

El perjuicio de valores en la gestión recaudatoria de las Haciendas locales

por

ALFONSO VIZÁN FERRO

SUMARIO: *I. Introducción.—II. ¿Cuándo, cómo y por quién debe declararse el perjuicio de valores?—III. Sujetos responsables y grados de responsabilidad.—IV. Procedimiento para la declaración de responsabilidad en sus distintos grados.—V. Los actos declaratorios de responsabilidad y sus efectos.—VI. Recurso contra los acuerdos declaratorios de responsabilidad por perjuicio de valores.*

I. INTRODUCCION

Establece el artículo 123 del vigente Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948, que «Ninguna razón ni pretexto será admisible para que las incidencias de la recaudación se prolonguen más allá de los dos años siguientes a la terminación del semestre en que fuesen cargados inicialmente los respectivos valores al Recaudador», precepto que, en esencia, se contenía ya en la Instrucción de 26 de abril de 1900 y en el Estatuto de 18 de diciembre de 1928, y que debe relacionarse, por una parte, con la regla 6.^a del artículo 150 del primeramente citado, que establece el mismo plazo para la ultimación de los expedientes de apremio que deban concluir en declaración de fallidos, y, por otra, con el 199-1, según el cual «El mero transcurso del plazo de dos años, contados desde el día primero del semestre siguiente al en que tuvo lugar el cargo inicial de los valores a la Recaudación, sin realizar el cobro o sin formalizar reglamentariamente la data de los mismos, determinará automáticamente, con respecto a éstos,

una situación especial de prevención y el concepto de *valores perjudicados*». La declaración de este estado de perjuicio—conforme al párrafo 2 del mismo artículo 199—da lugar «a la iniciación de un proceso de depuración de presuntas responsabilidades subsidiarias, para garantizar al Tesoro si los débitos no llegaran a hacerse efectivos o a formalizarse en data aprobada por Tesorería» antes de que prescriba la acción cobratoria. Tal finalidad basta para justificar la importancia de dicha declaración y de las actuaciones que deben subseguirla, como es puesto de relieve por la Circular de la Dirección General del Tesoro de 15 de enero de 1949, en la que, al explicar las principales reformas contenidas en el nuevo Estatuto, refiriéndose al perjuicio de valores lo califica de «materia de la máxima trascendencia en el servicio recaudatorio, tal que en ella desemboca—y ella viene a constituir, en definitiva, su más acabado y expresivo compendio—la actuación de cada Recaudador».

El perjuicio de los valores consiste, para el legislador, en la presunción de que si el Recaudador-Agente ejecutivo no los ha realizado en el término de dos años—que se considera más que suficiente para ese efecto, o para la adjudicación a la Hacienda local de los bienes trabados al deudor, o para la justificación de la insolvencia de éste—, deviene muy problemática su realización futura—que se estima más improbable a medida que transcurre el tiempo—; e incluso ha de presumirse que la no formalización de algunos de aquellos valores en concepto de fallidos se deba a la dificultad o imposibilidad en que se halla dicho ejecutor de demostrar en los respectivos expedientes que la actual insolvencia del deudor ha sobrevenido antes de que aquél pudiera llevar a buen término las diligencias del apremio; por cuya razón, así como por la de irregularidades en el procedimiento, se originaría para el Agente una responsabilidad subsidiaria—distinta de la derivada del perjuicio de los valores—, por aplicación del apartado a) del artículo 10 del repetido Estatuto, según el cual vienen obligados en concepto de subsidiarios «Los Recaudadores de Hacienda o las Entidades encargadas de la recaudación, cuando, por su negligencia o por irregularidades en el procedimiento ejecutivo, no se pudieren hacer efectivos los créditos reconocidos y liquidados a

favor de la Hacienda...» Esa responsabilidad subsidiaria, una vez acreditada la insolvencia del deudor, podría hacerse inmediatamente efectiva del Agente; mientras que la deducible por dicho perjuicio no sería exigible en definitiva hasta que sobreviniera la prescripción de aquellos créditos.

Ahora bien, ni la Ley de Régimen local, ni las normas reglamentarias que la desarrollan en cuanto a la gestión económica, contienen preceptos que directamente aludan al mencionado perjuicio; como tampoco los contenía la anterior regulación de las Haciendas locales. Sin embargo, es evidente que puede darse en éstas el riesgo de que los créditos exactivos no se realicen por incuria de los Agentes encargados de su cobranza, o por la de los funcionarios y coadyuvantes del servicio recaudatorio; y por ello, atendido el principio de que «donde hay la misma razón debe haber la misma norma de derecho», es natural que se vengán considerando aplicables a dichas Haciendas, *mutatis mutandis*, las normas por que se rige esta materia en el Tesoro público, teniendo en cuenta que «Las disposiciones que regulan la recaudación de las contribuciones e impuestos del Estado serán aplicables a las exacciones locales», conforme previene el artículo 742 de la mencionada Ley—reiterante de un inveterado precepto de nuestros ordenamientos de esta esfera—, al que corrobora la disposición adicional 1.^a del Reglamento de Haciendas locales, según la cual «Para las materias no reguladas por la Ley o en este Reglamento se aplicará la Ley de Administración y Contabilidad del Estado y demás disposiciones de la Hacienda pública». Y, así, no es de extrañar que la Circular de 3 de enero de 1955, por la que el Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales da instrucciones sobre la rendición y censura de las cuentas de la gestión recaudatoria, haga expresa referencia en su prevención 4.^a a «los valores que deban declararse perjudicados... en aplicación de lo dispuesto en el artículo 199 y siguientes del Estatuto de Recaudación». Mas resulta innegable que el trasvase a la esfera local de las normas que regulan el perjuicio de valores en el repetido Estatuto, plantea numerosos problemas que dificultan la viabilidad de las mismas, y cuyo análisis y resolución constituyen el objeto primordial del presente tra-

bajo, en el que, además, se exponen casos prácticos de aplicación de aquellas no siempre claras normas.

El primero de dichos problemas es el de determinar cuáles son los valores que pueden incurrir en perjuicio; problema que en la recaudación del haber del Estado no ofrece dificultad, pues tales valores no pueden ser otros que los recibos talonarios, las patentes y las certificaciones de débito a que se refiere el artículo 4.º del citado Estatuto, comprendidos aquéllos en las listas cobratorias o relaciones de altas en cuya compañía deben ingresar en Caja para salir de ella bajo el oportuno pliego de cargo. Análogos recibos y certificaciones son los regulados en los artículos 261 y 262 del Reglamento de Haciendas locales; pero se producen en éstas otros recibos—que ya no son propiamente valores, sino justificantes de pago para el deudor—, los cuales no derivan de documento cobratorio alguno—matrículas, repartimientos, padrones, etcétera, debidamente aprobados e intervenidos—, que en algunos casos ni siquiera se refieren a exacciones—como los expedidos a los usuarios de viviendas u otros bienes municipales a título de derecho privado—, o que tienen una regulación especial en cuanto a las fechas en que se expiden y a la duración de su respectivo período voluntario de cobranza (como los de contribuciones especiales, en ciertos supuestos; los de la tasa por suministro de agua u otros flúidos mediante contador, o los de las cuotas concertadas con los gremios, que no se hagan efectivas por ingreso directo); recibos cuya cobranza se encomienda a menudo a Recaudadores o Gestores afianzados, aun no siendo esto procedente en muchos casos. En general, debe sentarse la conclusión de que, entre los aludidos, sólo cabrá considerar perjudicados, en su día, a los recibos de exacciones—es decir, por los conceptos configurados legalmente como tales—, y, de entre los mismos, a solos los que puedan ser objeto de pliego de cargo a la Recaudación con anterioridad a su cobro. Acerca del primer requisito, y por lo que respecta a los referidos suministros, ha de tenerse en cuenta que, según dispone el artículo 155 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales, «las tarifas que hayan de satisfacer los usuarios tendrán la naturaleza de tasa y serán exaccionables por la vía de apremio», salvo lo dispuesto en su párrafo 2, a pesar

de lo que en su día previno la Orden del Ministerio de Industria de 28 de febrero de 1955.

II. ¿CUANDO, COMO Y POR QUIEN DEBE DECLARARSE EL PERJUICIO DE VALORES?

Dispone el último inciso del apartado *d*) del artículo 189 del repetido Estatuto, con referencia a la actuación de la Comisión liquidadora que ha de informar las cuentas de la gestión recaudatoria, que «Preceptivamente se indicará en los propios informes los valores que en el período de la cuenta hubiesen incurrido en el concepto de perjudicados a tenor de lo establecido en el artículo 199», y su artículo 200 determina que «Inexcusablemente, las Tesorerías de Hacienda, al practicar la liquidación de cada semestre, harán, por zonas recaudatorias, la declaración formal del estado de perjuicio, comprendiendo en la misma, con separación de pueblos y conceptos, todos los valores en los que el día último del período de gestión de la respectiva cuenta se cumpliera el plazo de los dos años de que trata el artículo anterior y que, consiguientemente, adquieren el mencionado carácter de perjudicados». Tales normas dan respuesta a las dos primeras cuestiones del interrogante, pues de ellas resulta que es al censurar las cuentas semestrales a que se refiere la regla 86 de la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones locales cuando regular e inexcusablemente debe formularse la declaración del estado de perjuicio a que haya lugar, la cual formará parte, en su caso, del diligenciado de dicha censura y expresará—sin «separación de pueblos», como es obvio, si se trata de Municipios—el importe de los valores que en cada concepto exactivo lleven más de cuatro semestres cargados a la Recaudación; valores que, conforme al apartado *b*) del artículo 189 antedicho, relacionará el Recaudador por separado de los restantes del mismo ejercicio a que se refieran—en las facturas que han de justificar los pendientes de cobro que luzcan en dichas cuentas—, como dato y antecedente para la declaración de perjuicio de que se trata. Es decir, que la factura-resumen—modelo número 48 del Estatuto—que justifique los recibos pendientes en la Data, por el ejercicio que ante-

cede en dos años al de cierre de la cuenta, ha de presentar la particularidad de que en ella se cifren por separado los relativos a uno y otro semestre de dicho ejercicio, ya que respecto a alguno de éstos se cumplirán los dos años determinantes del perjuicio, según la fecha del cargo de los valores y el período semestral a que se refiera la cuenta (por ejemplo, los recibos cargados en el primer semestre de 1955 se perjudicarán al cerrar la del primer semestre de 1957). La Comisión liquidadora examinará los comprobantes que han de acompañarse a aquella factura, o sean: las relaciones valoradas, separadas por semestres, en que por conceptos exactivos se reseñen uno por uno los valores pendientes, con expresión de su importe, del trimestre en que fueron cargados y del número con que figuran en su lista cobratoria o documento que la sustituya; siendo también aconsejable que se exprese el nombre del deudor en las relaciones correspondientes a los valores perjudicados, para asegurar mejor la identidad y control futuro de los mismos. Cotejará dicha Comisión estas relaciones con sus respectivos recibos; se cerciorará de la legitimidad de éstos y de la exactitud de la cifra que expresa la suma de su importe—que deberá corresponderse con la figurada en la cuenta, donde, a tal efecto y por excepción, se expresarán también por separado los pendientes de ambos semestres—, y como resultado de esas comprobaciones reflejará en su informe, como uno de los particulares del mismo, el importe de los valores que en cada exacción deban considerarse incursos en perjuicio. Finalmente autorizará con su firma dichas relaciones, para su entrega al Depositario, devolviendo al cuentadante el duplicado de las mismas, cuya formación y conservación interesan a éste. Análogas operaciones se realizarán con respecto a las certificaciones de débito—cuyas relaciones deberán ser siempre nominales—, teniendo presente que el número con que habrán de reseñarse los valores es el figurado en el Registro de expedición a que se refiere el párrafo 3 de la regla 64 de la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones locales, y que para determinar el semestre de su cargo habrá que atender a la fecha del pliego en que se formuló éste, que será poco posterior a la de aquella expedición.

Por excepción, procederá la declaración formal del estado de

perjuicio, cuando haya lugar a ella, en las liquidaciones extraordinarias a que aluden el artículo 183-2 del mismo Estatuto y la referida regla 86 de aquella Instrucción de Contabilidad—sea por fallecimiento del Recaudador, por sospecha vehemente de cualquier anormalidad en la función recaudatoria o por otra causa legítima—, como así lo reconocieron ya implícitamente los acuerdos del Tribunal Económico-administrativo central de 14 de julio, 4 de agosto y 28 de septiembre de 1944, al afirmar que «Toda declaración de perjuicio de valores, así como las de responsabilidad subsidiaria, han de ser siempre consecuencia de una previa liquidación, *cualquiera que sea el carácter o motivo de ésta*, que es cuando se puede tener conocimiento exacto del resultado de la gestión llevada a cabo, así como de la situación del Recaudador o Entidad recaudadora».

Es importante retener que la extemporaneidad de la declaración del perjuicio no priva a ésta de su eficacia, pues aunque se formule tardíamente, en liquidación semestral posterior a la oportuna, ella se entenderá siempre referida a la fecha del nacimiento automático del perjuicio, conforme al último inciso del mencionado artículo 200. Por tanto, la obligación de cumplir aquella formalidad persiste mientras la Administración pueda urgir su cumplimiento, como ya pusieron de manifiesto las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril y 24 de octubre de 1950, que, si bien referidas a la regulación de esta materia en el anterior Estatuto, constituyen doctrina aplicable al vigente.

Ahora bien, como para el cómputo de los dos años determinantes de la situación de perjuicio hay que partir del período semestral en que fueron inicialmente cargados los recibos a la Recaudación—o las certificaciones de débito a la Agencia ejecutiva—, es obvio que reviste primordial importancia la correcta expresión de la fecha de cargo de unos y otras en los pliegos respectivos, y que, cuando se produzcan datas interinas o provisionales de valores que se cargan nuevamente en ejercicio posterior, no se altere la referencia del año de origen, que también debe conservarse respecto a los valores procedentes de otras zonas recaudatorias, dependientes o no de la Corporación de que se trate. En relación con estos principios, hay que evitar el error en que

frecuentemente se incurre al cargar los valores y referenciarlos en las cuentas de la gestión recaudatoria por el año en que se han devengado los débitos o se ha contraído la liquidación de las cuotas; siendo así que, a efectos de la contabilidad y responsabilidades de la repetida gestión, los recibos son siempre del semestre en que se han cargado por primera vez al Recaudador, sin perjuicio de que en la data respectiva y a los fines de su imputación presupuestaria se tenga en cuenta el ejercicio de Resultas a que puedan corresponder aquéllos. Por otro lado, hay que tener presente que, conforme a la mecánica de la cobranza en el Estatuto de Recaudación, los recibos que se cargan en un semestre determinado y no se satisfacen o datan en el período voluntario respectivo, forzosamente han de hallarse en el apremio el día primero del semestre siguiente, puesto que aquel período no podía rebasar el día 10 del tercer mes de cada trimestre en la inicial redacción del artículo 61 de dicho Estatuto, ni puede hoy prolongarse más allá del «último día hábil de la primera semana del quinto mes» de cada semestre, según la modificación introducida por el Decreto de 13 de diciembre de 1962; lo cual sucedería del mismo modo en la Administración local si todos los recibos cargados al Recaudador se ajustaran en su cobro a lo dispuesto en el artículo 261 del Reglamento de Haciendas locales o al mencionado precepto estatutario. En consecuencia, hay que admitir que el perjuicio previsto por el legislador sobreviene por la morosidad en el cobro o formalización de los valores en el período ejecutivo, es decir, supuesta la terminación de su período voluntario de cobranza o la iniciación del procedimiento de apremio sobre los mismos; terminación o iniciación a las que respectivamente se referían el artículo 239 del Estatuto de 1928 y el 177 de la Instrucción de 26 de abril de 1900, antecedentes del 199 del Estatuto hoy en vigor; lo cual resulta perfectamente lógico si se considera que sólo en el período ejecutivo se puede obtener la realización de los créditos exactivos en contra de la voluntad del deudor. Así, pues, cabe preguntarse si en el supuesto de una moratoria legalmente acordada o de una reposición a Voluntaria de valores anteriormente incursos en el apremio, debe iniciarse el cómputo de los dos años determinantes del perjuicio, no en el primer día del semestre siguiente a su primer

cargo a la Recaudación, sino en el primer día del período semestral posterior a aquel en que definitivamente concluyó su período voluntario de cobranza. La respuesta vienen a dárnosla las aparentemente contradictorias sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1951 y 10 de junio de 1952, sobre interpretación del citado artículo 239; en la primera de las cuales se sostiene que la legalmente acordada prórroga de la cobranza, hasta el 31 de marzo de 1940, del período voluntario de valores del año 1939, impide que en 4 de marzo de 1942 se considere transcurrido el plazo de dos años exigido para la declaración de su perjuicio; mientras que la segunda sentencia afirma lo contrario, si bien atendiendo a que la Ley de Presupuestos que concedió aquella prórroga lo hizo sólo al efecto de que los contribuyentes pudieran satisfacer sus débitos sin recargo, pero sin que se paralizaran respecto a los mismos las actuaciones de apremio conducentes al aseguramiento de su pago; criterios que pueden concordarse con la regla de que cuantas veces hayan de ponerse al cobro, sin recargo, valores respecto de los cuales haya transcurrido ya un inicial período voluntario de cobranza, éstos se cargarán como accidental del año y período en curso, después de haber sido datados en Ejecutiva por su año de origen, y que las cuotas legalmente aplazadas han de incluirse también en el cargo por accidental del período en que hayan de cobrarse. En cuanto al caso de una arbitraria dilatación de los períodos voluntarios de cobranza, autorizada o consentida al Recaudador, hay que advertir que ella no debe ser óbice para que se formule a su tiempo la declaración del perjuicio; pero la perturbación que tal anomalía pudiera producir respecto a la normal efectividad de las responsabilidades derivadas del mismo, constituiría a los causantes de aquélla en responsables subsidiarios de los débitos que por su incuria no llegaran a realizarse, conforme al apartado b) del artículo 10 del Estatuto de Recaudación y atendidos los términos del 738 de la Ley de Régimen local, 255 del Reglamento de Haciendas locales y regla 9.^a-e) de su aneja Instrucción de Contabilidad.

Acerca del órgano a quien corresponde formular dicha declaración de perjuicio en el ámbito de la Hacienda local, surge la duda de si esta facultad forma parte del haz de competencias que

tiene atribuidas el Depositario de Fondos por su equiparación al Tesorero de Hacienda—como Jefe inmediato del servicio recaudatorio—, o si, por el contrario, debe contarse entre las exceptuadas de tal equiparación, como sucede con la providencia de apremio o con el acuerdo aprobatorio de las cuentas de recaudación a que se alude. La circunstancia de que el acto por el que se declara formalmente el perjuicio de valores sea calificado de «acuerdo» en el artículo 203 del Estatuto, y de acuerdo que ha de notificarse al «Recaudador presunto responsable», no debe inducir a creer que se está aquí en presencia de un acto administrativo propiamente dicho—que, como tal, no podría emanar de aquel Depositario—, ya que esa declaración constituye un pronunciamiento de trámite que «seguida e inexcusablemente» debe reacer «con respecto a los valores que en el informe de la Comisión liquidadora se consignen como perjudicados» [apartado e) del artículo 189 del repetido Estatuto], y cuyo alcance no es otro que el de iniciar un procedimiento de depuración de responsabilidades cuya resolución compete a un órgano superior. Trátase, pues, de un acto de mera impulsión, contra el que no cabe recurso alguno—conforme al artículo 210-1 del mismo Estatuto—y que debe producirse como necesaria consecuencia de un hecho natural ineluctable: el simple decurso del tiempo que determina la situación de perjuicio. Las características de dicho acto son destacadas por la referida Circular de la Dirección General del Tesoro cuando alude a «un riguroso automatismo para las declaraciones de perjuicio de valores al prevenir como operación integrada en las de liquidación semestral a los Recaudadores, el examen y la declaración procedente con referencia a los valores que al término de cada semestre adquieren el carácter de *perjudicados*». Atendida, pues, la naturaleza del acto declaratorio del perjuicio de valores—al que no se le da otro alcance que el de una «operación» o diligencia de las varias que integran las liquidaciones referidas—, ha de considerarse correcto y conveniente que sea el Depositario de Fondos el que formule dicha declaración, como un particular del acuerdo por el que eleve a la aprobación de la Superioridad las cuentas semestrales de la gestión recaudatoria; y el Interventor de Fondos debe vigilar y urgir, en su caso, el cumplimiento de dicho come-

tido, de acuerdo con el deber general que le impone el artículo 163-1 del Reglamento de Funcionarios de Administración local, en relación con la ya citada regla 9.^a-e) de la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones locales, y como lógica consecuencia de la fiscalización que ha de ejercer sobre el servicio recaudatorio conforme al artículo 731-2 de la Ley de Régimen local.

III. SUJETOS RESPONSABLES Y GRADOS DE RESPONSABILIDAD

Con arreglo al párrafo 2 del artículo 199 del Estatuto a que venimos refiriéndonos, las responsabilidades de que se trata «pueden alcanzar al Recaudador o Recaudadores causantes de [la situación de perjuicio], a los que no realicen o formalicen los valores perjudicados en los plazos posteriores que se fijan en el artículo 201 y a los funcionarios y demás coadyuvantes de la recaudación que no observaren debidamente su reglamentaria intervención en las operaciones o diligencias conducentes a la ejecución y cobro de los débitos pendientes». Los plazos posteriores a que se alude son: *a*) el de tres años a partir del que motiva la declaración del perjuicio, y *b*) el tiempo que media entre el término de estos tres años y la fecha en que prescriba la acción del Tesoro para el cobro de los descubiertos. Esos dos plazos determinan, respectivamente, el segundo y tercer grado de responsabilidad; mientras que el primero de éstos se perfecciona por el transcurso de los dos años que dan lugar al estado preventivo de perjuicio.

Por «formalización de los valores», en sentido amplio, se entiende su data definitiva en cuentas, aunque sea por ingreso de su importe en la Hacienda local; pero en sentido estricto—que es el que emplean los preceptos comentados—significa toda data por concepto distinto del cobro o realización de los débitos. La data interina—constituída por el importe de los fallidos y adjudicación de bienes a la Hacienda local, según expedientes tramitados por la Recaudación, hasta que proceda su formalización contable—y, con mayor motivo, la data provisional—devolución transitoria de va-

lores para subsanación de errores materiales o, en el Estatuto de 1928, para ampliación de datos o por cualquier otra causa distinta de las que motivan las otras clases de data—no debieran conceptuarse como formalización de valores al efecto de que se trata, conforme al criterio del acuerdo del Tribunal Económico-administrativo central de 7 de marzo de 1952, en el que rechaza la posibilidad de que las «datas interinas puedan suspender o interrumpir el plazo de los dos años [determinantes del perjuicio], pues aparte de que el precepto mencionado no lo dice (artículo 199 del vigente Estatuto), hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 147 del Estatuto de Recaudación de 1928 y 124 del vigente, según los cuales "Cuando por los Delegados de Hacienda o los Tesoreros se reclame algún expediente de apremio sin orden expresa de suspensión de procedimiento, los ejecutores quedarán obligados a librar certificación con referencia al expediente pedido, suficiente para proseguir la ejecución, la que continuará sin interrupción alguna"». Ahora bien, el artículo 201, a que anteriormente se ha aludido, sólo exige que la data sea aprobada por la Tesorería dentro de los períodos a que se refiere, y por ello entendemos que si aquella dependencia—es decir, la Depositaria de Fondos en la Administración local—, después de cotejados los valores con sus facturas de data y comprobada la pertinencia de ésta, devuelve al Recaudador uno de los ejemplares de aquéllas, sellado y autorizado por la propia Depositaria, se habrá cumplido la condición necesaria y suficiente para acreditar la formalización de dichos valores; lo que no obstará a que, si en virtud de compulsas o más detenido examen posterior hubiera de devolverse a la Recaudación alguno de los recibos o certificaciones indebidamente datados, se produzca nuevo cargo de éstos por el año de su origen, y sin que el tiempo en que han permanecido como data interina o provisional se descuenta del determinante del perjuicio. Claro es que, a fin de evitar el subterfugio que supondría la momentánea obtención de datas improcedentes para eliminar de la cuenta semestral los valores que con motivo de la misma hubieran de declararse perjudicados, la Depositaria no debe limitarse a la comprobación de la legitimidad de aquéllos, o a la conformidad de los mismos con las facturas de data respectivas—como única-

mente exige el artículo 175-2 del Estatuto—, sino que deberá examinar la fundamentación de éstas, para rechazar las que manifiestamente carezcan de ella. Y es necesario insistir en que esa autorización de las facturas de data constituye una facultad del Depositario de Fondos, pues existe en algunas Corporaciones la viciosa costumbre de que dicho funcionario se inhiba en tal cometido y sea otro órgano superior el que admita o rechace las datas cursadas por la Recaudación o Agencia ejecutiva. Ello no está justificado ni siquiera en el caso de los fallidos, pues aunque la definitiva aprobación de los expedientes no tuviera lugar hasta el término de los tres meses que señala el artículo 155 del mismo Estatuto—y aunque esa aprobación se reservara a la Comisión permanente o al Pleno corporativo—, es obvio que en el entretanto no puede rechazarse la data de los correspondientes valores, si a éstos se acompañan, *prima facie*, las actuaciones exigidas para el caso en los artículos 150 y siguientes de aquel cuerpo de normas.

Ya se ha indicado anteriormente que el decurso de los dos años determinantes del perjuicio de valores comienza cuando éstos son objeto ya del procedimiento de apremio, aunque se trate de recibos, y si el Estatuto habla de la responsabilidad de los «Recaudadores» y no de la de los Agentes ejecutivos, es porque aquéllos asumen también preceptivamente la función de éstos. Mas no sucede así en la Administración local, donde tales Agentes pueden existir con independencia de los encargados de la recaudación en período voluntario, y, por ello, las referencias que, por seguir la terminología del Estatuto, hagamos a los Recaudadores, deberán entenderse igualmente hechas a los Agentes ejecutivos a que alude el artículo 256 del Reglamento de Haciendas locales. Lo mismo cabe decir respecto a los Gestores afianzados y arrendatarios a que aluden los artículos 734 y 735 de la Ley de Régimen local, cuando, por excepción, recaudasen algunas exacciones cuya liquidación corresponda a las oficinas municipales y cuyo cobro se realizara previa contracción en cuentas y formulación de cargo por los valores producidos.

Como «funcionarios responsables» hay que considerar a los de la Entidad local, distintos de los Recaudadores, que por «su

morosidad, falta de celo u omisiones», con motivo de su «reglamentaria intervención en las operaciones o diligencias conducentes a la ejecución y cobro de los débitos» contribuyesen a que se perjudicaran los valores o a que transcurrieran respecto de los mismos los períodos determinantes de los otros dos grados de responsabilidad. La extensión de ésta varía, dentro del mismo grado, según se trate de los Jefes de dependencia o servicio «que no hubieren prestado al Recaudador la asistencia a que vinieren obligados por razón de su función», o «del personal a sus órdenes que resulte causante material de la negligencia o descuido» (artículo 206 del Estatuto); pues la responsabilidad contemplada se reparte entre dichos Jefes, por una parte, y el citado personal, por otra, conforme a los índices dos y uno, respectivamente, constituyéndose así dos subgrupos de responsables dentro del general de funcionarios (artículo 207).

Por «coadyuvantes responsables», vistos los términos del artículo 219 del mismo Estatuto, habrá que entender, en general, las colectividades o individuos, constituídos o no en autoridad e independientes de la Entidad local y de sus Recaudadores, que, llamados a cooperar en el servicio recaudatorio según las prescripciones de aquel cuerpo de normas, negasen la debida asistencia; y, más especialmente, quienes retrasasen cualquier diligencia del procedimiento de apremio que tenga marcado plazo en el repetido Estatuto. Conforme al articulado de éste, aparecen, entre otros, como obligados a prestar dicha cooperación en las actividades que allí se especifican, dentro del período ejecutivo: los Jueces de paz, municipales, comarcales o de primera instancia, y, en su caso, los Secretarios respectivos; los Alcaldes, Tenientes de Alcalde y Secretarios de Ayuntamiento (respecto a Corporación ajena, pues los de la propia deben comprenderse en el grupo de los funcionarios); los testigos que intervienen en las diligencias de embargo, los depositarios o administradores de los bienes trabados y los peritos tasadores de los mismos; los Registradores de la Propiedad; los administradores o directores de los *Boletines Oficiales* de las Provincias y las empresas arrendatarias de éstos; las Comisiones de evaluación, Juntas periciales y Oficinas catastrales [respecto a los arbitrios sobre las riquezas rústica y urbana];

los gremios de industriales (o, en su caso, los Colegios profesionales) y las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

Conforme al artículo 201 del vigente Estatuto, la responsabilidad por perjuicio de valores «podrá ser: individual, cuando se exija de un solo encartado, y conjunta, cuando fueren varios los culpables de la demora en el cobro». El Estatuto de 1928 añadía una tercera clase de responsabilidad: la colectiva, cuando se tratara de las «Juntas periciales u otros organismos», y disponía en el apartado c) de su artículo 239 que «el carácter de la responsabilidad subsidiaria, cuando se declare colectiva o conjuntamente, será el de solidaria», precepto que no se reitera en el ordenamiento actual, donde, por el contrario, las responsabilidades de Recaudadores y funcionarios, aunque se declaren conjuntamente, han de quedar individualizadas en el acuerdo resolutorio, atendiendo para ello al principio general de que, dentro del respectivo grupo o subgrupo de responsables, cada uno de éstos lo será en razón del tiempo en que por su culpa se hubiera demorado la acción cobratoria en el grado de responsabilidad que les afecte. En cuanto a las colectividades coadyuvantes, hay que deducir que, salvo lo dispuesto en casos especiales por el propio Estatuto, serán ellas mismas, de acuerdo con las normas por que se rijan, las que decidirán acerca de la participación de sus miembros en la responsabilidad que se les haya atribuido.

La aludida conjunción de responsabilidad puede producirse respecto a culpables de un mismo grupo (Recaudadores, funcionarios o coadyuvantes), o de grupos distintos; pero, aunque de suyo no hay razón para que las responsabilidades de funcionarios y coadyuvantes no puedan darse sino en el supuesto de que haya algún Recaudador responsable, es lo cierto que si se atiende al procedimiento señalado en el Estatuto para la declaración de aquéllas, aparecen sólo como consecuencia de una derivación de responsabilidad que se propone en vista de los descargos de los Recaudadores; y los términos de sus artículos 208 y 209-4, que específicamente se refieren a las responsabilidades de dichos funcionarios y coadyuvantes, no aluden al supuesto de que ellas afecten exclusivamente a estos grupos de responsables. Tal criterio supone un notable cambio con respecto al sustentado en el Estatuto

de 1928, ya que, conforme al apartado *f*) del artículo 239 del mismo y a la doctrina de numerosas sentencias que hubieron de aplicarlo, la acreditación por el Recaudador de que había encontrado dificultades o rémoras en su actuación, por parte de funcionarios o coadyuvantes, y de que había acudido oportunamente al Delegado de Hacienda para obtener la remoción de aquellos obstáculos, en la forma prevista en el artículo 171, era causa suficiente para eximir de responsabilidad al encargado de la cobranza; mientras que el Estatuto vigente, aun recogiendo y ampliando en su artículo 136 la anterior normativa sobre este particular, previene en relación con dichos obstáculos, en su párrafo 5, que «Caso de sobrevenir o de haberse producido ya el estado de perjuicio de los valores de que se trate, los funcionarios o los coadyuvantes morosos en el cumplimiento del servicio que les incumba y que les hubiese sido requerido incurrirán en la responsabilidad que les sea aplicable conforme [a los artículos 199 y siguientes], en proporción al tiempo que, por su negligencia, se hubiere retardado la acción recaudatoria». Sin embargo, a pesar de esa normal supeditación de la responsabilidad de los funcionarios a la de los Recaudadores, atendido el principio general del artículo 199-2 del mismo Estatuto, en relación con lo previsto en el apartado *b*) de su artículo 10 y en el *i*) de su artículo 9.º, creemos que el Depositario y el Interventor de Fondos que consientan en poder del Recaudador, durante más de cuatro semestres completos, valores respecto de los cuales han debido promover el pase al apremio, serán responsables de su perjuicio y, en su caso, de la no realización de los débitos por extemporánea insolvencia de los contribuyentes, aunque no lo fuera el propio Recaudador por haberse autorizado o impuesto la indebida permanencia de aquéllos en período voluntario.

Así como la responsabilidad de los funcionarios y de los coadyuvantes se determina, dentro de cada grado—y una vez que se ha perfeccionado éste—, en estricta función del tiempo que por su culpa se haya retardado la acción cobratoria respecto a los valores de que se trata, cualquiera que sea la duración del mismo; los Recaudadores no resultarán responsables en ningún grado mientras no hayan tenido aquéllos en su poder por espacio, al

menos, de dos años, que se reducirá a uno cuando hubieran cesado en su cargo voluntariamente o a consecuencia de faltas cometidas en su desempeño, a condición, en todos los supuestos, de que en el cómputo de esos plazos entre, al menos, un semestre completo de los que integran el respectivo grado de responsabilidad (artículo 202 del Estatuto). Estos grados se corresponden objetivamente con los tres períodos de tiempo ya referidos: *a)* el bienio que motiva el estado preventivo de perjuicio; *b)* el trienio que le subsigue, y *c)* el lapso que media entre el término de éste y la fecha en que prescribe la acción para el cobro de la deuda tributaria. Al cerrarse cada uno de dichos períodos se perfecciona fatalmente un grado distinto de responsabilidad, pero su imputación a Recaudadores determinados no puede hacerse sin que se den en éstos ciertas circunstancias, que tal vez no hayan sobrevenido entonces o que no habrán de producirse nunca. Examinaremos, pues, los siguientes supuestos típicos de imputabilidad, referidos, por ejemplo, a determinados recibos de un arbitrio de padrón, correspondientes al cuarto trimestre de 1955 (1), cargados al Recaudador *A* en este período y que permanecían aún pendientes de cobro o de formalización en el momento de haber prescrito la acción municipal para su cobro.

Responsabilidad de primer grado. 1) Con un solo Recaudador responsable: Lo será el que hemos denominado *A*, si continuaba ejerciendo el cargo en 31 de diciembre de 1957, o si hubiera cesado en él, voluntariamente o por faltas cometidas en el mismo, con efectos desde 31 de diciembre de 1956, siendo entonces sustituido por el Recaudador *B*, quien a su vez cesó, por fallecimiento, en fecha anterior a 31 de diciembre de 1958, es decir, sin llegar a tener los valores dos años en su poder. 2) Con dos responsables: Si el cese de *B* obedeciera a las otras causas indicadas, o hubiera tenido lugar después de 31 de diciembre de 1958, tal Recaudador resultaría conjuntamente responsable con *A*. 3) Con

(1) La misma argumentación es válida si supone que los recibos son semestrales o anuales y han sido cargados en el segundo semestre del citado año. Véase la actual redacción de los artículos 59 y 61 del Estatuto recaudatorio, establecida por el Decreto de 13 de diciembre de 1962.

ningún Recaudador responsable: Si *A* hubiera cesado por fallecimiento, antes de perjudicarse los valores, y *B* no los hubiera tenido en su poder ni siquiera el último semestre de 1957 o, teniéndolos, cesara antes del transcurso del año o de los dos años determinantes de su responsabilidad—según el motivo de su cese—, ninguno de los dos sería responsable en primer grado, aunque *B* pudiera serlo en segundo, en el supuesto de que luego se hablará.

Responsabilidad de segundo grado. 4) Con un solo Recaudador responsable: Lo será el *B* del ejemplo anterior, si su cese se hubiera producido después de 31 de diciembre de 1959, es decir, sin dar lugar a que otro Recaudador gestionara los valores durante un año al menos, dentro del trienio que concluye en 31 de diciembre de 1960. 5) Con dos o más responsables: Si el Recaudador *B* hubiera tenido en su poder los valores durante todo el año 1957 y continuara teniéndolos en 30 de junio de 1958—en que suponemos su cese voluntario—, resultaría responsable de segundo grado, además de serlo en primero; y como desde esta fecha hasta el 31 de diciembre de 1960, en que culmina el segundo grado de responsabilidad, median más de dos años, cabe que sus dos inmediatos sucesores resulten o no responsables en este grado, según que uno u otro, o ambos, hayan tenido en su poder los valores, dentro de ese período, durante el tiempo mínimo determinante de su responsabilidad, es decir, durante uno o dos años, según la causa de su cese. Por otra parte, si dicho Recaudador *B* hubiera cesado en 30 de junio de 1958, después de haber ejercido el cargo uno o dos años, según la causa de su cese, resultaría también responsable de segundo grado, puesto que habría tenido en su poder los valores durante un semestre del segundo período de responsabilidad, que comienza en 1 de enero de 1958.

Responsabilidad de tercer grado. 6) Si designamos a esos supuestos sucesores de *B* con las letras *C* y *D* y suponemos que la acción cobratoria sobre los valores de que se trata ha prescrito en 30 de octubre de 1961, hallándose aquellos en poder de *E* desde 30 de junio del mismo año, resultará que éste no adquiere responsabilidad alguna, puesto que no llegó siquiera a gestionarlos du-

rante un semestre; pero sí alcanzará la de tercer grado al Recaudador *D*, si hubiera llegado a tenerlos en su poder desde 30 de junio de 1960 y su cese hubiera sido voluntario o por consecuencia de faltas cometidas en su función, mientras que el Recaudador *C* no podría resultar responsable en este grado, porque su cese habría sido anterior al comienzo del período de tiempo que lo determina, o sea, a 1 de enero de 1961.

En relación con ese tercer grado de responsabilidad, cuyo cierre viene determinado por la prescripción de los valores pendientes, ha de tenerse en cuenta que ésta sobreviene en el Estado, por regla general, al cumplirse los quince años desde la fecha del débito o descubierto, conforme al artículo 141 del Estatuto de Recaudación y al 29 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública (2); pero, en la Hacienda local, la acción para

(2) Esto, que era cierto cuando se redactó este trabajo, no lo será ya a partir de la vigencia del artículo 64 b) de la Ley general tributaria de 28 de diciembre de 1963, el cual establece que prescribirá a los cinco años la acción «para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas»; precepto que, según su disposición final cuarta, entrará en vigor el día 1 de julio de 1964. Por otro lado, conforme a su artículo 66, 1, a), dicho plazo se interrumpe «Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible». Tales preceptos suponen un cambio radical respecto a la regulación a que nos referimos en el texto, no sólo por el drástico acortamiento en la duración de aquel plazo—lo que indudablemente supone un progreso—, sino también por la forma de interrumpirlo, que inexplicablemente abandona la acertada pauta contenida en la Real Orden de 6 de septiembre de 1921, en el artículo 141, 2, del vigente Estatuto y en el 239, 4.ª, del de 1928. Ello comporta la necesidad de dar nueva redacción a las normas estatutarias sobre el perjuicio de valores que, como más adelante indicamos, están indudablemente pensadas para el supuesto del plazo prescriptivo de quince años, aunque no excluyan la posibilidad de aplicarse a otro menor, autorizado por leyes especiales. Por esta última circunstancia, y en tanto no se modifiquen tales normas, conserva su virtualidad cuanto acerca del referido perjuicio—respecto a valores de las Haciendas locales—se dice en el presente capítulo y en el V, de los que respectivamente no hemos querido suprimir el adverso juicio que al Consejo de Estado mereció en su día el antiguo sistema de interrupción del plazo prescriptivo—que ahora parece restablecer la nueva Ley—, ni el calificativo de *anormal* que aplicamos a la hipótesis de una acción cobratoria ejercida por los agentes de las Corporaciones locales después de finalizado el térmi-

el cobro de los créditos exactivos prescribe a los cinco años de su liquidación (3), término que normalmente debe producirse en el decurso del semestre que cierra el segundo grado de responsabilidad; es decir, que si ese término prescriptivo no se interrumpiera, serían coincidentes el segundo y el tercer grado de responsabilidad por perjuicio de valores, y tal vez sea esa la razón de que en la citada Circular del Servicio Nacional de Inspección y Aseoramiento de las Corporaciones Locales, en su prevención 4.^a, se aluda únicamente a las responsabilidades de «primero y segundo grado». Ahora bien, conforme a dicho artículo 141, en su párrafo 2, «El término de la prescripción no se interrumpe, excepto en el caso de que al finalizar [el mismo] existan bienes embargados para la realización de los créditos, en el que habrá de estarse a lo que resulte de la consiguiente continuación del procedimiento de apremio sobre tales bienes»; precepto que priva de virtualidad

no ordinario para la prescripción de sus créditos exactivos, aunque ésta no hubiera sobrevenido por aplicarse a la interrupción de aquél un criterio dispar con el establecido en el mencionado Estatuto. Tal criterio resulta ahora acorde con el del antedicho artículo 66, 1, a) de la reciente Ley, dado que, según este precepto, «cualquier acción administrativa... conducente a... [la] recaudación del impuesto» produce la mencionada interrupción. Sin embargo, parece incuestionable que no puede dejarse al arbitrio de los agentes recaudadores el prolongar indefinidamente, por cualesquiera actuaciones, la vigencia de una deuda tributaria, y, por ello, es de esperar que el Reglamento general de Recaudación, a que la repetida Ley alude, precise y recorte el concepto de la «acción administrativa» cobratoria a que la misma se refiere, y que no deseché, en este particular, la experiencia deducida de la aplicación de las normas hasta ahora vigentes en el procedimiento recaudatorio. Por esta razón, y para destacar la disparidad entre los dos criterios, hemos conservado en el texto las referencias que en este punto se hacen al del Estatuto de Recaudación; aunque, por virtud de la Ley antedicha, se hayan invertido los caracteres de su respectiva *normalidad*, pues ahora debe considerarse como ortodoxo—si no en la doctrina fiscal, sí en el derecho positivo—el sustentado por los ordenamientos locales a partir del Estatuto municipal (art. 572), que responde, en este aspecto, al criterio privatista del artículo 1.937 del Código civil.

(3) Tratándose de deudas liquidadas, el artículo 796, 1, b) de la Ley de Régimen local—acorde, en este punto, con la de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública—computa el plazo prescriptivo desde «la fecha de la liquidación»; pero esta norma resulta ahora modificada por el artículo 65 de la Ley general tributaria, según el cual dicho plazo comenzará a contarse «desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario».

a cualquier reclamación del ejecutor para interrumpir el plazo prescriptivo, pues, como ya señaló el Consejo de Estado en el dictamen que sirvió de base a la Real Orden de 6 de septiembre de 1921, «declarar que el ejercicio de la acción cobratoria interrumpe la prescripción equivaldría a establecer que este plazo no transcurriera nunca, porque quedaría en manos de la Administración perpetuarlo; sistema absurdo y antiguo que la Ley [de Contabilidad] ha querido desterrar»; y que «pretender aplicar a los débitos de que se trata las reglas del derecho común para interrumpir la prescripción sería volver al precepto y sistema de la Ley de 1881, manteniendo en las cuentas de Rentas públicas partidas de cientos de millones desde remotísima fecha, que, en su mayor parte, no han de realizarse, perturbando con ello la buena marcha de la Administración económica»; criterio que es recogido por la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1932 al afirmar que «la prescripción se produce por el mero transcurso del tiempo..., sin que la reclamación del crédito produzca la interrupción del plazo, demostrando que tal fué la intención del legislador, no sólo la expresión gramatical del texto citado [el artículo 29 de la Ley de Contabilidad]..., sino el antecedente de que el texto hoy de la Ley se redactó frente al del proyecto, en el que, rindiéndose tributo al principio jurídico de orden civil de que la reclamación interrumpe el plazo, se decía textualmente: "Los créditos a favor del Estado prescriben, *si no son reclamados*, en quince años", lo que demuestra que, desechado el principio de la reclamación, quiso el legislador que la prescripción se produjera por mera razón del tiempo y sin subordinarlo al ejercicio de la acción fiscal...» Así, pues, si el citado criterio se aplicara a las Haciendas locales, bastaría el examen de los expedientes de apremio, respecto a los valores cuyo cobro se hubiera iniciado con cinco años de antelación al semestre cuya cuenta se censurara, para determinar si se había practicado o no embargo de bienes en aquellos y, en consecuencia, si las responsabilidades a depurar en el procedimiento subsiguiente habrían de ser las de segundo o tercer grado. Pero, respecto a dichas Haciendas, puede sostenerse que perdura el sistema que el Consejo de Estado denominó «absurdo y antiguo», pues el artículo 796 de la Ley que las regula

dispone en el apartado b) de su párrafo 1.º que el plazo prescriptivo de cinco años se interrumpirá «para los derechos no liquidados, por cualquier acto de investigación, y para los liquidados, por cualquier reclamación», añadiendo a los análogos términos del artículo 572 del Estatuto municipal la precisión de que «de una y otra [investigación o reclamación] haya tenido conocimiento formal el obligado»; precisión por la que sólo aparece como relevante, al efecto de interrumpir la prescripción de que se trata, la actividad de los Agentes de la Entidad acreedora, aunque no puede privarse del mismo efecto a las reclamaciones de los deudores, en virtud de un obvio principio de Derecho procesal (4); mientras que la más somera redacción de aquel precepto estatutario, junto con sus concordancias normativas, parecían referirse en primer término—si no en forma excluyente—a las reclamaciones o recursos interpuestos contra las liquidaciones exactivas, ya que el artículo 76 del Reglamento de la Hacienda municipal señalaba expresamente que sólo estas reclamaciones, y no la morosidad de la Administración, enervarían la aplicación del artículo 561 del mismo Estatuto, según el cual toda cuota de exacciones municipales cuya cobranza correspondiera al Ayuntamiento y que hubiera de hacerse efectiva mediante ingreso directo, recibo o sello municipal, debería quedar ingresada o legalmente anulada en el plazo máximo de tres meses, a contar desde la terminación del ejercicio en que hubiese sido impuesta.

El artículo 292 del Reglamento de Haciendas locales reproduce parcialmente el contenido del párrafo 2 del artículo 141 del Estatuto de Recaudación, al señalar que «Se considerarán prescritos los créditos a favor de las Corporaciones locales en los casos, plazos y condiciones determinados en el número 1.º del párrafo 1 del artículo 779 [hoy 796] de la Ley, *con la sola excepción de aquellos para cuya realización, dentro de dichos términos, se haya efectuado embargo de bienes, en los que habrá de estarse a lo que resulte del procedimiento de apremio*»; pero su alcance no puede considerarse idéntico que el de dicho artículo 141, pues-

(4) Que ahora aparece expresamente recogido por el apartado b) del párrafo 1 del artículo 66 de la Ley de 28 de diciembre de 1963.

to que deja en pie—como no podría por menos, dado su rango normativo inferior—«los casos, plazos y condiciones» determinados en la Ley, y su virtualidad no parece ser otra que la de precisar los especiales efectos del embargo de bienes en orden a la interrupción del plazo prescriptivo, pues ellos son diferentes que los de la simple reclamación. Esta interrumpe el plazo quinquenal que corre, pero al mismo tiempo abre otro nuevo a contar desde la diligencia que la acredita, como reiteradamente ha señalado la jurisprudencia; en tanto que «el embargo practicado en bienes del deudor en el procedimiento de apremio administrativo para la realización de un crédito, por lo mismo que constituye una retención posesoria, un *status*, no un acto simple, se manifiesta constante, ínterin no se alza o deja sin efecto, lo que impide, mientras subsiste, la reanudación del tracto prescriptivo», como así lo entendió el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de mayo de 1956, cuya doctrina hace suya el Tribunal Económico-administrativo central en su acuerdo de 6 de octubre de 1959 (5).

En atención a cuanto ha quedado expuesto sobre este particular, entendemos que la Comisión liquidadora de las cuentas de recaudación, así como el Depositario y el Interventor de Fondos que han de vigilar la labor de la misma, deben atender con el mayor interés al examen de los preceptivos expedientes de apremio en poder del cuentadante—no sólo en la ocasión que señala el apartado f) del artículo 189 del Estatuto de Recaudación, sino también cuando los valores correspondientes hayan cumplido cinco años desde su cargo inicial al Recaudador—, a fin de comprobar la fecha de la última diligencia en ellos practicada, que haya trascendido en forma al deudor mediante notificación directa al mismo, y urgir, en su caso, el embargo de bienes de éste o la ultimación de las actuaciones para la declaración del fallido, proponiendo, cuando proceda, la declaración de responsabilidades de tercer grado, por prescripción de los créditos exactivos, y, con referencia a los de-

(5) Sin embargo, esta interrupción del tracto prescriptivo había de entenderse referida tan sólo «a la acción de la Hacienda... en lo concerniente al procedimiento que requiera la enajenación de tales bienes», según acertadamente se afirma en la Circular de la Dirección General del Tesoro de 15 de enero de 1949.

fectos observados, «la forma y plazo de subsanarlos y la imposición de las sanciones o la iniciación del expediente de responsabilidad que juzguen del caso», conforme al último precepto mencionado; teniendo siempre presente que, con arreglo al ya citado artículo 123 del repetido Estatuto, ninguna razón ni pretexto será admisible para que las incidencias de la recaudación se prolonguen más allá de los dos años siguientes a la terminación del semestre en que fuesen cargados inicialmente los respectivos valores al Recaudador. De otro modo, y mientras no se modernice el artículo 796 de la Ley de Régimen local, resultará inevitable que en el conjunto de las Haciendas de esta esfera se produzca el pernicioso efecto que señalaba el Consejo de Estado como secuela del sistema prescriptivo de la Ley de 1881, o sea, que en los saldos de las cuentas de recaudación se mantengan, como créditos pendientes de cobro, partidas por importe de muchos millones de pesetas y de uno, dos o más quinquenios de antigüedad, que no sólo «perturban la buena marcha de la Administración económica», sino que falsean el resultado de la liquidación de los Presupuestos y la virtualidad de los refundidos, al incorporar a las Resultas de ingresos créditos que nunca llegarán a realizarse, y cuya prescripción, por otra parte, parece que puede interrumpirse indefinidamente por medio de simples requerimientos al pago sin garantías de efectividad en cuanto a éste.

IV. PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACION DE RESPONSABILIDADES EN SUS DISTINTOS GRADOS

En tanto que la condición de valores perjudicados se origina por el simple decurso del tiempo—si no se cobran o formalizan oportunamente—y es inexcusable el acuerdo que formalmente declare aquella condición, las responsabilidades que de ésta se derivan, en los distintos grados supradichos, ni son ineludible consecuencia de la declaración del perjuicio ni, menos, se producen con el automatismo de ésta. Como se ha indicado más arriba, la finalidad de tal declaración no es otra que dar lugar «a la iniciación de un proceso de depuración de *presuntas* responsabilidades subsidiarias, para garantizar al Tesoro (*id est*, a la Hacienda local) si los

créditos no llegaran a hacerse efectivos o a formalizarse en data aprobada por Tesorería» (*id est*, por la Depositaria de Fondos); y es en tal proceso donde ha de decidirse si existen o no aquellas responsabilidades. A este respecto, el artículo 203 del repetido Estatuto dispone que «El acuerdo por el que se declare el perjuicio de los valores se notificará al Recaudador presunto responsable, dándosele traslado íntegro del mismo e invitándole para que en un plazo de dos meses, contados desde la fecha de la notificación, presente sus descargos o haga las alegaciones que estime pertinentes para la defensa de su derecho», con vista de los cuales habrá de formularse «la oportuna propuesta de responsabilidad». Tal acuerdo, que, con la fiscalización del Interventor, deja anotado el Depositario en los ejemplares de las cuentas de recaudación sometidas a su censura, debe quedar integrado después en el de aprobación de éstas, como uno de los pronunciamientos del mismo, y, por tanto, su notificación quedará hecha al tiempo y con las formalidades de la de este último acuerdo, que, normalmente, y si se atiende a la prevención 5.^a de la citada Circular de 3 de enero de 1955, se producirá dentro de los ocho días siguientes a la elevación de su propuesta por la Depositaria. Análogo procedimiento habrá de seguirse para la declaración de responsabilidades de segundo o tercer grado, y cualquiera de dichos procesos deberá iniciarse siempre al término de cada liquidación semestral, según el párrafo 3 del antedicho artículo. Ahora bien, tales procesos implican la existencia de uno o varios Recaudadores presuntos responsables, que lo sean al practicarse cada liquidación semestral en razón del tiempo que hayan tenido en su poder los valores gestionados, y puede suceder que no haya lugar entonces a la incoación de aquéllos, porque en ninguno de estos Recaudadores se dé la doble condición de haberlos tenido cargados durante uno o dos años y computarse en estos plazos un semestre, al menos, del grado de responsabilidad de que se trate. Si tales Recaudadores hubieran cesado ya al cerrarse el período que origina dicho grado, es incuestionable que no podrán perfeccionarse posteriormente, respecto a ellos, las condiciones indicadas; por lo que el preceptivo proceso depuratorio de responsabilidades quedará circunscrito a la acreditación de la inexistencia de

presuntos responsables en el grado que se considere. Pero, en caso contrario, cabe que se complete dicha doble condición en el transcurso del período siguiente, con efectos que trasciendan al de grado anterior si en el cómputo del año o de los dos años antedichos entra un semestre de ese grado; y, por tanto, cabe la alternativa de no deducir para cada grado más responsabilidades que las que se hubieran perfeccionado en el semestre de cuya liquidación se trata, o diferir para semestres posteriores la definitiva declaración de las mismas, en espera de que se cumplan las condiciones necesarias para su imputación a nuevos sujetos.

En realidad, tal alternativa no existe por lo que afecta a las responsabilidades de tercer grado, pues no cabe trasladar a un posterior período de gestión el cumplimiento de dichas condiciones; y tampoco puede haberla en cuanto a las del grado primero, puesto que, conforme a los términos del artículo 202-1 del Estatuto de Recaudación, éstas alcanzarán «al primer Recaudador que los haya tenido en su poder por espacio de dos años, siempre que en el cómputo de éstos se comprenda, cuando menos, un período semestral completo de los cuatro que integran el plazo que determina la declaración del perjuicio»; de donde se deduce que si al término de este plazo el Recaudador en ejercicio llevara más de un semestre en el desempeño de su cargo, pero no hubiera cumplido aún dos años, habrá que esperar a que transcurran éstos para iniciar respecto a aquél el proceso depurador de su responsabilidad. Ahora bien, su antecesor en dicho cargo resultará incurso en ella, al declararse el perjuicio de los valores, si su cese hubiera sido voluntario o impuesto como sanción, y hubiera tenido aquellos en su poder durante un año; y entonces se plantearía el problema de iniciar su proceso depuratorio al término de la liquidación semestral en que se declaró aquel perjuicio, o demorarlo hasta que se incoara el relativo a su sucesor o se hiciera imposible respecto a éste el cumplimiento de las condiciones determinantes de su responsabilidad—*verbi gratia*, por haber fallecido antes de completar el tiempo necesario a ese efecto—. Mas teniendo en cuenta que las responsabilidades de primer grado, cuando se hacen efectivas, no se determinan en función del importe de los valores que se declararon en su día perjudicados, sino en función de los que,

de entre éstos, se hallaren pendientes de cobro en el momento de su prescripción, y siendo indudable que tales valores pueden llegar a realizarse o a formalizarse durante la gestión del último Recaudador antedicho, hay una indudable razón práctica para que, en tanto no sobrevengan los eventos que condicionan la responsabilidad de éste, no se inicie el proceso depuratorio de la responsabilidad de su antecesor.

En cuanto a las responsabilidades de segundo grado, falta un precepto de virtualidad análoga a la del párrafo 1 del mencionado artículo 202, y como el cifrado de los depósitos que deben constituirse al ser declaradas aquéllas, ha de hacerse en función de los valores que se hallen pendientes de cobro en la liquidación del semestre que cierra dicho grado, creemos que es forzoso iniciar precisamente al término de ésta el procedimiento para depurar aquellas responsabilidades, reduciendo los presuntos responsables a los que se hallaren entonces en condiciones para serlo. Es decir, que un Recaudador que hubiera tenido en su poder los valores durante un semestre del período determinante del segundo grado de responsabilidad, podrá resultar responsable en este grado si el año o los dos años necesarios para que proceda su imputabilidad los completa con el tiempo de su gestión en el período precedente, pero no si hubiera de computarse a tal efecto el tiempo de su gestión en el período determinante del tercer grado de responsabilidad.

Además de los indicados procesos para la determinación de las responsabilidades de los Recaudadores, hay que tener en cuenta los que deben incoarse respecto a los funcionarios de la Entidad local y coadyuvantes de la recaudación que con su morosidad, falta de celo u omisiones resulten también incursos en cualquiera de los tres grados de responsabilidad. La derivación de ésta hacia esos nuevos sujetos debe ser acordada, en la Administración central, por el Delegado de Hacienda, a propuesta del Tesorero, y la instrucción del respectivo expediente incumbirá a la Abogacía del Estado, «a quien la Tesorería remitirá seguidamente, como base y antecedente para su actuación, testimonio literal del pliego de cargos que se hubiese formulado al Recaudador, de la contestación en su caso, y de la propuesta y acuerdo de deri-

vación de responsabilidad, sin perjuicio de que el propio Juez instructor pueda recabar además, de las oficinas correspondientes, cuantos informes, documentos o antecedentes considere precisos para el desempeño de su misión», la cual ultimaré con propuesta circunstanciada de resolución, después de haber formulado los pliegos de cargos a que hubiere lugar, para cuya contestación dispondrán los interesados de un plazo de dos meses (artículo 206, en concordancia con el 209, del Estatuto de Recaudación). Al trascender tales preceptos a la Administración local, no hay duda de que es al Depositario de Fondos a quien corresponde proponer la derivación de responsabilidades a que se alude, con vistas de los descargos del Recaudador o Recaudadores presuntos responsables y de las demás circunstancias de que tuviere noticia, relativas al desarrollo de la gestión recaudatoria; y la aplicación analógica del artículo 115 del Reglamento de Funcionarios de aquella esfera nos lleva a atribuir al Presidente de la Corporación interesada la facultad de ordenar la incoación del procedimiento para la depuración de aquellas responsabilidades. Mas, en cuanto a la calidad del instructor del mismo, entendemos que las personas señaladas como idóneas para la instrucción de los expedientes disciplinarios comunes—es decir, todas las referidas en el artículo 117 del mencionado Reglamento, a excepción tan sólo de los Abogados del Estado, cuya designación se autoriza allí para «cuando el caso lo requiera»—no son adecuadas para desempeñar aquel cometido. En efecto, visto que lo que pretende en este punto el artículo 206 del Estatuto es señalar un instructor especialmente cualificado, en atención a la naturaleza de las responsabilidades que se pretenden depurar y a la posiblemente elevada categoría de los funcionarios o personas inculpadas, y atendidos los términos del artículo 359 de la Ley de Régimen local, así como los artículos 15 y 19 del Decreto de 26 de julio de 1956, normativo del Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales, creemos que se cumpliría en su espíritu el referido precepto estatutario si el nombramiento de que se trata recayera en los Asesores-Inspectores adscritos a tal Servicio, ya que éstos tienen competencia para actuar «cual-

quiera que sea la Corporación de que se trate y la categoría administrativa de los inculpados».

V. LOS ACTOS DECLARATORIOS DE RESPONSABILIDAD Y SUS EFECTOS

Mientras que el acto declaratorio del perjuicio de valores sólo determina una situación especial en cuanto a éstos y es independiente de los procesos depurativos de responsabilidad, en sus distintos grados, que son consecuencia de aquel perjuicio; los actos en que culminan estos procesos son ya verdaderos actos administrativos, cuya producción compete en el Estado a los Delegados de Hacienda (artículo 210 del Estatuto de Recaudación), y que en la Administración local debe corresponder a la Diputación provincial—si no al Presidente de la misma—, a la Comisión municipal permanente—y, en su defecto, al Pleno—o a la Junta vecinal. Con respecto a los Municipios y a las Entidades locales menores, excluimos la posibilidad de que sean los respectivos Alcaldes los que dicten tales actos, porque no teniendo estas autoridades competencia para aprobar o reparar las cuentas semestrales de recaudación, menos podrán tenerla para declarar las responsabilidades a que se alude, derivadas de la gestión que en aquéllas se refleja. La aprobación de esas cuentas aparece atribuida a los antedichos Presidente o Comisión por la Circular del Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales de 3 de enero de 1955, atendiendo, sin duda, a que ni por la calidad del cuentadante, ni por el alcance de su actuación, cabe equiparar dichas cuentas a las generales de Presupuestos o a las de administración del Patrimonio a que alude el artículo 787 de la Ley de Régimen local, cuya aprobación corresponde a la Corporación en pleno. Ahora bien, es un hecho que en la Administración central la declaración de las responsabilidades de que se trata incumbe a un órgano distinto y superior al que aprueba las cuentas de la gestión recaudatoria (Tesorero de Hacienda), y cabe preguntarse si una razón de analogía no obliga a mantener esa disyunción en la Administración local. A nuestro juicio, hay que atender más a la razón interna de la norma que

se aplique, que a puras analogías formales, imposibles de mantener a ultranza, dados los diferentes principios de organización y distribución de competencias que rigen en una y otra esfera de la Administración; y, vista la forma como reglamentariamente se concretan éstas en el ejercicio de la potestad disciplinaria, creemos que no cabe equiparar la exigencia de las responsabilidades por perjuicio de valores—ni siquiera en el último de sus grados—, con la imposición de las sanciones de destitución del cargo o separación del servicio, únicos supuestos en que, en la esfera municipal, aparece atribuída aquella potestad a la Corporación en pleno, respecto a los funcionarios de nombramiento de la misma o de la Comisión permanente. Por tanto, entendemos que será de competencia de ésta, donde exista, el acto declaratorio de las responsabilidades de que se trata. En la esfera provincial no habría duda de que esa misma facultad correspondería al Presidente de la Diputación, si aquella Ley y los reglamentos que la desarrollan llevaran a sus últimas consecuencias la atribución que en principio hacen a dicha autoridad, *mutatis mutandis*, de las funciones de la citada Comisión en materia de Hacienda, partiendo de la identidad de las asignadas a una y a otra en cuanto a la «organización de los servicios de Recaudación y Depositaria» y al «desarrollo de la gestión económica conforme al presupuesto aprobado»; pero respecto al alcance de tal equiparación se observa la particularidad de que, mientras la aprobación de las cuentas de caudales y de valores independientes y auxiliares del presupuesto corresponde en los Ayuntamientos a la Comisión aludida—donde ella exista—, en las Diputaciones provinciales corresponde a la Corporación en pleno, conforme al artículo 795 de la Ley; y en cuanto al ejercicio de la potestad disciplinaria, el artículo 110-b) del mencionado Reglamento de Funcionarios—en contradicción, por cierto, con el número 31 del artículo 170 del Reglamento de Organización—atribuye a la Corporación provincial la facultad de sancionar las faltas graves, no obstante que en los Municipios la atribuye a la Comisión permanente. A la luz de las antedichas particularidades, resulta meramente opinable la atribución al Presidente de la Diputación provincial del acto declaratorio de las responsabilidades de que venimos ocupándonos, y por ello parece lo más pru-

dente reservar la producción de éste a la respectiva Corporación.

No obstante el carácter de recurrible que tiene dicho acto declaratorio, éste es inmediatamente ejecutivo, como es norma general en los acuerdos de la Administración pública. Su preceptiva notificación se hará con arreglo al procedimiento señalado en los artículos 309 y siguientes del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen jurídico de las Corporaciones locales; pero teniendo en cuenta lo que sobre esta materia se dispone en el artículo 59 de la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Cuando las responsabilidades lo son de primero o segundo grado, sus efectos son meramente caucionales hasta que sobreviene la prescripción de los créditos exactivos de que se trate; pero cuando esto último sucede—y, por tanto, se declaran las responsabilidades definitivas—todos los sujetos responsables, sin distinción del grado en que lo sean, resultan obligados al pago de los débitos no satisfechos por los contribuyentes, y no ya como responsables subsidiarios, sino como responsables directos [apartado i) del artículo 9.º del Estatuto de Recaudación], que sustituyen al deudor principal en la relación tributaria extinguida por la prescripción.

La declaración de responsabilidad de primer grado no produce de inmediato ninguna consecuencia en la esfera patrimonial de los sujetos responsables, fuera del caso de los Recaudadores acogidos al sistema de fianza colectiva, que contempla el artículo 205 del Estatuto tantas veces referido y que no es aplicable, hoy por hoy, en la Administración local. Así, pues, dicha responsabilidad es calificada de «meramente preventiva» (artículo 204-1 del mismo Estatuto). Igual ocurre, respecto a los funcionarios y coadyuvantes de la recaudación, al ser declaradas las responsabilidades de segundo grado; pero no así con respecto a los Recaudadores a quienes éstas afecten—que lo serán los declarados responsables en primer grado y los que, además o exclusivamente, lo han sido en el segundo—. Con ellos se forman sendos grupos, a los que se exigirá, por mitad, la consignación, en depósito sin interés, del 50 por 100 del importe de los valores *perjudicados con imputación a Recaudadores*, que resulten pendientes de cobro

en la liquidación del semestre inmediato anterior al en que se adopten los correspondientes acuerdos declaratorios de la responsabilidad de segundo grado; pero hecha deducción de la parte de aquellos valores de cuyo perjuicio deban responder los funcionarios o los coadyuvantes, en proporción al tiempo que por su respectiva conducta se hubiese retrasado la acción recaudatoria (artículos 204-2, 3; 207-1 y 209-4 del Estatuto de Recaudación). Es decir, que si los valores perjudicados a que se refiere el segundo grado de responsabilidad suman 200.000 pesetas, y la morosidad de esos otros grupos de responsables se extendiera, en junto, a seis meses en el bienio determinante de la declaración de perjuicio, y a cuatro en el trienio siguiente (o sea, a un lapso de diez meses sobre un total de sesenta), el depósito a cargo de los Recaudadores sería de 83.333,33 pesetas, en proporción a los cincuenta meses por los que solamente habría de imputárseles la responsabilidad de que se trata, con arreglo a la fórmula $100.000 \cdot x :: 60 : 50$. A su vez, las responsabilidades que en cualquiera de los grados se imputen al grupo de los Recaudadores, aislada o conjuntamente con los otros grupos de responsables, se cifrarán para cada individuo «proporcionalmente al tiempo que cada cual hubiera tenido en su poder los valores dentro de cada grado, interviniendo siempre como término para establecer la debida proporción el tiempo total del respectivo grado de responsabilidad». Por tanto, si partiendo del ejemplo anterior suponemos que hubiera dos responsables en el primer grado que hubiesen tenido en su poder los valores dieciocho y seis meses durante el bienio de 1955-1956, y tres responsables en el segundo que los hubieran tenido cargados durante seis, doce y dieciocho meses dentro del trienio siguiente, la cantidad con que cada uno de ellos habría de contribuir al depósito de las 83.333,33 pesetas sería la de 31.250,00, 10.416,66, 6.944,44, 13.888,88 y 20.833,35 pesetas.

Conforme a los párrafos 5 y 6 del referido artículo 204, «Cuan-do se declare la responsabilidad del tercer grado... el importe total de los valores prescritos se fraccionará en partes inversamente proporcionales a los dos años que determinan las responsabilidades de primer grado, a los tres años que comprende el segundo y al tiempo que medie entre el término de este segundo grado y

la fecha en que prescriba la acción de la Hacienda con respecto al deudor principal». «Con tales fracciones se entenderán cifradas, hecha abstracción del sujeto responsable, las responsabilidades totales y definitivas de cada uno de los grados primero, segundo y tercero, respectivamente». La razón de ser de esa regresión en el alcance de las responsabilidades, según se suceden los grados de las mismas, estriba en que «a mayor antigüedad de los descubiertos, es menor o más difícil la posibilidad de su realización», según se dice en la reiteradamente citada Circular de la Dirección General del Tesoro público. Si, pues, utilizando los datos del ejemplo antes propuesto, suponemos que al ser declaradas las responsabilidades de tercer grado—por haberse cumplido el plazo normal de prescripción de quince años (6)—se hubiese justificado la data de 75.000 pesetas por cuenta de las 200.000 a que ascendían en el período anterior los valores perjudicados aún pendientes, el importe de los prescritos, o sean 125.000 pesetas, se imputaría en el Estado al conjunto de responsables de

cada grado, conforme a la fórmula $\frac{X}{2} + \frac{X}{3} + \frac{X}{10} = 125.000$, de donde se deducen 66.964,30 para los de primer grado, 44.642,85 para los de segundo y 13.392'85 para los del tercero; y como hemos supuesto que la morosidad imputada a los funcionarios y coadyuvantes ha sido de seis meses en el primer grado y de cuatro en el segundo—que equivalen a una cuarta y una novena parte, respectivamente, de la extensión total de los correspondientes períodos de responsabilidad—, quedaría disminuída la de los Recaudadores en las 16.741,07 y 4.960,31 pesetas que resultan de cargo de aquellos otros responsables en los antedichos grados.

La cuantía decreciente del importe de la responsabilidad, según los grados de la misma, se produce normalmente en la Hacienda pública porque la duración del período que determina el tercer grado de aquélla es superior a la del segundo, y la de éste a la del primero (6); pero ¿cómo se cumplirá ese mismo principio en la Administración local, donde la prescripción puede producir-

(6) Téngase en cuenta la modificación introducida por el artículo 64 de la Ley de 28 de diciembre de 1963.

se en cualquier momento, a partir del cierre del segundo grado, dándose, por tanto, la posibilidad de que las responsabilidades del tercero sean las más importantes, cuando la duración de ese período sea menor que la de los anteriores? No habría problema si dicha duración se redujera a cero, por coincidir en su cierre el segundo y el tercer grado de responsabilidad—en cuyo caso el fraccionamiento de los valores prescritos se haría simplemente en razón inversa a los números 2 y 3—; pero, en otra hipótesis, resulta bastante ardua la acomodación a la Hacienda local del citado artículo 204 y del principio de la responsabilidad decreciente *en cada uno de los tres grados*. En aplicación de éste, parece que podría servir de pauta a aquel propósito la consideración de que, supuesto el plazo prescriptivo normal de quince años (6)—para el que sin duda está pensada la fórmula estatutaria—, el fraccionamiento de las aludidas responsabilidades habría de hacerse, en el Estado, en razón inversa de los números 2, 3 y 10, de forma que el importe de las de tercer grado sería la quinta parte del correspondiente a las del primero; por lo que cabe preguntarse si esa proporcionalidad no constituye el acertado criterio para solucionar en las Corporaciones locales el difícil problema de que se trata. Creemos que la respuesta debe ser negativa, porque, en primer término, tal proporcionalidad no es constante en la Hacienda pública, ya que, por ejemplo, en el caso de los impuestos del Timbre y de Derechos reales, la acción cobratoria prescribe a los diez años (6) y, por consiguiente, la razón de aquel fraccionamiento habría de ser aquí inversa a los números 2, 3 y 5; y, en segundo lugar, la apuntada solución da por supuesta la fijeza en el instante final del pertinente plazo prescriptivo—para el cobro de un tributo y crédito determinados—, que ciertamente ha sido regla general en la Hacienda del Estado (7), pero no así en la de las Corporaciones locales, si se admite que cualquier reclamación de sus Agentes puede interrumpir aquel plazo. Por ello nos parece que el único sólido criterio que

(7) Véase la nota 2. Dicha regla general era consecuencia de la no interrupción del término prescriptivo—conforme al párrafo 2 del artículo 141 del Estatuto de Recaudación—, salvo que al finalizar el mismo existieran bienes embargados para la realización de los créditos de que se trata, en

para dichas Corporaciones cabe derivar de las normas operantes en la Hacienda pública es el que se deduce de la aplicación literal del párrafo 5 del repetido artículo 204 al caso de que la acción cobratoria prescribiera a los cinco años—supuesto no excluido por aquellas normas, pues la Ley de Administración y Contabilidad y el artículo 141 del Estatuto recaudatorio dejan a salvo lo que respecto a dicha prescripción se disponga en leyes especiales—; caso en el cual las responsabilidades definitivas a que se refiere el párrafo 6 de aquel artículo se imputarían a los responsables de primer grado, en razón inversa al número 2, y a los de segundo y tercero, en razón inversa al número 3, de forma que constituirían un mismo grupo los Recaudadores de la Hacienda local incurso en el segundo grado de responsabilidad (por no haber datado los valores al término de los cinco años, continuando en vigor la acción cobratoria) y los afectados por el tercero (al prescribir ésta). Ciertamente que tal solución parece contradecir el principio de la responsabilidad decreciente, pues implica la posibilidad de que las de tercer grado resulten iguales o superiores a las de segundo, dado que, dentro del único grupo mencionado, habrán de cifrarse aquéllas, para cada sujeto, en proporción al tiempo que éstos hayan tenido los valores en su poder, y cabe que exceda de tres años el transcurrido entre el fin del período determinante del segundo grado y la prescripción antedicha (8). Pero tal hipótesis—y, en general, cualquier otra que implique la viabilidad de la acción cobratoria después de transcurridos cinco

cuyo caso la Hacienda podría proseguir su acción contra dichos bienes. Y la generalidad de tal norma no se menoscababa por la posible existencia de excepciones—amparadas por la especialidad de la regulación del tributo a que se refirieran—, como la significada por el párrafo 5 del artículo 143 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, de 7 de noviembre de 1947, en el que se disponía que, cuando se siguere el procedimiento de apremio para hacer efectiva una liquidación determinada, el plazo para la prescripción «se contará desde la fecha de la última diligencia en él practicada».

(8) Es decir, que, sirviéndonos del ejemplo ha poco propuesto y suponiendo, para mayor claridad, que los sujetos responsables—a quienes llamaremos *A*, *B* y *C*—son únicos y distintos para cada grado, las 125.000 pesetas en que se cifra su responsabilidad se fraccionarían en 75.000 para *A* y 50.000 para *B* y *C* conjuntamente; pero esta última cantidad habría de repartirse entre éstos en proporción a los tres y diez años que han tenido en

años de la liquidación del crédito exactivo, sin que exista embargo de bienes—, aunque se admita, debe conceptuarse *como anormal* en las Corporaciones locales, tanto por razones teóricas —pues debe entenderse que la Ley señala el aludido plazo de prescripción «para que dentro de él se pueda proceder al embargo y apremio de bienes de los que aparezcan responsables de los débitos», según se lee en el dictamen del Consejo de Estado que fundamentó la citada Real Orden de 6 de septiembre de 1921—, como por la exigencia de dar práctica efectividad al varias veces citado artículo 123 del Estatuto de Recaudación, conforme al cual ni el Depositario ni el Interventor de Fondos locales deben consentir que las incidencias de los procedimientos recaudatorios se prolonguen más de dos años, salvo—si acaso—cuando exista embargo de bienes suficientes para responder de los descubiertos. Por ello puede sostenerse que el indicado principio de la responsabilidad decreciente agota su virtualidad cuando se deducen las exigibles al término normal de la prescripción—en este caso, al finalizar los cinco años—, y no tiene por qué beneficiar al Recaudador que habiendo mantenido después en su poder los valores durante el tiempo que determina el tercer grado de responsabilidad, no haya aprovechado el mismo para cobrar aquéllos, para justificar su data como fallidos o para asegurar su realización mediante el embargo de bienes.

Para la efectividad de los depósitos que vienen obligados a constituir los Recaudadores responsables cuando sobreviene el segundo grado de perjuicio, dispone el Estatuto, en su artículo 204-2, que se exigirán aquellos por las Tesorerías, para ponerlos a disposición de los Delegados de Hacienda; precepto que, aplicado a la esfera local, conduce a atribuir al Depositario de Fondos la

su poder los valores, de donde resultarían 11.538,45 pesetas a cargo de *B* y 38.461,55 a cargo de *C*. Como se ve, se mantiene la responsabilidad decreciente de *B* y *C* respecto a *A*, pero no la de aquéllos entre sí, que en este caso cambia de signo. Además, se observa que la responsabilidad de *A* resulta mayor que la que le hubiera correspondido como Recaudador de la Hacienda pública, según las normas del Estatuto; pero su cuantía relativa, en ambas esferas de la Administración, depende igualmente de la duración del plazo prescriptivo, de forma que, si ésta se acorta, por fuerza resultará incrementada aquélla.

obligación de cuidar de la constitución de dichos depósitos, a cuyo efecto se habrá requerido en forma a los interesados, en la notificación del acuerdo por el que se hayan declarado las responsabilidades de segundo grado y como uno de los pronunciamientos del mismo. La autoridad a cuya disposición habrán de consignarse será la del Presidente de la Corporación, por analogía con lo dispuesto en la Ley de Régimen local (artículo 737) para el caso de los depósitos exigidos para la suspensión del procedimiento de apremio; pero aquél no podrá ordenar su devolución o imputación en firme al pago de responsabilidades, sino en virtud de acuerdo del órgano que las haya declarado. Los referidos depósitos no serán considerados como pago de la obligación tributaria, por lo que, no obstante su constitución, deberán proseguirse las actuaciones de la Hacienda contra el deudor principal (artículo 204-4 del Estatuto); y, en su virtud, a pesar del carácter de responsables subsidiarios que indudablemente tienen los Recaudadores aludidos, si se negaren a constituir dichos depósitos, no puede seguirse contra ellos el procedimiento de apremio señalado en el artículo 118 del propio Estatuto para esa clase de responsables, puesto que sería inexcusable al efecto la previa declaración de la insolvencia del referido deudor principal y, por otra parte, *no puede equipararse una definitiva obligación de pago, que origina una deuda exigible en la vía de apremio, a una mera garantía para el cumplimiento de las que puedan producirse en lo futuro. Así, pues, tratándose de Recaudadores en ejercicio, serán sólo las respectivas fianzas las que respondan de la efectividad de tales depósitos, con la consecuencia de resultar aquéllos obligados a complementarlas en cuantía equivalente, para poder continuar en el desempeño de su cargo. En cuanto a los que hubieren cesado ya, se producirá análogo efecto sobre sus fianzas, pues éstas no deben ser devueltas, sino en la medida que resulten totalmente liberadas de responsabilidad por perjuicio de valores o por los demás motivos a que alude el artículo 47-3 del Estatuto de Recaudación.*

Para la efectividad de las responsabilidades definitivas dispone el artículo 210-4 del mismo Estatuto que «las Tesorerías, así que sean declaradas las responsabilidades inherentes al tercer

grado de perjuicio, formularán las correspondientes propuestas a los Delegados para que los depósitos preventivamente constituidos por los Recaudadores con afección a sus propias responsabilidades sean aplicados al pago de los débitos prescritos, o devueltos a cada cual de los constituyentes en la parte que sus respectivas consignaciones excedan la de su personal responsabilidad. Si esas consignaciones previas no bastaren a cubrir la parte del débito total prescrito imputable a tales Recaudadores, las Tesorerías, dentro siempre del trimestre natural siguiente al en que recaiga el acuerdo determinando las responsabilidades de tercer grado, exigirán de los Recaudadores interesados el ingreso de la diferencia complementaria a cargo de los mismos, y con respecto, en su caso, a los demás Recaudadores, a los funcionarios y a los coadyuvantes, el del total de las responsabilidades a que en definitiva resultaren sujetos por razón de la cuantía de los débitos prescritos». La alusión que se hace aquí a «los demás Recaudadores», es decir, a aquellos a quienes no se les hubiese exigido en su día la constitución de depósito, previene la contingencia de que dentro del tercer grado de responsabilidad se haya declarado la de algún Recaudador a quien no le hubieran afectado anteriormente las del segundo grado, por ser su nombramiento posterior al término del mismo o no haber llegado a ejercer el cargo durante un semestre completo dentro de dicho grado. En cuanto a los funcionarios y coadyuvantes responsables, como no están en ningún caso obligados a la constitución de los referidos depósitos, será al tener lugar la prescripción de los valores cuando deban efectuar el ingreso en firme de la parte alícuota que corresponda a la responsabilidad declarada que les afecte en cualquiera de sus grados (artículos 208 y 209-5), para cuyo cifrado e individualización se habrá tenido en cuenta, respecto a los primeros, la subdivisión en Jefes de dependencia y personal subordinado a que se aludió al tratar de los sujetos responsables.

De lo expuesto se deduce, como norma práctica de actuación en la esfera local, la de que el acuerdo declaratorio de las responsabilidades de tercer grado, basándose en la propuesta del Depositario de Fondos y, en su caso, en la del instructor del expediente seguido a funcionarios o coadyuvantes, disponga la apli-

cación de los aludidos depósitos y la ejecución de las otras medidas ordenadas en el párrafo 4 del artículo 210 del Estatuto. Tal acuerdo, al determinar las responsabilidades pecuniarias definitivas por prescripción de los valores, configura ya como responsables directos a los obligados a su pago, conforme al apartado i) del artículo 9.º del mencionado Estatuto, con la particularidad de que, si bien el nacimiento de esta obligación al pago habría de entenderse declarado al producirse dicho acuerdo—con arreglo al artículo 11—, la liquidación y requerimientos consiguientes se practicarían dentro del trimestre natural que sucede al en que se ha adoptado aquél. Caso de no efectuarse el pago en el término de quince días, a contar de dichos requerimientos, se expedirán las necesarias certificaciones de descubierto, conforme al artículo 48, las cuales encabezarán otros tantos expedientes de apremio, sujetos en su tramitación a lo dispuesto en el artículo 113 del Estatuto a que venimos refiriéndonos.

Hay que advertir que, a diferencia de los saldos deudores resultantes en las cuentas de recaudación, las responsabilidades por perjuicio de valores no implican alcance alguno por parte de los Recaudadores-Agentes ejecutivos, ni cabe equipararlas a las derivadas de las malversaciones, desfalcos o faltas de fondos a que se refieren los artículos 660 y 668 de la Ley de Régimen local, al efecto de la incoación del expediente de reintegro a que este último alude, y, por tanto, no ha lugar a que dichas responsabilidades se deduzcan por las Comisiones de Cuentas integradas en el Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales.

VI. RECURSO CONTRA LOS ACUERDOS DECLARATORIOS DE RESPONSABILIDAD POR PERJUICIO DE VALORES

Establece el párrafo 3 del artículo 210 del tantas veces repetido Estatuto de Recaudación que «Las declaraciones de responsabilidad por perjuicio de valores dictadas por los Delegados de Hacienda se notificarán a los interesados, como actos administrativos contra los cuales podrán promover las oportunas reclamaciones con arreglo a lo dispuesto en el Reglamento de 29 de julio

de 1924» (de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, sustituido hoy por el de 26 de noviembre de 1959). Si análogo criterio se aplicara en la Administración local, en la notificación de los acuerdos corporativos por los que se declararan tales responsabilidades debería señalarse como pertinente, para impugnarlos, la reclamación ante el Tribunal Económico-administrativo provincial correspondiente, como trámite previo al recurso contencioso-administrativo, en su caso. Y, ciertamente, no se alcanza por qué razón habría de darse un tratamiento procesal diferente, en la Hacienda del Estado y en la de las Entidades locales, a las impugnaciones contra actos administrativos de la misma naturaleza. Pero es lo cierto que el régimen jurídico de dichas Entidades tiene una regulación especial, que incluso es respetada provisionalmente por la Ley de Procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958, no obstante su tendencia unificadora; y por ello habrá que acudir a dicha regulación para averiguar si conforme a la misma es procedente o no la mencionada reclamación económico-administrativa contra los acuerdos de que se trata. El artículo 238 del Reglamento de Haciendas locales enumera en sus cuatro primeros apartados los actos contra los que cabe interponer dicha reclamación, y entre éstos no figuran los declaratorios de responsabilidades por perjuicio de valores, si bien se añaden a tal enumeración, en un último apartado, «cualesquiera otros actos señalados en la Ley». Esta tampoco se refiere explícitamente a tales actos declaratorios como materia de la mencionada reclamación, y parece temerario afirmar que implícitamente queda autorizada ésta, respecto a aquéllos, por su artículo 742, en cuanto establece que «Las disposiciones que regulan la recaudación de las Contribuciones e Impuestos del Estado serán aplicables a las exacciones municipales y provinciales», y un tanto excesivo entender comprendidos aquellos actos entre los referentes a «la aplicación y efectividad de las exacciones», para cuya impugnación el artículo 727 señala el procedimiento económico-administrativo. Por tanto, parece aplicable al caso lo prevenido en el artículo 386 de la misma Ley, conforme al cual «Los actos y acuerdos de las autoridades y Corporaciones locales, con excepción de aquellos a que la Ley asigna otro recurso de naturaleza

especial, causarán estado en la vía gubernativa y podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal provincial»; precepto que concuerda con el artículo 37 de la Ley reguladora de esa Jurisdicción, y que no puede ser enervado por la simple virtualidad del principio *ubi est eadem ratio, ibi eadem dispositio juris esse debet*.

No conocemos ninguna sentencia del Tribunal Supremo que se pronuncie acerca de la admisibilidad o inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa contra los acuerdos declaratorios de la responsabilidad de que se trata; pero sí una del Tribunal provincial de lo contencioso-administrativo de Cáceres, de 25 de junio de 1956, en que se consideró competente para conocer del recurso ante él interpuesto por un ex Recaudador municipal, a quien se había declarado responsable por perjuicio de valores. La Corporación, al notificarle el pertinente acuerdo, había señalado a aquél, como recurso procedente contra éste, la reclamación económico-administrativa, que, en efecto, fué interpuesta ante el Tribunal provincial de esa vía. Este se declaró incompetente por razón de la materia, y el interesado acudió entonces al Tribunal de lo Contencioso, el cual admitió la alegación de que el plazo para interponer el recurso de esta clase se había interrumpido por la equivocada utilización de la otra vía. Acerca de este último punto, conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, el error en la elección del recurso procedente no puede significar la indefensión del interesado, si es inducido a aquél por la deficiente notificación del acuerdo que se trata de impugnar (sentencias, entre otras, de 11 de diciembre de 1958, 4 y 16 de mayo y 10 y 16 de junio de 1959 y 8 de abril de 1960); mientras que si ese error obedeciera al propio criterio del actor, la utilización de un recurso inadecuado no interrumpiría el plazo para interponer el que fuera procedente, como asevera la doctrina jurisprudencial a que alude la sentencia de 10 de marzo de 1958.

Como es preceptivo, de acuerdo con los artículos 377 de la Ley de Régimen local y 52 de la reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, el recurso que se interponga ante ésta deberá ir precedido del de reposición a que se refieren dichas normas, no obstante lo prevenido en el artículo 380 de aquella primera Ley.