con la mayor fidelidad posible las bases imponibles a la realidad de los hechos económicos, en los casos en que la Administración no tenga que ajustarse a la declaración del contribuyente, bien por falta de ésta, bien por presunción de su falsedad o por defectos en su contabilidad. Los Jurados realizan tal adaptación mediante un sistema de presunciones -basadas en procedimientos técnicos o de otra índole, con diversas peculiaridades según la naturaleza de los tributos-, que el ordenamiento positivo estima suficientes a efectos liquidatorios.

Fueron introducidos en nuestra legislación positiva por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922 para combatir la evasión fiscal e implantados inicialmente en la Contribución de Utilidades (Ley de 22 de septiembre de 1922, arts. 23 y ss.). Sucesivas leyes de reforma fiscal los han llevado a la Contribución de Usos y Consumos (Reglamento de 18 de diciembre de 1943, artículo 51); Impuesto de Derechos Reales (Reglamento de 7 de noviembre de 1947, art. 148); Contribución general sobre la Renta (Ley de 16 de diciembre de 1954, art. 31) y Timbre del Estado (Ley de 14 de abril de 1955, artículo 93). Incluso existen ya en algunas de las Ordenanzas fiscales para la exacción del Arbitrio sobre la Riqueza Provincial, redactadas por las Diputaciones de acuerdo con la Ley de 3 y Decreto de 18 de diciembre de 1953 (Ordenanzas aprobadas para las Diputaciones de Vizcaya, art. 12; Barcelona, artículo 58; Santander, arto 18, y otras).

Por lo que a nuestro tema interesa, conviene saber que el artículo 23 de la Ley de Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, atribuye a los Jurados de Estimación el evalúo de las bases impositivas de los contribuyentes por Tarifa III en los casos, entre otros, de «resistencia,

excusa o negativa al requerimiento legítimo hecho por los funcionarios de la Administración encargados de practicar las comprobaciones a que hace referencia el párrafo tercero del artículo 10.º «La Administración tendrá derecho, siempre que lo estime necesario, para comprobar con mayores datos la exactitud de la declaración de utilidades que presenten las Sociedades, Corporaciones, Asociaciones y personas naturales, a tomar nota, por medio de sus agentes, del título de las cuentas deudoras y acreedoras que deban liquidar en la de "Pérdidas y Ganancias" y del importe líquido de las cifras de sus saldos respectivos; a que se les facilite copia de cualquier acuerdo por el cual alguno de los saldos no se haya liquidado en la expresada cuenta, y a examinar la cuenta respectiva para juzgar la procedencia del acuerdo »), y en caso de incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el párrafo primero del artículo 10, que dice así: «Todo contribuyente sujeto a imposición en la Tarifa III estará obligado a llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de comercio. »

De otra parte, la Ley de 29 de marzo de 1941 dispone, en su artículo 7.º, que : «Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 23 de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, cuando exista presunción fundada de que los datos contables de una empresa individual sujeta a contribuir por la Tarifa III de Utilidades no se ajustan a la realidad de sus hechos económicos, el evalúo de las bases impositivas será de la competencia del Jurado de Utilidades en los casos en que así lo acordase expresamente el Centro directivo (Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas), previo cumplimiento de lo dispuesto en el siguiente párrafo» (en el que se dan normas sobre la declaración de competencia).

Trámite previo para que el Jurado pueda actuar sobre cualquier asunto de su competencia es el de que ésta sea declarada por la Administración. Así lo dispuso el Real Decreto de 2 de agosto de 1923, modificado por Decreto de 13 de junio de 1935, en su artículo 1. 0; texto legal que regula, además, la forma en que debe hacerse tal declaración.

El procedimiento de declaración se inicia con la propuesta del Administrador de Rentas Públicas (antes de Contribuciones) al Delegado de Hacienda. De esta propuesta se da conocimiento a los interesados, excepto en los casos de carencia de Contabilidad y de falta de presentación de los documentos indispensables para la liquidación de beneficios y en los de residencia, excusa o negativa a los requerimientos legítimos hechos por los funcionarios de la Administración, a que se refiere el párrafo primero del artículo 23 de la Ley de Utilidades. «En consecuencia, dice literalmente el párrafo tercero del artículo 2.º del Real Decreto de 2 de agosto de 1923, cuando por no llevar debidamente sus libros los respectivos contribuyentes, hasta el punto de que los funcionarios de la Administración puedan estimar que tales libros no están ajustados al Código de comercio... se dará conocimiento de ellos a los interesados.» Si no se produce oposición del interesado contra la propuesta del Administrador de Rentas Públicas, el Delegado de Hacienda, si la estima ajustada en derecho, hará, sin otro trámite, la declaración de competencia o de incompetencia. En los demás casos debe consignar su dictamen y elevar el asunto a la Dirección General de Contribuciones para su resolución.

El Jurado de Estimación - formado por un Magistrado de Audiencia Territorial o Provincial, un Administrador de Rentas Públicas, un Interventor, un Abogado del

Estado, un Comerciante y un Industrial, estos últimos designados anualmente por la respectiva Cámara Oficial (art. 24 de la Ley de Utilidades)- en cualquier momento de la tramitación de los asuntos puede oír a los interesados y practicar por sí mismo y ordenar la práctica de las informaciones y comprobaciones que estime pertinentes para el esclarecimiento de los hechos. En vista de las informaciones y comprobaciones practicadas, el Jurado resolverá en conciencia y por mayoría de votos (art. 24, párrafo 3.º, de la L.U.), reservándose los fundamentos de sus acuerdos (art. 23 de la L.U.). Por tanto, no es posible oposición del interesado, procesalmente considerada, pero se le oye; no hay prueba que jurídicamente pueda apreciarse, pero se admite que se presenten justificantes para apreciarlos en su valor moral; no se sentencia de acuerdo con los principios de derecho, pero se falla en conciencia; mejor dicho, apreciando en conciencia la realidad de los hechos, se falla de acuerdo con los principios de derecho.

Contra el acuerdo del Delegado de Hacienda acordando la competencia del Jurado de Estimación no cabe recurso alguno. No previsto este supuesto por el Real Decreto del 2 de agosto de 1923 sobre competencia del Jurado de Utilidades, la jurisprudencia ha establecido la imposibilidad de impugnar la resolución declarando la competencia «por no tener ésta carácter de acto administrativo, sino de mero acto de gestión» (Resolución del T.E.A.C. de 7 de marzo, 9 y 16 de mayo de 1952), pues «constituye una providencia de mero trámite, contra la que no cabe recurso algunos (Resolución del T.E.A.C. de 26 de septiembre de 1952). Por tanto, las declaraciones por la Administración de la competencia del Jurado de Estimación no son susceptibles de fiscalización por el particular. Asimismo, se señala por el ordenamiento positivo que contra el acuerdo de la Dirección General de Contribuciones estimando la competencia del Jurado de Utilidades no cabrá recurso alguno (art. 2.º, último párrafo, del R. D. de 2 de agosto de 1923).

Volvamos a nuestra cuestión: ¿qué recursos caben contra las resoluciones de los Jurados de Estimación? Los artículos 23 y 24, párrafo 4.º de la Ley de Utilidades señalan que los acuerdos del Jurado de Estimación pueden ser objeto de alzada ante el Jurado de Utilidades. Se trata del recurso típico administrativo basado en la disposición jerárquica de los Órganos de la Administración, reconocido en todo el ordenamiento positivo de la Administración española. ¿Y contra los acuerdos que el Jurado de Utilidades dicta, bien en primera instancia, bien cuando resuelve los recursos de alzada contra resoluciones de los Jurados de Estimación? Hemos llegado a la clave de nuestro estudio, pero esto merece atención aparte.

V

¿Qué recursos proceden contra los fallos de los Jurados de Utilidades? La Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, texto refundido de 22 de septiembre de 1922, en el párrafo 10.º de su artículo 25 dice: «Las resoluciones del Jurado necesitan, para ser ejecutivas, la aprobación del Ministro de Hacienda. Si éste disintiese de la resolución del Jurado, someterá el asunto, en el plazo máximo de un mes, al Consejo de Ministros, que resolverá en definitiva.» Y añade en el párrafo 12 del mismo artículo 25: «Las resoluciones dictadas por el Jurado de Utilidades acerca de las cuestiones de hecho que define como de su competencia esta Ley, no podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo.» Es decir, que, por lo pronto, la jurisdicción por antonomasia, la contencioso-administrativa, no puede revisar los

fallos administrativos dictados por la vía de Jurados. He aquí una importantísima excepción al principio general de fiscalización jurisdiccional de la actividad administrativa.

No dice más la Ley. ¿Quiere este silencio indicar que tales fallos son, sin embargo, susceptibles de impugnación ante la llamada jurisdicción económico-administrativa? En modo alguno. Para el legislador es tan evidente que no caben recursos en vía administrativa contra las resoluciones de los Jurados de Utilidades -definitiva, una vez aprobadas por el Ministro-, precisamente porque «causan estado» poniendo término a la vía gubernativa, que sólo menciona el recurso contencioso-administrativo, único que sería posible, y ello para prohibirlo.

Este silencio de la Ley de Utilidades está subsanado, por otra parte, en la regulación que de la vía de Jurados se hace en las restantes ordenaciones fiscales. Así, si bien con escaso tecnicismo, el número 4.º del artículo 53 del Reglamento de la Contribución de Usos y Consumos sobre productos transformados (textos refundido de 28 de diciembre de 1945) dice taxativamente: «Los acuerdos del Jurado Central de Valoraciones son inapelables.» En el Impuesto de Derechos Reales, el artículo 148, párrafo segundo, del Reglamento de 7 de noviembre de 1947 dispone que contra los fallos del Jurado Central de Derechos Reales «no puede entablarse recurso alguno». En la Contribución General sobre la Renta, el párrafo 14 del artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 dispone: «Las resoluciones que dicte el Jurado Central de la Contribución General sobre la Renta, dentro de la esfera de su competencia, serán definitivas, no pudiendo ser objeto de recurso alguno, incluso el contencioso-administrativo», precepto literalmente reproducido en el artículo 95 de la Ley de 14 de abril de 1955 del Timbre del Estado para sus Jurados. Siendo de destacar que en la Exposición de Motivos del Decreto de 31 de mayo de 1944, sobre Contribución General de la Renta, se decía literalmente: «Por cierto que siendo las características del sistema del enjuiciamiento y resolución por el sistema de Jurados, la inapelación de sus fallos...», comentario general que nos advierte del carácter común del régimen legal de los Jurados en cada uno de los ordenamientos tributarios.

No siendo susceptibles de impugnación las bases impositivas fijadas por el Jurado de Utilidades, han de aplicarse, por ello, sin modificación alguna por la Administración, para la cual son dato básico y fundamental: «Las bases de tributación fijadas por el Jurado de Utilidades, en apelación del acuerdo del Jurado de Estimación, no pueden ser aumentadas o disminuidas por las Oficinas liquidadoras» (Resolución del T.E.A.C. de 17 de diciembre de 1935). Por eso, «sólo después de la determinación de las bases hechas por los Jurados será cuando la Oficina liquidadora podrá realizar las liquidaciones que procedan, y cuando todo ello se haya consumado y se realice la notificación al interesado del acto administrativo es cuando nace el momento procesal oportuno para recurrir contra el mismo ante la jurisdicción económico-administrativa» (Resolución del T.E.A.C. de 11 de julio de 1952).

Según estas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, parece que los fallos del Jurado de Utilidades no tienen carácter de acto administrativo, sino de mero acto de gestión, y que ésa es la razón de que no puedan ser impugnados directamente ante la jurisdicción económico-administrativa; como sucede, por ejemplo, con la resolución declarando la competencia del Jurado de Estimación, que ha sido calificada de «providencia de mero trámite» (Resoluciones del T.E.A.C. de 7 de marzo

y 26 de septiembre de 1952). Si se pensara así podría estimarse que, si bien tal resolución no es impugnada directamente, sí es una cuestión más del procedimiento de gestión, sometida a revisión al impugnar ante la jurisdicción económico-administrativa el acto administrativo, la liquidación, que pone término al mismo.

A este respecto podría invocarse el artículo 20 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo: «La reclamación económico-administrativa somete a la Autoridad competente para decidir las en cualquier instante, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados», precepto que la jurisprudencia ha desarrollado en el sentido de que incide en vicio de nulidad el fallo del Tribunal a quo que no resuelve todos los extremos de la reclamación planteada (Resoluciones del T.E.A.C. de 3 y 17 de noviembre de 1950, 15 de diciembre de 1951 y 16 de enero y 16 de marzo de 1952), porque, precisamente, este alcance de la revisión jurisdiccional es tan amplio, se añade, que incluso permite al Tribunal fallar sobre cuestiones no planteadas por el recurrente, principio que marca la diferencia entre los recursos económico-administrativos y los litigios que los particulares someten a los Tribunales ordinarios, según ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de junio de 1942, aplicada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 25 de enero de 1944.

Pero esa amplitud de la función jurisdiccional revisora económico-administrativa no es tan ilimitada como parece resultar del artículo 20 del Reglamento de Procedimiento. Y no lo es porque la reclamación *no somete todas las cuestiones*, a pesar del tenor literal del mencionado precepto, pues las *cuestiones de hecho* que no tengan fundamento en la contabilidad legalmente llevada del contribuyente están excluidas de la competencia de los órganos jurisdiccionales económico-administrativos, como lo están también de los órganos normales de gestión. Para estas cuestiones -y la que nos ocupa es, desde luego, una de ellas- la ley declara la exclusiva competencia de la vía de Jurados.

En efecto, la comprobación por la Inspección de Tributos de las declaraciones de los contribuyentes consiste en su verificación a través de la contabilidad y de los demás documentos que registran o materializan sus operaciones. El Inspector, como funcionario de un puro órgano administrativo, ha de desarrollar su cometido examinando libros, facturas y justificantes de contabilidad de la empresa contribuyente. Cuanto se presuma o llegue a su conocimiento fuera de lo documental deja de ser materia de la competencia de los órganos normales de gestión, que no pueden pronunciarse sobre estas cuestiones, pues ello implicaría rebasar lo reglado e irrumpir en lo discrecional. Si las bases impositivas no resultan de la documentación de la Empresa han de ser señaladas por los Jurados, que precisamente son implantados por el legislador en cada uno de los tributos para evitar el vacío causado cuando, por ausencia de una contabilidad legalmente llevada, no puede tener eficacia el principio general de que «la resultancia de los libros de contabilidad del contribuyente tiene eficacia para determinar la realidad de los hechos discutidos» (Resolución del T.E.A.C. de 5 de diciembre de 1944).

Así, pues, todo cuanto afecte a cuestiones de hecho que no resulten de una contabilidad legalmente llevada: «Son cuestiones de hecho que no pueden estimarse por una simple apreciación del funcionario Inspector o de la Administración y entonces procede proponer la competencia de los Jurados para la utilización del personal técnico de que la Administración dispone» (Resolución del T.E.A.C. de 11 de mayo de 1951) y por ello

las liquidaciones de oficio por Tarifa III deben tener como base el evaluó efectuado por los Jurados de Estimación y, en su caso, por el Jurado de Utilidades, no bastando las actas levantadas por la Inspección.

«La Inspección y aun la propia Administración carecen de facultades para estimar bases fiscales que no se deduzcan exactamente de la contabilidad legalmente llevada, porque esta facultad está reservada por el artículo 23 de la Ley de 22 de septiembre de 1922 a los Jurados de Estimación, que son los competentes para juzgar los documentos extracontables que debe aportar la Inspección que los ha descubierto, para que juntamente con los demás elementos de juicio que puedan utilizar esos Jurados fijen las bases imponibles, cuando por estimar la Administración que los libros de contabilidad de una empresa no están debidamente llevados, eleven hasta ellos los expedientes, con sujeción a lo previsto en el artículo 2.º del Real Decreto de 2 de agosto de 1923, tal como lo dejó redactado el artículo 1.º del Decreto de 13 de junio de 1935» (Resolución del T.E.A.C. de 23 de mayo de 1952, que confirma otras anteriores, entre otras la del 13 de febrero de 1945).

He aquí, pues, la clave del procedimiento administrativo fiscal: la distinción entre cuestiones de hecho y cuestiones de derecho, y dentro de las primeras, de aquellas que resultan o no de una contabilidad en forma. Las cuestiones de hecho, cuando resultan de una contabilidad legalmente llevada, son resueltas por los órganos de gestión de la Administración activa y pueden ser revisadas por la jurisdicción económico-administrativa con posibilidad de impugnación contencioso-administrativa. Pero si las cuestiones de hecho, insistimos, no resultan de una contabilidad legalmente llevada - bien porque ésta no esté ajustada a los preceptos del Código de comercio, bien porque no refleje exactamente la realidad de los hechos económicos del contribuyente-, entonces se arbitra para su conocimiento exclusivo una vía especial, la de los Jurados, dotados para decidir estas cuestiones de amplísimas facultades jurisdiccionales, con posibilidad de revisión únicamente dentro de la misma vía mediante el recurso jerárquico de las resoluciones de los Jurados de Estimación, provinciales y locales, ante el central o Jurado de Utilidades. De esta forma de competencia atribuida por el legislador a los Jurados no sólo excluye del conocimiento de estas cuestiones a los órganos de gestión de la Administración activa, sino que -y como consecuencia de ello- impide la revisión jurisdiccional -tanto administrativa como judicial- de los fallos de los Jurados. Entonces, la reclamación económico-administrativa sólo puede someter a los Tribunales de ese orden una cuestión de derecho: la sumisión o no al impuesto de la base fijada por los Jurados, pero la base, como cuestión de hecho ya fijada, es definitiva e irrevisable. Así lo ha declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central: «El área de competencia de los Jurados conforme al artículo 23 de la Ley de Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, está limitada a una mera cuestión de hecho, cual es la de evaluar las bases impositivas, pero no prejuzga ni puede prejuzgar, por ser totalmente ajeno a ella, la cuestión jurídico-fiscal de la sumisión o no al impuesto» (Resolución de 25 de junio de 1946).

Hay que añadir, además, que no sólo resulta incompetente la jurisdicción económico-administrativa por razón de materia para poder revisar la base estimada en vía de Jurados, sino que, además, esa revisión tampoco es posible por el carácter discrecional de las facultades atribuidas por la Ley a los Jurados para llevar a cabo dicha estimación. Pues, como es sabido, la legislación española excluye de la fiscalización jurisdiccional los actos administrativos no emanados del ejercicio de facultades regladas.

El carácter discrecional de la actuación de los Jurados es, desde luego, indiscutible. Según la vigente Ley de Contribución de Utilidades, los Jurados «resolverán en conciencia, por mayoría de voto» (art. 24, párrafo tercero; artículo 25, párrafo séptimo), «reservándose en todo caso los fundamentos de sus acuerdos» (art. 23), en los que siempre tendrán en cuenta «que la negligencia o mala fe de los contribuyentes no puede perjudicar los intereses del Tesoro» (art. 23, párrafo primero), oirá a los interesados, pero sólo ordenará la práctica de «aquellas informaciones y comprobaciones que estime pertinentes para el esclarecimiento de los hechos» (art. 24, párrafo tercero; art. 25, párrafo quinto). Así, pues, los Jurados no actúan regladamente, sino de acuerdo con criterios estimativos, técnicos y políticos, que no son aplicación de módulo alguno legal. Se trata de uno de los supuestos conocidos por la doctrina como de «discrecionalidad técnica» (v. GARRIDO FALLA: *Los motivos de impugnación de los actos administrativos*, Madrid, 1956, págs. 174 y ss.), ya que para el desarrollo de su tarea están dotados los Jurados de la debida asistencia técnica, y así dispone la Ley que el Jurado de Utilidades «para la práctica de las estimaciones y comprobaciones, y para los trabajos de oficina, dispondrá del personal de ingenieros, profesores mercantiles y funcionarios que el Ministro de Hacienda designe» (art. 25) y «habrá de requerir informe escrito u oral de representante del ramo especial de la industria o comercio que ejerza la empresa interesada» (art. 25, párrafo cuarto). Por cierto que esta asistencia técnica alcanza un límite discrecional máximo: el artículo 8.º de la Ley de 29 de marzo de 1941 ha dispuesto la organización de un servicio comparativo de la rentabilidad de los negocios sometidos a la Tarifa III para información de la Inspección y del Jurado.

Es éste el *quid* de la no procedencia del recurso contencioso-administrativo contra los fallos del Jurado de Utilidades; pues, aun cuando la Ley de la Contribución de Utilidades vigente (art. 25) no preceptuara tal exclusión, la misma resultaría -a pesar de que el fallo del Jurado, una vez aprobado por el Ministro, reúne el requisito formal de «causar estado» exigido por el número 1 del artículo 1.º de la Ley de lo Contencioso-Administrativo (texto refundido aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1952)- de la excepción de incompetencia basada en el número 2 del mismo artículo 1.º de la Ley de la Jurisdicción, que exige como requisito de las resoluciones administrativas para su impugnación el que emanen de la Administración en el ejercicio de sus facultades regladas, entendiéndose que la «Administración obra en el ejercicio de sus facultades regladas, en la medida en que deba acomodar sus actos a disposiciones de una Ley, de un Reglamento o de otro precepto administrativo» (artículo 2.º, párrafo cuarto).

Afirmada la incompetencia de la llamada jurisdicción económico-administrativa para entender de aquellas *cuestiones de hecho* que no se deduzcan exactamente de la contabilidad del contribuyente legalmente llevada, hemos de añadir, para aplicación concreta al caso que nos ocupa, que esa incompetencia por razón de materia hace ineficaz cualquier intento del particular que pretenda someter a la consideración del Tribunal Económico-Administrativo -al impugnar la liquidación que pone término al expediente de gestión-, hechos nuevos, a fin de que, considerados por el Tribunal, sea revisada y modificada la base impositiva fijada en la vía de Jurados. No importa, insistimos, el que los hechos nuevos que se sometan a la consideración del Tribunal queden totalmente demostrados por la prueba aportada por el recurrente; el Tribunal no puede revisar el fallo dictado en la vía de Jurados, porque no es materia ésta de su competencia y, por tanto, no puede pronunciarse sobre ella con eficacia. Por ello ha afirmado el Tribunal Económico-Administrativo Central: «No puede prescindir la

Administración de la evaluación de la base impositiva fijada por el Jurado por el hecho de haberse presentado con posterioridad elementos ciertos y válidos que producían otras consecuencias fiscales; toda vez que ello iría contra el espíritu y la letra de la ley, favoreciendo la intención de los contribuyentes de mala fe, negligentes o remisos en el cumplimiento de sus deberes tributarios y, además, porque en el caso concreto de que se trata, la decisión del Tribunal no puede alcanzar la modificación de las bases evaluadas por no ser función de su competencia, dado el contenido de la Ley, pues, según el artículo 23 de la vigente Ley de Contribución de Utilidades, el evalúo de las bases impositivas compete al Jurado de Estimación, contra cuya resolución no procede más recurso que el de alzada ante el Jurado de Utilidades» (Resolución de 12 de junio de 1934). Pues «no cabe confundir la reclamación económico-administrativa en la que el contribuyente puede discutir todas las cuestiones que ofrezca el acto administrativo y que emanen de los organismos de la Administración activa que hayan intervenido en las distintas diligencias necesarias para que el acto reclamable se produjese, con las alegaciones y pruebas, ajenas a la jurisdicción de los Tribunales económico-administrativos, que los interesados pueden formular ante el Jurado competente que haya de estimar y cifrar las bases impositivas pertinentes» (Resolución de 12 de marzo de 1946). Por todo ello, resumimos, *entender sobre las bases fijadas por el Jurado, para su revisión o modificación, no es materia que compete a este Tribunal* (Resolución del T.E.A.C. de 24 de febrero de 1950).

VI

La imposibilidad, en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal, de fiscalización jurisdiccional de los fallos adoptados por *la vía de Jurados* parece indicar que el imperio del *principio de la legalidad* en el área de la Administración fiscal no es aún hoy plenamente efectivo.

En efecto, no basta con que estén perfilados con toda la exactitud posible los supuestos objetivos de la imposición, los tipos de gravamen o el concepto de las bases impositivas. Es necesario, también, que en la estimación *cuantitativa* de tales bases la Administración haya de ajustarse a un módulo legal. Lo contrario ocurre cuando, por uno u otro procedimiento, la Administración, sirviéndose de organismos de diversa especie, queda facultada para apreciar *discrecionalmente* la cuantía de las bases sobre las que ha de girar las liquidaciones fiscales definitivas. Pues, si es preciso reconocer que, pese a todas las cautelas jurídicas y técnicas a que los Estados recurren, el fraude fiscal ha adquirido carta de naturaleza en todos los países del orbe (v. LEROUGE: *Théorie de la fraude en Droit Fiscal*, París, 1944), y la doble contabilidad, las *cajas negras*, las ventas a precios no autorizados y otras muchas actividades fraudulentas, han puesto de manifiesto la necesidad de establecer un sistema estimativo de bases impositivas, de carácter excepcional, que asegure a la Administración el percibo de cuotas fiscales que no podrían liquidarse con los datos que el contribuyente suministra en sus declaraciones o con los que pueda procurar la Inspección del Tributo, no menos cierto es que por nadie se aduce motivo o razón suficientes para que quede justificada la falta de sumisión al principio de la legalidad de tal función estimativa de las bases impositivas. No resultan, desde luego, insuperables las dificultades técnicas que supondría el someter la estimación cuantitativa de tales bases a un módulo legal, lo que permitiría, además, la fiscalización jurisdiccional de la función que realizan ahora los Jurados.

He aquí por qué la doctrina estima como uno de los más urgentes problemas *de lege ferenda*, en materia tributaria, la juridización de estos organismos sometiéndolos a normas regladas que permitan su fiscalización. Así, recientemente, se ha dicho: «Uno de los problemas del nuevo Derecho financiero consistirá justamente en definir con todo rigor los requisitos que hayan de concurrir para que exista una presunción fundada de inadecuación entre las bases declaradas y las que resultan de la realidad económica. ¿Cuándo podrá decirse que la presunción es fundada? ¿Qué organismo será el competente para formular semejante declaración? ¿Qué recursos cabrán contra el acuerdo de declaración de competencia? A todas estas interrogantes deberá darse cumplida respuesta si se quiere que el Derecho desenvuelva con eficacia su función normativa en el área fiscal. Ganarán con ello el Estado y los ciudadanos. Aquél, porque el perfeccionamiento jurídico de los procedimientos evaluatorios reducirá el fraude; éstos, porque se sentirán miembros de una comunidad que respeta los derechos de la persona, entre los que ocupa lugar importante el disfrute de los bienes económicos legítimamente adquiridos» (SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1955, pág. 457).

Pero la ausencia del principio de legalidad en la actuación de los Jurados no es absoluta: pues el mismo artículo 25 de la vigente Ley de Contribución de Utilidades, que excluye la revisión jurisdiccional de sus fallos, añade en su último párrafo: «El quebrantamiento de los trámites que como sustanciales fije la Ley o el Reglamento dará lugar a la nulidad de lo actuado en los casos y formas previstos en las disposiciones vigentes». He aquí una manifestación bien concreta de la justicia administrativa: el expediente administrativo ordenado para garantía del particular.

El fallo, por tanto, del Jurado de Utilidades puede ser impugnado, pero sólo en consideración a los vicios de forma que se hayan cometido durante la tramitación del expediente que lo originó, en aplicación, parece, del artículo 13 de la Ley de Bases de 18 de octubre de 1889. Y, ¿cuáles son esos trámites, que fija como sustanciales la Ley y de cuya inobservancia se deduce la nulidad del procedimiento? Esos trámites son la audiencia del interesado por el Jurado de Estimación (art. 24) y por el Jurado de Utilidades (art. 25), el que habrá de requerir, además, informe escrito u oral de representantes del ramo especial de la industria o del Comercio que ejerza la empresa interesada. Y todos ellos se han cumplido en el caso que nos ocupa: los escritos de 17 de enero, 20 de abril, 8 y 16 de julio de 1955 y el informe de la Cámara Oficial de Comercio y Navegación de Guipúzcoa, de 5 de julio de 1955 (Documentos núms., 18, 19, 20, 21 y 1, respectivamente), así lo demuestran. Podría estimarse como vicio de procedimiento el que el Jurado de Utilidades no tomara en consideración, en su día, el escrito de 8 de julio de 1955 (Documento núm. 20) por el que se solicitaba la práctica de diversas diligencias probatorias, pero dicha tácita inadmisión no puede determinar vicio de nulidad alguno, por cuanto la Ley preceptúa que el Jurado sólo ordenará la práctica de aquellas informaciones y comprobaciones que *estime* pertinentes.

Y para apurar todavía más la posibilidad de impugnar el fallo del Jurado de Utilidades, podíamos considerar que el recurso extraordinario de nulidad establecido en el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo fuera aplicable al procedimiento en la *vía de Jurados*, y que, por tanto, los cinco casos previstos por dicho artículo 105 fueran aplicables para solicitar la nulidad del fallo del Jurado de Utilidades. Pues bien, excluidos los casos tercero, cuarto y quinto, que operan en base a sentencias

judiciales firmes y examinados los dos únicos casos posibles, primero y segundo: «Cuando se hubieren dictado las resoluciones con evidente o manifiesto error de hecho que afecte a la cuestión de fondo, siempre que dicho error resulte plenamente demostrado de la prueba documental o pericial unida al expediente que haya servido de base para dictar el fallo; cuando después de dictada la resolución se recobraren documentos con valor y eficacia bastantes para que la reclamación hubiese sido resuelta en sentido contrario o diferente al del fallo recaído, siempre que tales documentos hubieren permanecido ignorados por fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiese dictado el aludido fallo», es necesario convenir en que ninguno de estos casos es de aplicación al fallo discutido del Jurado de Utilidades. En efecto, el caso primero del artículo 105 resulta descartado porque el error de hecho del fallo del Jurado de Utilidades no puede resultar plenamente demostrado por la prueba unida al expediente del Sr. Lizasoain, por cuanto al mismo no hay unida prueba alguna ni documental ni pericial. El caso segundo del mismo artículo 105 también ha de ser descartado por cuanto todos los documentos que ahora presenta el Sr. Lizasoain para demostrar el error de hecho del Jurado los tuvo a su disposición desde el primer momento, excepto las cartas que se ordenan como documentos números 14 y 15, las que, desde luego, no pueden calificarse de documentos ignorados por fuerza mayor.

De aquí, y con esto terminamos de considerar este aspecto del asunto, que la base imponible fijada por el Jurado de Utilidades en 520.802,86 pesetas haya sido para la Oficina liquidadora dato fundamental para practicar la liquidación definitiva, y que, al impugnar esta liquidación el Sr. Lizasoain ante el Tribunal Económico-Administrativo no pueda prosperar la discusión de la base estimada, porque, para la Administración, el fallo del Jurado de Utilidades es ya resolución firme, que «no podrá ser revocada ni modificada en vía administrativa, de oficio ni a instancia de parte, cualquiera que sea la causa que para ello se alegue» (art. 105 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo). Puesto que, y citamos doctrina fiscal de plena aplicación a nuestro caso, «no es permitido a los órganos gestores de la Administración ni a los Tribunales económicos en la esfera de su competencia, modificar las evaluaciones que sirvieron de base a las liquidaciones impugnadas, ni consiguientemente éstas, toda vez que fueron practicadas con estricta sujeción a las normas fiscales contenidas en la ley reguladora del tributo y no existen errores aritméticos ni vicio de procedimiento que pudieran determinar rectificación o anulación» (Resolución de 12 de junio de 1934). O, lo que es lo mismo: «*La liquidación definitiva practicada por la Oficina liquidadora en ejecución estricta y conforme a las bases fijadas por el Jurado de Utilidades no puede ser reclamada ni anulada*» (Resolución de 16 de mayo de 1952).

VII

Estudiada ya la cuestión de la competencia de la jurisdicción económico-administrativa para entender del recurso que estudiamos, pasemos a tratar ahora la segunda cuestión que al principio estimábamos como determinante, asimismo, de la viabilidad del recurso. Dicha cuestión es ésta: ¿la actuación del Sr. Lizasoain en el expediente instruido como consecuencia del acta levantada por la Inspección de Tributos en 17 de diciembre de 1954 hace viable el recurso por él interpuesto contra el acto administrativo que ha puesto término a tal expediente?

Ciertamente que, una vez resuelta la primera cuestión, referente a la competencia de la jurisdicción económico-administrativa, en sentido negativo, como acabamos de ver, ninguna trascendencia tiene ya para la inviabilidad del recurso, radical y sin remedio, cuál sea el resultado de considerar ahora la actuación en el expediente del Sr. Lizasoain. No deja de ser dramático, sin embargo, para un jurista amante de su oficio, advertir que, aun hipotéticamente resuelta en sentido favorable la cuestión previa de la competencia, el recurso seguiría siendo, de todas formas, inviable como consecuencia del principio general del Derecho de que nadie puede ir contra sus propios actos. En efecto, el recurso no sólo trata de someter a la consideración de un Tribunal Económico-Administrativo una cuestión de hecho para entender de la cual no es competente, sino que, además, trata de someter esa cuestión para impugnar una estimación de la base impositiva efectuada por la Administración, pero con la conformidad del recurrente, declarada y ratificada.

En efecto, en el acta levantada en 17 de diciembre de 1954 (Documento número 16) consta que la Inspección estimó que «a la base liquidada en provisional de 141.014,13 pesetas procede incrementar 379.209,60 pesetas por mayor importe del beneficio por regularización de ventas y 579,13 pesetas por donativos, dando una base final de 520.802,86 pesetas». Asimismo, estima que compete la tramitación del expediente por el Jurado de Estimación, al resultar diligenciado el Libro Diario en el que se contabilizan las operaciones de 1 de enero a 31 de diciembre de 1953 en 30 de noviembre de 1953. Por el apoderado del Sr. Lizasoain se manifiesta *«que acepta la competencia del Jurado y está conforme con la base indicada en el acta, sobre la que ruega se practique la liquidación por Tarifa III, obedeciendo la diferencia de regularización de ventas a error sufrido por el contable y no al deseo de ocultación»*. Esta manifestación es confirmada a la Administración de Rentas Públicas por escrito fechado en 20 de diciembre de 1954 (Documento núm. 17), al evacuar el trámite de alegaciones previsto en el artículo 61 del Reglamento de 13 de julio de 1926. Declarada la competencia del Jurado de Estimación -en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Contribución de Utilidades vigente y de la conformidad del interesado-, cuando el Sr. Lizasoain evacua por medio de su representante la audiencia que para alegaciones le concede el Jurado, de acuerdo con el artículo 24 del cuerpo legal antes citado, reitera las anteriores manifestaciones en escrito fechado en 17 de enero de 1955 (Documento núm. 18) pronunciándose en esta forma literal: *«El suscribiente no pone reparo alguno a la actuación del Jurado de Estimación, pero la juzga innecesaria»*, entre otras razones porque... *«las bases propuestas por el servicio de Inspección han sido aceptadas por el contribuyente, de manera que el acta se ha levantado con la conformidad de éste»*.

Como consecuencia de esta actuación del Sr. Lizasoain, el Jurado de Estimación, cuya competencia no se ha discutido en ningún momento, dicta acuerdo en 21 de marzo de 1955 fijando como base impositiva en el expediente de méritos la de 520.802,86 pesetas. Es decir, la misma que fue propuesta por la Inspección y admitida por el contribuyente en el acta de 17 de diciembre de 1954, admisión que fue confirmada después por el interesado en sus escritos de 20 de diciembre de 1954 y 17 de enero de 1955, como hemos visto. Sin embargo, contra el acuerdo del Jurado de Estimación, el Sr. Lizasoain recurre en alzada ante el Jurado de Utilidades, al que plantea toda la cuestión que se recoge en los antecedentes, dando un giro copernicano a todo el asunto, giro que ya no podía tener eficacia alguna, pues el propio interesado había ya fallado definitivamente su pleito con su conformidad inicial y reiterada. Incluso, cabe añadir que este planteamiento nuevo de cuestiones de hecho ante el Jurado de Utilidades, en

discrepancia con todo el procedimiento de sumisión y conformidad seguido hasta aquel momento, se hizo contra el principio de Derecho procesal recogido en el brocardo *lite pendente, nihil innovetur*, que prohíbe traer a la segunda instancia cuestiones no planteadas en la primera si no son de fecha posterior. Es decir, y una vez más es innecesario entrar a considerar la cuestión de fondo, dicho recurso de alzada ante el Jurado de Utilidades era, en pura técnica procesal, inviable y estaba condenado al fracaso por la anterior actuación del recurrente en el expediente.

La eficacia en el Derecho procesal tributario del principio general de Derecho de que «nadie puede ir contra sus propios actos» está reconocida por la jurisprudencia fiscal. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en efecto, ha declarado: «No pueden impugnarse los actos administrativos derivados de las actas de inspección, basándose en la oposición a los hechos consignados en tales documentos con la conformidad del contribuyente, lo que va contra el principio de que nadie puede volver contra sus propios actos. El interesado puede discutir las consecuencias tributarias de los hechos, pero no los propios hechos» (Resolución de 17 de diciembre de 1948). «*No puede impugnarse la liquidación girada sobre las bases propuestas por la Inspección y aceptadas por el contribuyente*» (Resolución del T.E.A.C. de 20 de abril de 1955), pues esa liquidación «sólo es impugnable cuando la impugnación se basa en la no sujeción al tributo» (Resolución del T.E.A.C. de 25 de junio de 1946).

Esta doctrina está recogida también en el ordenamiento positivo, aunque sólo para las llamadas «actas de invitación», por la Orden de 18 de diciembre de 1954, que complementa lo dispuesto en la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 y Leyes de 28 de marzo de 1941 y 20 de diciembre de 1952. Ya que la Orden de 18 de diciembre de 1954 dispone: «1.º Cuando como consecuencia de invitación de la Inspección de los Tributos el contribuyente preste su conformidad, en todo o en parte, a las bases impositivas propuestas por dicha Inspección, tendrán el carácter de firmes las aceptadas por el contribuyente, mediante la consignación de su conformidad en el acta levantada por la Inspección, aunque ésta no contenga especificación de detalle, no pudiendo, por tanto, ser objeto de impugnación por el contribuyente. 2.º Podrán, no obstante, ser impugnadas las liquidaciones que se practiquen como consecuencia de las bases aceptadas en las actas de Inspección, a que el número anterior se refiere, pero solamente en cuanto a la indebida aplicación a las bases de la legislación fiscal vigente.»

Pero si importante es que resulte enervada la acción que ahora utiliza el Sr. Lizasoain por su conformidad al acta de inspección, más importante aún es tener que considerar caducada toda posibilidad de defensa en el trámite de alegaciones ante la Administración de Rentas Públicas, evacuado en 20 de diciembre de 1954 (Documento núm. 17), en el que por el Sr. Lizasoain, representado por su apoderado, se ratificó la conformidad prestada en el acta a la base estimada por la Inspección. No hubiera importado mucho la conformidad prestada en el acta de 17 de diciembre de 1954 si en el escrito de alegaciones de 20 siguiente se hubieran impugnado los hechos, la conformidad a la base propuesta por la Inspección y el reconocimiento de la competencia del Jurado de Estimación. En ese momento, y no ahora, debió aportar el Sr. Lizasoain prueba documental suficiente para demostrar la inexistencia del «mayor importe del beneficio por regularización de ventas», según el acta. En ese trámite debió quedar planteada toda la cuestión de hecho, no permitiendo que en el expediente de gestión no haya alusión alguna a la documentación extracontable utilizada por los Inspectores, haciendo, en una palabra, conocer a la Administración el verdadero

supuesto de la realidad económica del negocio del Sr. Lizasoain. Podemos afirmar, por ello, que por su escrito de 20 de diciembre de 1954 el Sr. Lizasoain hizo imposible la defensa de su derecho y hay que considerar caducadas, desde entonces, cuantas acciones le asistiesen para hacer a la Administración considerar la cuestión de hecho, tal y como ahora, tarde y prejuzgando el asunto, se intenta.

Porque, aun redactada el acta tal y como quedó, fue posible, en el trámite de alegaciones previsto por el artículo 61 del Reglamento de 13 de julio de 1926, volverse contra la conformidad prestada en la misma a la propuesta de la Inspección. Nos lo dice el Tribunal Central Económico-Administrativo, en su resolución de 14 de febrero de 1933, en repetidas ocasiones confirmada: «Es doctrina reiteradamente sustentada por el Tribunal Central que *el hecho de prestar su conformidad un contribuyente a un requerimiento de la Administración en su acción investigadora no lleva implícita la privación del derecho de defensa ulterior, porque se correría con ello el riesgo de que pudiera darse conformidad con error o temor a incurrir en responsabilidad, y ante esta realidad quedarían los contribuyentes desamparados para demostrar el perjuicio que se les hubiera irrogado e instar su reparación, aparte de que, de otra suerte, quedaría enervada la prescripción contenida en el artículo 15 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, que admite reclamación en la vía gubernativa contra los actos administrativos que declaren o nieguen un derecho o una obligación.*»

¿Y era la defensa posible? ¿De haberse entrado entonces en la consideración de la cuestión de fondo, tal y como hoy se propone, habría sido favorable el resultado? Indudablemente, dentro de las contingencias de la justicia humana, porque el reflejo de la operación de venta de azúcar pilé a la casa «Suchard, S.A.E.» en los libros de contabilidad del Sr. Lizasoain, origen de la estimación de «mayor beneficio por regularización de ventas» es irreprochable desde el punto de vista de la técnica contable, si se tiene en cuenta la negativa de «Suchard, S.A.E.» a dar y recibir facturas, tanto por el azúcar terciada como por el azúcar pilé, objeto de operación. Dice el Sr. Lizasoain en una de sus notas entregadas a este Letrado para la redacción de los antecedentes, y así ha sido recogido literalmente (v. antecedente XIV), que «se podrá discutir la fortuna de los asientos», «se podrá discutir el acierto técnico en la forma de contabilizar la operación». No lo estima así el Letrado que suscribe, que ha examinado detenidamente la contabilidad de D. José Manuel Lizasoain, para el que la forma de contabilizar la operación desde el punto de vista técnico, contable y fiscal, es la única posible y honrada, dada la forma en que se desarrolló. Y respecto a la factura «volante» del Sr. Lizasoain hallada por la Inspección, basta leer la carta de «Suchard, S.A.E.» al Sr. Lizasoain en 21 de enero de 1955 (Documento núm. 7). Pero ¿por qué no se plantearon todas estas cuestiones a su debido tiempo?, se pregunta este Letrado con la amargura que a todo jurista de vocación debe producirle saber un caso perdido por defecto de procedimiento, abandono de la acción o falta a su debido tiempo de una asistencia técnica competente.

* * *

En conclusión, a juicio del Letrado que suscribe, el recurso interpuesto por D. José Manuel Lizasoain Aurrecoecha ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa contra la liquidación practicada por la Administración de Rentas Públicas, en cumplimiento de acuerdo dictado por el Jurado de Utilidades en expediente seguido por Tarifa III de Utilidades correspondiente al ejercicio de 1953, como consecuencia del

acta levantada por la Inspección de los Tributos en 17 de diciembre de 1954, es inviable, y no puede prosperar la pretensión deducida por el Sr. Lizasoain de que por el Tribunal entre en el fondo del asunto y revise y modifique la base imponible estimada en 520.802,86 pesetas por los siguientes motivos:

1.º La jurisdicción económico-administrativa es incompetente por razón de la materia para entender en asuntos referentes a la estimación de bases impositivas, cuando éstas no resulten de una contabilidad legalmente llevada, cuestión de hecho reservada exclusivamente en el ordenamiento fiscal español a los Jurados, únicos organismos competentes.

2.º La base impositiva cuya modificación se solicita resulta fijada en 520.802,86 pesetas, por acuerdo del Jurado de Utilidades, aprobado por la superioridad, en confirmación de resolución dictada por el Jurado de Estimación, y es firme y definitiva por no haber contra el acuerdo del Jurado de Utilidades recurso alguno. Y

3.º Dicha base fue estimada también en 520.802,86 pesetas por la Inspección en el acta levantada en 17 de diciembre de 1954, origen de este expediente, y el Sr. Lizasoain prestó su conformidad a la misma, que ratificó al evacuar los trámites de alegaciones ante la Administración de Rentas Públicas y Jurado de Estimación.

Es la opinión del Letrado que suscribe, que, gustoso, somete, como siempre, a otra si resulta mejor fundada.

Madrid, 1 de mayo de 1956.