



Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación

Juan Ramón Pérez Tena

Ponente TEAR Cataluña. Profesor UAB

juanramon.perez@uab.cat | <https://orcid.org/0000-0002-0762-9579>

Extracto

La normativa excepcional dictada como consecuencia del estado de alarma, en lo que se refiere a la extinción de la obligación tributaria y al plazo de los procedimientos tributarios, presenta importantes dificultades aplicativas e interpretativas, partiendo de la selección del precepto de aplicación, el exacto cómputo de la suspensión de la prescripción y de los plazos, la aplicabilidad de dicha suspensión y la incidencia que sobre la misma tiene la eventual no paralización de los procedimientos. Dichas cuestiones no se limitan a la duración del estado de alarma, sino que se proyectarán al futuro por bastante tiempo, mientras las obligaciones que se han visto afectadas puedan ser objeto de regularización. El objeto del presente artículo es abordar y proponer una solución a tales problemas interpretativos.

Palabras clave: estado de alarma; prescripción; suspensión; plazos; caducidad.

Fecha de entrada: 12-09-2020 / Fecha de aceptación: 14-10-2020 / Fecha de revisión: 04-12-2020

Cómo citar: Pérez Tena, J. R. (2021). Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 101-124.





Limitation period of the tax obligation and terms of the procedures for the application of taxes and penalties affected by the exceptional measures COVID-19: interpretation proposal

Juan Ramón Pérez Tena

Abstract

The exceptional regulations issued as a consequence of the state of alert, with regard to the extinction of the tax obligation and the term of the tax procedures, presents important applicative and interpretative difficulties, starting from the selection of the application rule, the exact calculation of the limitation period and terms suspension, the applicability of said suspension and the impact that the eventual non-stoppage of the proceedings has on it. These matters are not limited to the time of the state of alert, but will be projected into the future for quite some time, while the obligations that have been affected can be subject to regularization. The purpose of this article is to address and propose a solution to such interpretive problems.

Keywords: alert state; limitation period; suspension; deadlines; expiration.

Citation: Pérez Tena, J. R. (2021). Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 101-124.



Sumario

1. Introducción
 2. Prescripción
 - 2.1. Inaplicabilidad de la normativa general
 - 2.2. Suspensión tributaria
 3. Procedimientos de aplicación de los tributos
 - 3.1. Suspensión general no tributaria
 - 3.2. Normativa tributaria de flexibilización procedimental
 - 3.3. Interpretación integradora de las medidas tributarias
 - 3.4. Efectos de una normativa excepcional
 - 3.5. Suspensión del procedimiento y actividad administrativa
 - 3.6. Efectos del incumplimiento del plazo máximo
 4. Procedimiento sancionador
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El 14 de marzo de 2020 (Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, BOE del mismo día –RD 463/2020–) entró en vigor el estado de alarma declarado para afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19, estado finalizado en esa primera etapa el 21 de junio de 2020 (Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, BOE de 6 de junio).

Como consecuencia de tal situación de excepcionalidad ha sido dictada en diversos ámbitos una voluminosa normativa –hasta el punto de dar lugar en la página de internet del Boletín Oficial del Estado a una sección de Códigos COVID-19–, si bien la referente al tema que nos ocupa, la prescripción y los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos, no es tan cuantiosa como problemática, pues se trata de un puñado de preceptos dispersos por distintas normas (decretos-leyes y reales decretos) que da lugar a numerosas dudas interpretativas, generadas por diversas causas: una muy deficiente técnica legislativa, que afecta a principios de aplicación normativa básicos como el de especialidad; reiteraciones innecesarias; imprecisiones en el manejo de términos jurídicos de asentada tradición; contradicciones flagrantes, etc.¹ Todo ello probablemente debido a la extraordinaria urgencia de la situación, en ocasiones con omisión en el proceso de generación de las normas de los órganos que tienen atribuida la iniciativa en la elaboración y propuesta de las disposiciones en el orden tributario, y agravado por la labor interpretativa *de facto* asumida inicialmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)².

¹ Resulta epítome de ello el Informe de la Abogacía del Estado de 20 de marzo de 2020 tratando de interpretar la disposición adicional 3.ª del RD 463/2020:

Sentadas las anteriores diferencias, se observa en la disposición adicional 3.ª una contradicción al indicar en su rúbrica «Suspensión de plazos administrativos», para, a continuación, indicar en su apartado primero que «Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos...», cuando, como ha quedado indicado, suspensión e interrupción son conceptos jurídicos distintos, con diferentes consecuencias jurídicas...

² Vid. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V1698/2020, de 30 de mayo (NFC075622).

En las siguientes líneas pretendemos dar respuesta a algunas de las dudas interpretativas relativas a cómo ha afectado la referida normativa de excepción a los plazos de prescripción y procedimientos tributarios, dando por conocidas las notas básicas de tales instituciones.

2. Prescripción

2.1. Inaplicabilidad de la normativa general

La primera norma que vino a incidir en la prescripción fue la disposición adicional 4.^a del RD 463/2020, declarando su suspensión durante la vigencia del estado de alarma. La misma corre desde el propio 14 de marzo de 2020 hasta su levantamiento el 4 de junio de 2020 (art. 10 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, BOE de 23 de mayo –RD 537/2020–). Tal suspensión supone en la práctica una ampliación de los plazos de 82 días naturales. A nuestro juicio tal norma no es de aplicación al ámbito tributario, por constituir una norma general que no se refiere a la materia tributaria (art. 7.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–, y disp. adic. 1.^a 2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas –LPACAP–), habiéndose dictado normativa especial con efectos desde el 14 de marzo de 2020 a la que posteriormente aludiremos, al igual que la disposición adicional 3.^a de la misma norma, relativa a la «suspensión de plazos administrativos» se declaró expresamente su no aplicabilidad en este campo por el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, BOE del 18, y en vigor el mismo día (RD 465/2020), incluyendo en la misma un nuevo apartado 6.^{o3}, y por la disposición adicional 9.^a del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE del 18, en vigor desde el propio 18 de marzo –RDL 8/2020–). De tal inaplicabilidad de la norma suspensiva general a la prescripción tributaria precisamente podría hacer dudar el propio hecho de que el RD 465/2020 excluyese de aplicación al ámbito tributario la disposición adicional 3.^a y no la disposición adicional 4.^a del RD 463/2020, si bien tal urgencia (modificación incluida a los tres días de la primera norma, lo cual de nuevo da idea de la precipitación reinante) vino provocada por la necesidad de dejar claro que los plazos de autoliquidación e ingreso tributarios no se suspendían, no pudiendo considerarse en tales circunstancias que la referida modificación selectiva supusiese (*inclusionis unius exclusio alterius*) que se confirmaba la vigencia en el ámbito tributario de la disposición adicional 4.^a citada⁴.

³ «La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias».

⁴ Parece compartir dicha inaplicabilidad García Novoa (2020) al afirmar que «queda en evidencia que el Decreto del estado de alarma no contiene previsiones tributarias».

2.2. Suspensión tributaria

La siguiente norma que afectó a la prescripción, ahora sí en el ámbito tributario, es el artículo 33 apartado 6.º del RDL 8/2020⁵. En primer lugar, ha de indicarse que dicho precepto estableció una suspensión del plazo de prescripción desde el 18 de marzo al 30 de mayo de 2020⁶, por tanto de 74 días naturales, dejando así ajenos a tal efecto suspensivo los cuatro días que corrían desde del inicio del estado de alarma, sin explicación alguna de tal exclusión y de forma análoga a la redacción del artículo 33 del RDL 8/2020 respecto de la ampliación y suspensión de distintos plazos procedimentales, que se remiten en cuanto al inicio de sus efectos a la fecha de entrada en vigor del RDL 8/2020, el 18 de marzo de 2020 (disp. final 9.ª). Como veremos esta omisión ha sido subsanada respecto de la prescripción en la posterior norma que vino a corregir en diversos aspectos la ahora analizada, no así en cuanto a la ampliación de plazos prevista en el artículo 33.5 del RDL 8/2020, pese a que las preguntas frecuentes publicadas por la AEAT en su página de internet aludan al 14 de marzo de 2020 también a efectos de ampliación de plazos sin apoyo normativo alguno.

En segundo lugar, la suspensión de la prescripción supone, como indica el literal de la norma, el no cómputo de plazo en tal intervalo, sin que a partir de la reanudación se pierda el plazo de prescripción ya transcurrido con anterioridad, mecánica que resulta extraña al tratamiento general de la prescripción en el ámbito tributario, siendo la interrupción y reinicio del plazo por entero la norma general (art. 68.6 LGT), salvo alguna excepción a la que aludiremos con posterioridad a efectos interpretativos. Y, en tercer lugar, llama la atención que la suspensión de la prescripción contenida en el artículo 33.6 del RDL 8/2020 se limite en su ámbito objetivo al artículo 66 de la LGT (y la caducidad de acciones y derechos, que no se refiere a la perención del procedimiento por la infracción de su plazo máximo de duración regulada con carácter general en el art. 104.4 b) y 5 LGT, pero que sí tiene incidencia en algún caso, *v. gr.* art. 209.2 LGT como veremos), dejando por tanto fuera otros supuestos de prescripción (en concreto no afecta la suspensión a los arts. 66 bis LGT –prescripción del derecho a la comprobación y consiguiente regularización de créditos fiscales– y 189-190 LGT –prescripción en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias–).

Finalmente, la suspensión de la prescripción en el ámbito tributario fue de nuevo regulada en la disposición adicional 9.ª 2 del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el

⁵ «El periodo a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad».

⁶ El inicial *dies ad quem* de 30 de abril de 2020 fue trasladado al 30 de mayo de 2020 por la disposición adicional 1.ª del Real Decreto-Ley 15/2020 de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22), y en vigor el 23 de abril (disp. final 13.ª). Nos encontramos ante un plazo de extinción de la obligación tributaria, a diferencia de los plazos procedimentales no se traslada dicho día final al primer día hábil siguiente (el 30 y el 31 de mayo de 2020 eran inhábiles).

que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, BOE de 1 de abril (RDL 11/2020)⁷, otorgando un tratamiento que viene a suplir las previas lagunas a que nos hemos referido: **el plazo de suspensión de la prescripción se extiende a 78 días naturales (del 14 de marzo al 30 de mayo de 2020) y afecta a todos los plazos de prescripción, no solo a los previstos en el artículo 66 de la LGT.** Como nuevo ejemplo de la defectuosa mecánica de producción normativa, este precepto no deroga ni sustituye al artículo 33.6 del RDL 8/2020, sino que se le superpone reiterando parte de su contenido y ampliándolo en los términos indicados⁸.

Esta modificación entró en vigor el 2 de abril de 2020, por lo cual para el periodo que corre desde el 14 de marzo hasta el 18 de marzo (para el art. 66 LGT) y hasta el 2 de abril (para el resto de plazos de prescripción) la medida adoptada tiene efecto retroactivo. Tal retroactividad tiene distinto tratamiento según nos refiramos a la obligación tributaria o al régimen sancionador y de recargos. En el primer caso, si bien en el ámbito tributario no existe una prohibición absoluta de retroactividad, no pudiendo equipararse las disposiciones tributarias a las sancionadoras o restrictivas de derechos individuales a los efectos del artículo 9.3 de la Constitución española (CE), sí existen límites basados en los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica, habiendo de realizarse el test que deriva de la doctrina constitucional (*vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional –STC– 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–, FF. JJ. 11 y 12)⁹. Además nos encontramos analizando el efecto retroactivo o no de una norma reguladora de la prescripción tributaria, teniendo declarado al respecto Macho Pérez (2005, pp. 262 y ss. y 314 y ss.) que el carácter favorable

⁷ «Desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria». La entrada en vigor tuvo lugar el 2 de abril de 2020 (disp. final 13.^a).

⁸ En la dicotomía exegética que plantean Vallés Méndez y Vicente Benito (2020) creemos que debe optarse por la primera, el juego de los dos preceptos es fruto de una mala técnica legislativa, pues a nuestro juicio no tiene apoyo normativo en la disposición transitoria 3.^a del RDL 8/2020, cuyo objeto se limita al régimen normativo temporal de los procedimientos en curso, la interpretación alternativa propuesta por los autores, consistente en limitar la aplicación del artículo 33.6 del RDL 8/2020 a obligaciones tributarias afectadas por procedimientos en curso, aparte de que tal entendimiento es contrario a la finalidad de la medida y al fundamento de la prescripción, pues en definitiva la misma imposibilidad de actuar por el acreedor tributario en procedimientos en curso se da en la imposibilidad de iniciar nuevos procedimientos.

⁹ Para el TC no es admisible con carácter general la denominada retroactividad auténtica o máxima que aplica la nueva norma a situaciones pasadas consumadas («solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica», *v. gr.* STC 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–), en tanto que sería admisible en función de las características de cada caso la llamada retroactividad impropia o de segundo grado, supeditando su constitucionalidad a la previsibilidad de la medida, a las razones que la fundamentan y a su alcance. En el caso aquí analizado a la prescripción le es en general de aplicación la norma vigente al inicio de su cómputo (arts. 10 LGT y 2.3 y 1.939 Código Civil –CC–).

o desfavorable de la nueva norma no ha sido generalmente tomado en consideración por el legislador a la hora de optar por uno u otro criterio. En el caso aquí planteado de tratarse de una retroactividad auténtica o de primer grado (prescripción del art. 66 LGT producida antes del 18 de marzo de 2020 o del art. 66 bis LGT ganada antes del 2 de abril de 2020) la doctrina constitucional impide dicho efecto retroactivo –que tiene su origen en realidad en una mala técnica legislativa–; en cambio, en caso de retroactividad impropia o de segundo grado, por no haberse producido la extinción antes de las citadas fechas, la medida creemos que se ajusta a las exigencias constitucionales: las razones que fundamentan la suspensión desde el 14 de marzo de 2020 están plenamente justificadas; la previsibilidad de la medida desde el inicio del estado de alarma concurría y el alcance de la retroactividad es de solo unos días.

En el ámbito sancionador, por el contrario, los artículos 9.3 y 25 de la CE –y el art. 10.2 LGT que incluye en este tratamiento la normativa reguladora de los recargos– impiden una retroactividad *in malam partem* como la adoptada¹⁰. Debe afirmarse, por tanto, que los plazos de prescripción previstos en los artículos 189 y 190 de la LGT consumados entre el 14 de marzo y el 1 de abril de 2020, ambos incluidos, no pueden verse afectados por la suspensión aquí analizada, extinguiendo la eventual responsabilidad infractora o la sanción pendiente de cobro, respectivamente. La primera conclusión alcanzada en este ámbito punitivo puede tener incidencia sobre infracciones por obligaciones mensuales febrero de 2016; infracciones por impuesto sobre sociedades con fin periodo presentación o infracciones relativas a la emisión de facturas –art. 201 LGT– del 14 de marzo al 1 de abril de 2016, etc.

Pero es que además existe una segunda consideración que, en general, subsume la anterior, pues tratándose de la prescripción de las infracciones tributarias la norma reguladora de la prescripción vigente en el momento de la comisión de las mismas no puede ser alterada con efectos retroactivos en perjuicio del presunto infractor, por lo cual pese al literal del artículo 189.3 de la LGT que alude al «plazo de prescripción para imponer sanciones», debemos considerar que nos hallamos ante la extinción de la eventual infracción, no de la acción administrativa, y debe considerarse que el plazo de prescripción de las infracciones tributarias no se ve alterado por el estado de alarma, de forma similar al plazo de prescripción de los delitos¹¹.

¹⁰ Sobre la naturaleza sustantiva de la prescripción en lo punitivo que acredita la prohibición de retroactividad *in malam partem* y obliga a la retroactividad *in bonam partem* existe una jurisprudencia consolidada, por todas SSTC 83/1989, de 10 de mayo (NCJ065163); 157/1990, de 18 de octubre (NCJ065164); 12/1991, de 28 de enero (NCJ065165); 62/2001, de 1 de marzo (NCJ051677); 63/2005, de 14 de marzo (NFJ019701), y Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 3 de febrero de 2011 (rec. núm. 4882/2006 –NFJ079787–).

¹¹ Entendimiento basado en que el paso del tiempo disminuye la necesidad de respuesta penal, conforme al principio de necesidad de la pena englobado en el de intervención mínima del *ius puniendi* del Estado, STC 63/2005, de 14 de marzo (NFJ019701). Véase al respecto el Informe de 3 de junio de 2020 de la Fiscalía General del Estado denominado «La prescripción de los delitos durante el estado de alarma».

3. Procedimientos de aplicación de los tributos

Sentado lo anterior, hemos de analizar ahora el tratamiento en la normativa excepcional de los procedimientos de aplicación de los tributos y su relación con lo hasta ahora expuesto.

3.1. Suspensión general no tributaria

La disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 incluyó una suspensión de términos y plazos de los procedimientos administrativos, que en la práctica se traduce en una ampliación general del plazo de estos por 79 días, del 14 de marzo al 31 de mayo ambos incluidos¹². Ya hemos indicado con anterioridad las dificultades interpretativas de tal precepto, expuestas en un Informe de la Abogacía del Estado de 20 de marzo de 2020 que tiene por objeto la interpretación de su contenido, poniendo de manifiesto la impropiedad o al menos el torpe manejo de voces como término, plazo, suspensión e interrupción, así como la contradicción entre el título de la disposición y su literal.

La disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 no es aplicable al ámbito tributario, como indicamos *supra* para la disposición adicional 4.^a del mismo texto, según la modificación introducida el 18 de marzo de 2020 (nuevo apartado 6 introducido por el RD 465/2020)¹³. En primer término, pese al literal del apartado 6.^º introducido, que se refiere a la exclusión tan solo del apartado 1.^º, dada la promulgación de normativa específica tributaria a la que

¹² «Disposición adicional tercera. Suspensión de plazos administrativos.

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo». Se levanta la suspensión e interrupción, se reanuda (o reinicia si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley) el plazo el lunes 1 de junio de 2020, artículo 9 del RD 537/2020.

¹³ «La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias». La inclusión de tal inciso solo tres días después del texto inicial bien puede calificarse de interpretación auténtica:

Tan extraordinaria y urgente norma hace excusable, a mi modo de ver, que su contenido suscite numerosas dudas y no prevea muchas cuestiones, como demuestra el hecho mismo que desde entonces y en poco tiempo tal norma haya sido modificada por otros Decretos (como el 465/2020, de 17 de marzo, o el n.º 476/2020, de 27 de marzo), o de que, por delegación expresa contenida en el propio Decreto 463/2020 (art. 4.3), sean continuas y variadas las Órdenes Ministeriales, sobre todo del Ministerio de Sanidad, interpretando, aclarando tales dudas, y resolviendo, integrando tales lagunas. Es la clásica y conocida interpretación auténtica, proveniente del propio poder normativo, y que, como *vexata quaestio*, siempre ha suscitado muchas dudas (desde la propia Roma, en que Justiniano y otros Emperadores después vinieran a interpretar sus propias leyes a fin de evitar que lo hicieran los jueces). (Cerdeira Bravo de Mansilla, 2020, pp. 46-49)

posteriormente aludiremos, debe considerarse que no son de aplicación directa todos los apartados de tal disposición adicional 3.^a, y en particular las previsiones sobre acuerdos motivados de continuación de los procedimientos con conformidad del interesado (apartado 3.^o) o por ser indispensables para la protección del interés general o para el funcionamiento básico de los servicios (apartado 4.^o)¹⁴. Parece avalar tal afirmación de exclusión total de la disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 en el ámbito tributario el literal de la disposición adicional 9.^a del RDL 8/2020:

A los plazos previstos en el presente Real Decreto Ley no les será de aplicación la suspensión de plazos administrativos prevista en la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

En segundo lugar, la AEAT ha publicado en su apartado de preguntas frecuentes¹⁵ una respuesta a nuestro juicio incorrecta a la vista de todo lo expuesto e incoherente con lo contestado respecto de otras cuestiones: así, tras sostener la no aplicabilidad de la disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 en otros supuestos, por ejemplo a las notificaciones tributarias (apartado D de las preguntas frecuentes en consonancia con la Consulta vinculante de la DGT V1698/2020 –NFC075622–) o a los plazos de tramitación de actas de inspección (apartado F.15), haciendo caso omiso del propio literal del apartado 6.^o incluido en la modificación de la referida disposición solo tres días después de su publicación –lo que induce a pensar en una mera interpretación auténtica del texto inicial–, que basa la no aplicabilidad de dicha disposición en el principio de especialidad tributaria («no será de aplicación a los plazos tributarios, **sujetos a normativa especial**»), la AEAT responde, bien es cierto que limitándose al ámbito aduanero, lo cual no altera nuestra conclusión:

Pregunta 13: ¿Cuál es la situación de los plazos en los procedimientos tributarios en el periodo comprendido entre la aprobación del Real Decreto 463/2020 y el Real Decreto Ley 8/2020?

Respuesta: Los plazos se suspenden en aplicación de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que man-

¹⁴ Sobre la interpretación del ámbito objetivo de la suspensión de plazos y sus excepciones de dicha disposición adicional 3.^a resulta de interés el Informe de 26 de marzo de 2020 de la Abogacía del Estado emitido a consulta de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

¹⁵ Página visitada por última vez el 9 de noviembre de 2020 con respuestas actualizadas a 28 de agosto de 2020: <https://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Medidas_Tributarias_COVID_19/Recopilacion_de_preguntas_frecuentes/Plazos_de_las_actuaciones_y_procedimientos_tributarios/Plazos_de_las_actuaciones_y_procedimientos_tributarios.shtml>.

tiene su vigencia en el ámbito tributario hasta la entrada en vigor del Real Decreto Ley 8/2020 y el Real Decreto 465/2020.

Ello sin perjuicio de que, además, el apartado 2 de la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, establece la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria desde la entrada en vigor del Decreto 463/2020 hasta el día 30 de mayo.

Ambos incisos, a nuestro juicio, son erróneos: no es de aplicación la disposición adicional 3.^a en ningún momento, y ello no puede mezclarse con la regulación contenida en la disposición adicional 9.^a 2 del RDL 11/2020 relativa a la prescripción y caducidad de derechos y acciones, no a los plazos de los procedimientos¹⁶, una mera lectura de dicha disposición adicional 9.^a permite salir del error. Tal respuesta es contraria igualmente al criterio expresado por la Consulta vinculante anteriormente citada V1698/2020 (vinculante para la AEAT, art. 89.1 LGT) que expresamente manifiesta, para actos desde el inicio del estado de alarma que «la suspensión de términos e interrupción de plazos del apartado 1 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, no se aplica en materia de plazos tributarios». Si bien es cierto que la función de información y asistencia cubre la elaboración de las contestaciones a preguntas frecuentes, como recuerda en la citada consulta la DGT, la importancia de la labor referida (que forma parte de la aplicación de los tributos, art. 83.1 LGT) unida a la ausencia de consultas de la DGT al respecto (de las 87 contestaciones que a 14 de noviembre de 2020 ha emitido la DGT sobre cuestiones relativas a la normativa tributaria excepcional relacionada con la COVID-19, la mayoría se refieren a cuestiones sustantivas –tipo de IVA y reinversión en IRPF–, existiendo únicamente dos consultas vinculantes que responden a cuestiones procedimentales generales, la V1151/2020, de 29 de abril –NFC075406–, sobre diligencias de embargo, y la V1698/2020, de 30 de mayo –NFC075622–, sobre notificaciones, antes citada) exige extremar el rigor en la información ofrecida, sobre todo cuando en más de una ocasión esta tiende a robustecer las prerrogativas de la propia Administración tributaria informante en interpretación de una normativa excepcional¹⁷ ya de por sí desequilibrada a favor de estas, como vamos a tener ocasión de verificar a continuación. Siendo así, la interpretación de la normativa de aplicación debe tender a conseguir la finalidad declarada, «flexibilizar los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cum-

¹⁶ En idéntico error incurre, a nuestro juicio, De la Rosa Córdón (2020, pp. 62-66), pues pese a descartar que sea de aplicación a los plazos tributarios la disposición adicional 3.^a del RD 463/2020, sostiene que su no cómputo se inicia el 14 de marzo y no el 18 porque:

El plazo que establecía el art. 33 RDL 8/2020 empezaba a computar desde su entrada en vigor (el 18 de marzo), sin embargo la DA 9.^a RDL 11/2020 ha extendido el inicio a la entrada en vigor del RD 463/2020, el 14 de marzo.

¹⁷ «Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas» (art. 4.2 CC).

plimiento del deber de colaborar con la Administración Tributaria del Estado y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate...» (exposición de motivos del RDL 8/2020).

3.2. Normativa tributaria de flexibilización procedimental

La regulación especial de los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos se inicia en el RDL 8/2020, pudiendo resumirse en dos grandes medidas conexas:

- Ampliación de plazos¹⁸ a favor del obligado tributario (art. 33.1, 2 y 8 RDL 8/2020) hasta el 30 de mayo de 2020 o hasta su fecha final si es posterior. Afecta a trámites (contestar requerimientos, formular alegaciones, aportar información o atender diligencias de embargo) notificados y con plazo no expirado antes del 18 de marzo de 2020 (14 de marzo según la información de la AEAT) y trámites de tal tipo notificados desde el 18 de marzo de 2020. El obligado según el artículo 33.3 del RDL 8/2020 **puede renunciar a la ampliación**¹⁹.
- «No cómputo»²⁰ en los plazos máximos de resolución de los procedimientos administrativos (**en la práctica ampliación del plazo máximo en 74 días naturales**) del periodo 18 de marzo al 30 de mayo de 2020 (art. 33.5 RDL 8/2020; art. 53 RDL 11/2020 –extiende la medida a comunidades autónomas y las entidades locales–; disp. adic. 1.ª RDL 15/2020) a efectos de la caducidad y de la duración máxima de los procedimientos, si bien durante dicho periodo **podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles**. Una vez concluida la suspensión el plazo continúa por el tiempo que quedaba con anterioridad al 18 de marzo de 2020.

Es resaltable a primera vista que, a diferencia de la normativa general (disp. adic. 3.ª RD 463/2020), en la regulación en materia tributaria la norma dictada elude el término «sus-

¹⁸ «Los plazos... para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación, que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto-ley, se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020».

¹⁹ «Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite».

²⁰ «El periodo comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho periodo podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles».

pensión», puede que por las connotaciones y exigencias normativas y jurisprudenciales de dicho término en este ámbito, optando por la expresión neutra «no cómputo», si bien el *nomen* no hace a la institución, y nos hallamos ante una auténtica suspensión de los plazos tributarios a los efectos correspondientes.

En segundo lugar, según la disposición transitoria 3.^a del RDL 8/2020 «Lo dispuesto en el artículo 33 será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley», retroactividad impropia o de grado medio que excepciona la regla de ultraactividad de la norma vigente al inicio del procedimiento (disp. trans. 4.^a CC y disp. trans. 3.^a a) LPACAP). No hace falta indicar que la disposición transitoria no está previendo el inicio de procedimientos nuevos desde el 18 de marzo de 2020, pero tampoco se excluye la aplicación a los mismos del artículo 33 del RDL 8/2020 (de iniciarse algún procedimiento nuevo resultaría de aplicación la normativa vigente a su inicio, entre la que se halla tal precepto). Cuestión distinta es si el inicio de un procedimiento de gestión, inspector o sancionador una vez en vigor tal normativa que establece la suspensión por la pandemia afecta al presupuesto de hecho de la suspensión, no así a la ampliación de plazos a favor del obligado, pregunta que a nuestro juicio, no solo por aplicación de los principios del respeto de los derechos y garantías del contribuyente²¹, y de buena administración²², sino en una interpretación finalista del precepto²³, merece una

²¹ En Pérez Tena (2016) ya se recordaba que el establecimiento de un sistema de plazos máximos en los procedimientos tributarios de gestión e inspección, sin más prolongaciones indebidas que las establecidas en la normativa de aplicación correctamente interpretada, ha sido declarado reiteradamente principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente.

²² Este principio ha sido forjado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, positivizado en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, extraído en nuestro ordenamiento interno de los artículos 9.3 y 103 de la CE e identificado con el artículo 3.1 e) de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015, de 1 de octubre) que establece la buena fe, confianza legítima y lealtad institucional como principios de actuación administrativa. El TS, Sala 3.^a, que en los últimos tiempos ha fundado o apoyado algunas de sus sentencias en dicho principio, tiene declarado que se trata más bien de un «metaprincipio jurídico inspirador de otros» (STS de 28 de mayo de 2020, rec. núm. 5751/2017 –NFJ078059–); que «[n]o es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable» (SSTS de 5 de diciembre de 2017, rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–; 18 de diciembre de 2019, rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–, y de 23 de julio de 2020, rec. núm. 7483/2018 –NFJ079719–) y que «impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente...» (STS de 11 de junio de 2020, rec. núm. 3887/2017 –NFJ078141–).

²³ El artículo 33.5 del RDL 8/2020 alude a «procedimientos... tramitados», que puede interpretarse en una norma excepcional como esta como alusión a procedimientos ya iniciados, permitiendo a la Administración no obstante «impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles», entre los que puede razonablemente interpretarse que no se halla el inicio del propio procedimiento.

respuesta afirmativa: la suspensión se basa en la consideración de que el sujeto activo de la relación jurídica no pudo actuar, y coherentemente con ello el inicio de un nuevo procedimiento no está afectado por la causa de suspensión, exclusión del ámbito objetivo de suspensión que no descarta la aplicación de la normativa general de cómputo de plazos a la que nos referiremos a continuación.

Esta interpretación parece ser compartida en las directrices internas emanadas del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (consultas respondidas por la Subdirección General de Asistencia Jurídica que no constan hechas públicas), en las que claramente se dispone que en caso de procedimientos iniciados tras el inicio del estado de alarma «descartamos la posibilidad de poder aplicar la suspensión por inactividad... no obstante el contribuyente sí tiene derecho al plazo ampliado para atender el requerimiento...».

3.3. Interpretación integradora de las medidas tributarias

Ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad la escasez de los tan valiosos materiales preparatorios²⁴ de las normas dictadas que puedan orientarnos en su interpretación, circunstancia lógica debido a la situación de emergencia, siendo la única mención específica, aparte de la genérica protección de la salud, la mejora de la posición jurídica del obligado contenida en la exposición de motivos del RDL 8/2020. A pesar de ello, en una interpretación teleológica y sistemática podemos advertir que la normativa emanada contempla las tres medidas antes referidas como un todo y de forma coordinada: suspensión del plazo de prescripción (evitando con ello la extinción de la obligación tributaria por inactividad no causada por el acreedor tributario sino derivada de la pandemia, sea por no poder iniciar un procedimiento o por inactividad en el ya comenzado); suspensión de los procedimientos de aplicación iniciados (evitando las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo máximo de resolución de los procedimientos –arts. 104.5 LGT en general y 150.6 LGT para el procedimiento inspector– que podrían dar al traste con la medida anterior, en aquellos frecuentes supuestos en que el procedimiento de aplicación de los tributos se inició cerca del límite de prescripción) y ampliación de los plazos o términos fijados para que el obligado tributario sometido a un procedimiento cumpla un determinado trámite, en consonancia con la ampliación del plazo máximo de duración.

²⁴ Según la STS de 3 de junio de 2019 (rec. núm. 84/2018 –NFJ073600–):

Si bien conforme a la doctrina constitucional el preámbulo de las normas no posee fuerza normativa, sí vale como parte explicativa de la norma, justificando su contenido, y en definitiva creando un espacio de certidumbre en cuanto sirve para delimitar el alcance de las normas que contiene y facilita su control judicial. Otro tanto cabe decir de las memorias del análisis de impacto normativo, en cuanto, entre otras funciones, sirve de justificación del contenido normativo de la disposición general.

Se podría argumentar en contra del entendimiento coordinado que aquí se propugna la mayor duración de la suspensión prescriptiva respecto de la que afecta a los plazos procedimentales –cuatro días más según hemos cuantificado *supra*–, pero dicho reparo se nos antoja débil ante la interpretación efectuada, teniendo en cuenta que tal diferencia no obedece a nuestro juicio a una decisión coherente, informada y sistemática, sino que procede como vimos de una génesis normativa defectuosa, y que la misma situación se da en la regulación no tributaria, como igualmente hemos relatado, sin que el RD 537/2020 justifique la anticipación de tres días en el levantamiento de la suspensión de los plazos de los procedimientos administrativos respecto de los plazos de prescripción y caducidad de derechos y acciones (arts. 9 y 10).

Por tanto, la contemplación unitaria indicada deberá ser tenida en cuenta a la hora de interpretar la normativa tributaria analizada en su aplicación a los distintos supuestos de hecho.

3.4. Efectos de una normativa excepcional

En el cómputo de los plazos de los procedimientos de gestión tributaria (principalmente verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada) y en las derivaciones de responsabilidad, así como en los procedimientos sancionadores, se descuentan las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas (arts. 104.2 LGT y 102 a 104 RGAT²⁵), mientras que en el procedimiento inspector de comprobación e investigación –y en los procedimientos de derivación de responsabilidad concurrentes, art. 102.3 RGAT– tras la reforma operada en el artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no se permiten tales descuentos, siendo únicamente posible la suspensión del procedimiento (art. 150.3 LGT) y su extensión (apartados 4 y 5 del art. 150 LGT, siendo de aplicación el referido apartado 5 también a los procedimientos sancionadores concurrentes, art. 211.2 LGT) por causas tasadas.

Tanto en uno como en otro supuesto, está contemplada la fuerza mayor como, respectivamente, interrupción justificada del procedimiento (art. 103 e) RGAT) y causa de suspensión (art. 150.3 f) LGT). Ahora bien, la inclusión en el artículo 33.5 del RDL 8/2020 de un no cómputo del plazo por 74 días tiene notables efectos vigorizantes de las prerrogativas administrativas respecto de la otra opción legislativa posible, remitirse al régimen general del cómputo del plazo de los procedimientos:

En primer lugar, se evita la litigiosidad por disconformidad del obligado sobre la concurrencia del presupuesto de hecho de tales interrupción y suspensión, si la pandemia constituye un

²⁵ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

supuesto de fuerza mayor en sentido técnico jurídico, artículo 1.105 del CC y jurisprudencia al respecto, por concurrir imprevisibilidad, inevitabilidad e irresistibilidad²⁶. Si bien a nuestro juicio la situación acredita el carácter de fuerza mayor, podría haber dado argumentos contrarios a tal apreciación generalizada, con la consiguiente casuística evitada mediante la normativa aquí analizada, la posterior declaración de estados de alarma en parte de la Comunidad de Madrid (RD 900/2020, de 9 de octubre) y en todo el territorio nacional (RD 926/2020, de 25 de octubre, desde su fecha al 8 de mayo de 2021 incluido, según Acuerdo de autorización de prórroga por el Congreso de los Diputados, BOE de 4 de noviembre de 2020) sin que se haya adoptado una medida suspensiva similar, pues en ambos casos las limitaciones no afectan al «[c]umplimiento de obligaciones laborales, profesionales, empresariales, institucionales o legales» (art. 5.1 b) RD 900/2020 y arts. 5.1 d), 6.1 b) y 7.4 RD 926/2020).

En segundo lugar, tanto la interrupción justificada como la suspensión requieren una cumplida motivación sobre la concurrencia de la causa y su incidencia en las actuaciones (art. 102.4 RGAT)²⁷ que es sustituida por un mero párrafo de remisión a la norma que establece la suspensión del plazo.

En tercer lugar, los artículos 103 e) del RGAT («obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones») y 150.3 f) de la LGT («obligue a suspender las actuaciones... la inspección no podrá realizar ninguna actuación con el procedimiento suspendido») exigen la imposibilidad de continuar las actuaciones, siendo de todos conocida la jurisprudencia consolidada sobre las interrupciones justificadas que huye del automatismo en el descuento²⁸, que ahora,

²⁶ Se muestran partidarios de dicha calificación, aludiendo a los preámbulos del RD 463/2020 y RDL 8/2020, Castelló Jordá y Huelin Martínez de Velasco (2020), al afirmar que:

[...] el Tribunal Supremo ha definido la fuerza mayor como la «existencia de un suceso imprevisible o que, previsto sea inevitable, insuperable o irresistible, por exceder el curso normal de la vida; que no se deba a la voluntad del presunto deudor y que se dé entre el evento y el resultado un nexo o relación de causalidad eficiente»... El estado de alarma declarado... alude necesariamente a una situación de fuerza mayor...

Se ha declarado, sin embargo, en el ámbito de la protección de los derechos del personal sanitario (arts. 15, 40.2 y 43 CE) que «la extensión de una epidemia no es, jurídicamente, causa de fuerza mayor», Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Canarias, de 22 septiembre de 2020 (rec. suplicación núm. 353/2020 –NSJ061912–), y, en similar sentido, STS de 8 de octubre de 2020, Sala 3.ª, recurso protección derechos fundamentales núm. 91/2020 –NSJ061906–).

²⁷ «Los periodos de interrupción justificada, las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento inspector deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente». Respecto de la exigencia estricta de cumplida motivación administrativa de los descuentos en el plazo máximo del procedimiento inspector en el acta y en el acuerdo de liquidación, STS de 11 de diciembre de 2017, Sala 3.ª, rec. casación núm. 3175/2016 (NFJ069016), FD 7.º.

²⁸ «... dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Por ello, cuando... la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los

con una interpretación literalista, podría eludirse mediante un descuento *ex lege* combinado con el uso de la habilitación legal para que el procedimiento pueda continuar sin cortapisa pese a la suspensión del plazo por la actividad del obligado atendiendo requerimientos o solicitudes de información o formulando alegaciones (art. 33.3 RDL 8/2020) y por la de la Administración tributaria impulsando, ordenando y realizando «trámites imprescindibles» (art. 33.5 RDL 8/2020) entendidos con laxitud.

3.5. Suspensión del procedimiento y actividad administrativa

La interpretación normativa apuntada –y que a nuestro juicio debe ser razonablemente matizada según entendemos– no es meramente teórica, pues ya puede apreciarse en las contestaciones a preguntas frecuentes publicadas por la AEAT y en las quejas de las que se ha hecho eco la prensa sobre procedimientos que no han sufrido demora alguna pese a la pandemia y que, sin embargo, han dado lugar al tratamiento temporal indicado²⁹. Así, en las preguntas frecuentes publicadas por la AEAT tras indicar (apartado A.3) que «En general, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no realizará trámites en estos procedimientos. No obstante, sí podrá realizar los trámites que sean imprescindibles», se pasa a identificar algunos actos que podrán desarrollarse (requerimientos de obtención de información bancarios, internacionales, a organismos públicos, todo tipo de trámites con la conformidad del obligado...)³⁰, referentes a procedimientos iniciados antes del 14 de marzo

elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones...». (STS de 3 de mayo de 2018, Sala 3.ª, rec. casación núm. 2845/2016 –NFJ070501–, FD 5.º)

²⁹ V. gr. Diario *Expansión* de 24 de agosto de 2020:

Avalancha de impugnaciones a Hacienda por sus inspecciones tras el confinamiento ESTADO DE ALARMA/ Las empresas se rebelan contra la ampliación del plazo para comprobar e inspeccionar que se otorga la Agencia Tributaria por su «supuesta» suspensión de procedimientos y alegan que ha estado trabajando con intensidad.

³⁰ Se indica expresamente en las contestaciones a preguntas frecuentes relativas al procedimiento inspector: «Cuando el propio contribuyente, constanding expresamente esta circunstancia por escrito, solicite que continúen las actuaciones inspectoras, estas continuarían sin mayores obstáculos» (apartado E.1); «con carácter general, la Administración Tributaria va a evitar realizar nuevos requerimientos. Excepcionalmente, valorará en qué casos debe realizar este tipo de requerimientos atendiendo a la situación actual y al carácter imprescindible de los mismos.

Por ejemplo, podrían realizarse requerimientos internacionales, a entidades bancarias, a Organismos Públicos. Pero dada la situación de excepcionalidad, con carácter general, no se va a requerir a empresarios o profesionales para solicitarles información sobre otras personas o entidades, salvando, claro está, el caso en que el contribuyente muestre su conformidad con dichos trámites» (apartado E.3); «con carácter general, no se abrirá trámite de audiencia, salvo que el contribuyente o su representante debidamente autorizado para ello, de forma explícita y documentada, muestre su conformidad con dicho

de 2020, a los que han de añadirse las notificaciones tributarias a las que se refiere la DGT como trámites imprescindibles en su Consulta V1698/2020, de 30 de mayo (NFC075622) «por cuanto de dicho trámite depende la eficacia del acto administrativo». Desde nuestro punto de vista, el carácter de imprescindible, término definido por el diccionario de la RAE³¹ como algo de lo que no se puede prescindir –hacer abstracción o evitar– (primera acepción), o necesario u obligatorio (segunda acepción), no debe referirse al contenido y efectos consustanciales del trámite (podría, con el mismo razonamiento que el expresado por la DGT, sostenerse que también es imprescindible dictar resolución motivada y por órgano competente a través del procedimiento establecido, porque de ello depende la validez del acto administrativo...), sino a las circunstancias exógenas al mismo que, pese al estado de alarma, conviertan el trámite en procedente e ineludible, hecha una ponderación motivada de las circunstancias concurrentes y de los bienes jurídicos en juego, protección de la salud pública (art. 43 CE)³² frente al deber de contribuir (art. 31 CE). En tales condiciones, habida cuenta de la suspensión acordada, se hace difícil imaginar algún supuesto de trámite imprescindible en el ámbito tributario que haya de ser impulsado, ordenado o realizado, en palabras del artículo 33.5 del RDL 8/2020³³.

Sentado lo anterior, los criterios relativos a la suspensión de plazos emanados de la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT a los que anteriormente nos referimos (de junio de 2020), aparte de algunas incorrecciones en cuanto a las fechas según hemos razonado, nos parece que, ahora respecto de procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la suspensión, contienen una interpretación de la normativa de aplicación respetuosa con la finalidad de la misma y con los principios generales antes apuntados, si bien deben ser objeto de alguna reflexión adicional.

En primer lugar, para los casos en que se inició un procedimiento de gestión (podemos extenderlo al procedimiento de inspección) existirá suspensión por inactividad administrativa «pero si la Administración decide actuar la suspensión por inactividad se verá interrumpida».

trámite» (apartado E.5); «la firma de actas con anterioridad a 30 de mayo de 2020 va a estar supeditada a que el contribuyente muestre su conformidad con dicho trámite» (apartado E.4).

³¹ <<https://dle.rae.es>>.

³² Debe tenerse en cuenta que tal precepto se halla en el capítulo III título I de la CE (principios rectores de la política social y económica), con los efectos limitados previstos en el art. 53.3 de la CE. No obstante, el TC ha relacionado dicho principio con el artículo 15 de la CE (derecho fundamental a la integridad física de las personas, sección 1.ª del capítulo II del título I CE, con acceso a la máxima protección del art. 53.2 CE) a los efectos de la justificación de la declaración del estado de alarma «ambos tan intensamente conectados que es difícil imaginarlos por separado, máxime en las actuales circunstancias» (ATC 40/2020, de 30 de abril –NSJ061443–, FJ 4).

³³ Por su impropia utilización debe entenderse que impulsar y ordenar no se usan en tal precepto en su sentido jurídico, artículos 70 a 74 de la LPACAP, sino usual o coloquial, pues precisamente el impulso (art. 71) forma parte de la categoría ordenación del procedimiento (arts. 70 a 74).

Podríamos plantearnos los efectos sobre un procedimiento en que la Administración, sin la habilitación normativa de imprescindibilidad del trámite, continúa con normalidad su actividad, pudiendo pensar en dos posibilidades: la indicada, es decir, concluye el efecto suspensivo, o la nulidad de lo actuado mediando la suspensión³⁴ sin que el efecto legal se vea afectado. Consideramos correcta la primera de ellas pues la finalidad del precepto se vincula a la imposibilidad de actuar como consecuencia de la pandemia, siendo que si la propia Administración tributaria da por finalizada la suspensión de su actividad por considerar que puede desarrollarla adecuadamente y sin poner en peligro la salud pública, los plazos deben poder volver a correr con normalidad, pues lo contrario atentaría contra la recta interpretación de la normativa dictada conforme al principio de buena administración y al debido respeto a los derechos y garantías de los obligados. Eso sí, teniendo en cuenta que el presupuesto del que parte la normativa dictada es la imposibilidad de tramitación con normalidad de las actuaciones, debe ser el obligado el que acredite que dicha ratio no se cumplió, extremo que en los procedimientos de gestión será de más fácil prueba (por lo escaso de sus trámites), pero que en el proceloso procedimiento inspector puede conllevar mayores problemas. En cualquier caso, las críticas que desde determinados sectores se han vertido a la especial intensidad del estudio del expediente por parte de los funcionarios de la Administración durante el periodo de suspensión (no parece que dicha circunstancia sea reprochable, antes al contrario) no puede servir de fundamento jurídico para impugnar la suspensión del plazo del procedimiento³⁵.

En segundo lugar, en tales procedimientos en que la suspensión por inactividad administrativa ha concluido por haberse dictado un acto no imprescindible tras la entrada en vigor de la normativa temporal, pueden descontarse tanto los tiempos de aplicación del artículo 33.1 y

³⁴ Se trataría de un supuesto que presenta similitudes con lo actuado por la Inspección una vez judicializado el expediente, artículo 180.1 de la LGT antes de la reforma de 2015, por tanto con suspensión en vía administrativa, en el que la solución era la nulidad de lo actuado (actuaciones inexistentes en la dicción legal). Sin embargo, consideramos que tal efecto, basado en la prejudicialidad penal, no es de aplicación al caso aquí planteado, pues el trámite realizado sin respeto de la suspensión temporal no está afectado de defecto competencial ni procedimental alguno –salvo que se haya perjudicado de alguna manera la posición jurídica del obligado–.

³⁵ La polémica suscitada evoca la tan manida cuestión de la actividad o inactividad de la Inspección durante periodos de dilaciones en el régimen anterior a la Ley 34/2015, teniendo declarado el TS que «está fuera de lugar la indagación de las razones por las que no haya estado la Inspección permanentemente activa en el procedimiento de que se trate» (STS de 9 de junio de 2014, rec. casación núm. 1419/2012 –NFJ054623–). E igualmente se ha considerado excluida del plazo inspector toda actuación previa al plazo formal, salvo acreditado fraude de ley (SSTS de 26 de febrero de 2019, rec. casación núm. 1423/2017, y dos de 27 de febrero de 2019, recs. casación núms. 1411/2017 y 1415/2017 –NFJ072732–, para actuaciones censales previas; SSTS de 8 de abril de 2019, rec. casación núm. 4632/2017 –NFJ073149–; de 22 de abril de 2019, rec. casación núm. 6513/2017 –NFJ075909–, y de 30 de septiembre de 2019, rec. casación núm. 4204/2017, respecto de actuaciones de obtención de información previa; STS de 5 de septiembre de 2019, rec. casación núm. 4560/2017 –NFJ075353– en cuanto a una previa verificación de datos; STS de 7 de julio de 2020, rec. casación núm. 641/2018 –NFJ078372–, por lo que se refiere a las actuaciones preparatorias de un inicio mediante entrada y registro del domicilio).

2 del RDL 8/2020 (denominado en las directrices analizadas «suspensión por ampliación del plazo») como, con posterioridad al fin de la suspensión, los procedentes conforme al régimen general del cómputo del plazo, si concurren los requisitos materiales y formales que lo autoricen.

En tercer lugar, en cuanto al cómputo en caso de reanudación de la actividad, la fecha de referencia para el fin de la suspensión debe ser la del nuevo acto (requerimiento, comunicación, propuesta...) que pone de manifiesto la actividad administrativa, y no la de su notificación, y las suspensiones y dilaciones se cuentan por días naturales «por tanto el último día de la suspensión es el 30 de mayo».

3.6. Efectos del incumplimiento del plazo máximo

Quedan por analizar los efectos del incumplimiento de los plazos máximos de los procedimientos tramitados a los que les ha sido de aplicación el artículo 33.5 del RDL 8/2020, sobre la suspensión de la prescripción (disp. adic. 9.ª 2 RDL 11/2020). Es decir, la cuestión de que se trata es la siguiente: suspendido un procedimiento por la normativa especial (en cuyo seno la Administración no ha actuado o se ha limitado a lo imprescindible) y una vez reanudado resulta incumplido su plazo máximo de resolución, si se mantiene la suspensión de la prescripción o los efectos del incumplimiento (arts. 104.5 LGT para los procedimientos sometidos a caducidad y 150.6 LGT para el procedimiento inspector) también neutralizan los 78 días que de hecho se ha alargado el plazo prescriptivo. Al respecto creemos que presenta paralelismos con lo aquí analizado la cuestión relativa a los efectos del incumplimiento del plazo del procedimiento inspector (art. 150.2 LGT anterior a la reforma de 2015, 150.6 LGT actual) y el juego con la suspensión de la prescripción prevista en el artículo 180.1 de la LGT previo a la Ley 34/2015. En esta cuestión el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sostiene el criterio de que el incumplimiento del plazo máximo de resolución no afecta a la suspensión de la prescripción del artículo 180.1 de la LGT en la redacción citada por haberse pasado el tanto de culpa o remitido el expediente al Ministerio Fiscal por presunto delito contra la Hacienda Pública, de suerte que, si en el momento del inicio de tal suspensión quedaba por transcurrir una parte relevante del plazo prescriptivo, una vez reanudadas las actuaciones en su caso, el incumplimiento del plazo del artículo 150 de la LGT no conlleva la extinción de la obligación³⁶. Por el contrario, la Audiencia Nacional (AN) ha declarado que «la conciliación entre ambos preceptos que sostiene el TEAC, no es admisible» y por

³⁶ Por todas, Resolución para unificación de criterio de 2 de marzo de 2017 (RG 8/2017 -NFJ065672-), que sienta el siguiente:

La suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones a la vía penal puede usarse a la vuelta del proceso penal sin verse afectada por dicho exceso de plazo de duración.

el principio de especialidad considera que de incumplirse el plazo máximo de la inspección no ha lugar a mantener la suspensión del plazo de cuatro años³⁷. Sobre dicha problemática consta admitido un recurso de casación (Auto del TS –ATS– de 13 de marzo de 2020, rec. núm. 6452/2019 –NFJ077856–) contra la STSJ de Cataluña de 10 de abril de 2019 (rec. núm. 6/2017 –NFJ077858–), debiendo el TS interpretar los artículos 66 a 68 de la LGT (a nuestro juicio parece que los arts. 150 y 180 LGT también deberían ser contemplados) para resolver la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

Determinar si, en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, por no alcanzarse la cuantía mínima para entender producido el delito, y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se ha de tomar en consideración o no el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción. Esto es, si durante el tiempo en que el expediente se encontró en la vía penal, se ha de entender que el plazo de prescripción se hallaba interrumpido en todo caso o si, por el contrario, la superación del plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones, hace que se pierda ese efecto interruptor.

La mención en dicho auto de admisión al «efecto interruptor» quizá en la resolución del recurso deba ser corregida o completada reformulando la cuestión, pues no existió en la instancia discrepancia en que se había producido un incumplimiento del plazo máximo, ni en los efectos del mismo relativos a la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción (tanto del procedimiento inspector como en su caso de la remisión), sino que lo relevante fue si, como en el supuesto aquí analizado, se produjo un efecto autónomo de suspensión legal del plazo de prescripción –en la práctica un alargamiento del plazo de cuatro años en el tiempo de pendencia judicial– que debiera subsistir tras el exceso del plazo citado³⁸. Entre el supuesto analizado en este punto y la controversia planteada ante el TS se puede apreciar tal similitud esencial de la que podemos esperar que las sentencias del Alto Tri-

³⁷ SAN de 4 de noviembre de 2019, rec. núm. 308/2016 (NFJ078549), FD 2.º. En el mismo sentido la SAN de 25 de octubre de 2019, rec. núm. 517/2016 (NFJ075687), FD 3.º, declarando que: «No se comparte la distinción que, a efectos de aplicar las consecuencias derivadas de superarse el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, efectúa entre interrupción justificada y suspensión por la remisión de las actuaciones administrativas al Ministerio Fiscal».

³⁸ El propio auto de admisión en su hecho 2.º identifica dicho problema (la negrita es nuestra):

La normativa se considera infringida, en síntesis, por cuanto la sentencia de instancia ha considerado, en contra de la misma, que la potestad de la Administración para liquidar el impuesto de los cuatro trimestres de 2004 se encontraba prescrita **al entender que el tiempo en que el expediente se encontraba en la jurisdicción penal no había suspendido el plazo de prescripción.**

Ha sido posteriormente admitido un segundo recurso que analizará la misma cuestión, ATS de 16 de julio de 2020, rec. casación núm. 1382/2020 (NFJ078547).

bunal ofrezcan criterios de directa aplicación, pero no puede negarse que también concurren diferencias, la principal es la generalización de la suspensión de la prescripción por la disposición adicional 9.ª 2 del RDL 11/2020 incluso en aquellos casos en que no pende procedimiento tributario alguno, previsión que podría ofrecer argumentos a favor de la autonomía del efecto suspensivo de la prescripción y, por tanto, de su mantenimiento con independencia del exceso de plazo del procedimiento.

4. Procedimiento sancionador

A los procedimientos separados de imposición de sanciones tributarias les es de aplicación buena parte de lo hasta ahora expuesto, adaptada a las particularidades del ámbito punitivo. Como vimos *supra*, no va a ser de aplicación con anterioridad al 2 de abril de 2020 la ampliación del plazo de prescripción de infracciones, sanciones y recargos y, subsumiendo en la mayoría de los supuestos la circunstancia anterior, en caso alguno puede admitirse la alteración del plazo prescriptivo de infracciones tributarias en perjuicio del infractor. Tampoco produce efectos antes del 2 de abril de 2020 la suspensión del plazo de caducidad por transcurso del plazo de tres meses para inicio del procedimiento (art. 209.2 LGT)³⁹. El plazo máximo de duración de seis meses (art. 211.2 LGT) de procedimientos iniciados antes del 18 de marzo de 2020 se ve suspendido por 74 días en las condiciones antes referidas, con los mismos efectos en caso de continuidad regular de la actuación por parte de la Administración, e igualmente por lo anteriormente razonado no resulta de aplicación la suspensión en caso de acordarse el inicio del procedimiento sancionador desde el 18 de marzo de 2020.

5. Conclusiones

De todo lo hasta ahora razonado se extraen las siguientes conclusiones, con evidentes repercusiones prácticas:

1. La prescripción tributaria se suspende con carácter general 78 días, del 14 de marzo al 30 de mayo de 2020. Dicha suspensión no puede aplicarse a la pres-

³⁹ Respecto de tal plazo de tres meses para el inicio de determinados procedimientos sancionadores tiene declarado el TS, Sala 3.ª, en Sentencia de 9 de julio de 2020, casación núm. 26/2018 (NFJ078518), FD 3.º, que tiene como fundamento el artículo 9.3 de la CE y como fin:

[...] que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

cripción tributaria cuando se haya consumado antes del 18 de marzo de 2020, ni a la prescripción del artículo 66 bis de la LGT y en el ámbito de infracciones, sanciones y recargos ganada antes del 2 de abril de 2020. En este último aspecto, añadidamente, no puede alterarse retroactivamente el plazo de prescripción de las infracciones tributarias en perjuicio del presunto infractor, y tampoco puede admitirse la ampliación del plazo de caducidad de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador consumado antes del 2 de abril de 2020.

2. Los plazos de los procedimientos tributarios iniciados antes del 18 de marzo de 2020 se suspenden 74 días, del 18 de marzo al 30 de mayo de 2020, con la única excepción de trámites imprescindibles, carácter de imprescindibles que debe ser motivado administrativamente ponderando los bienes jurídicos en juego.
3. De no existir un procedimiento en tramitación, o cuando el procedimiento en tramitación iniciado antes del 18 de marzo de 2020 se ajuste a las condiciones indicadas en el apartado anterior y concluya dentro del plazo máximo legal, la suspensión de la prescripción en los términos expuestos, que supone una ampliación *de facto* de los plazos en 78 días, debe mantenerse, pues la normativa legal se asienta en la premisa de que el estado de alarma habría impedido actuar al acreedor tributario.
4. Si pese a la suspensión de 74 días indicada se incumpliese el plazo máximo de resolución del procedimiento tramitado en las condiciones indicadas en el apartado anterior, se producen los efectos previstos en el artículo 104.5 de la LGT para los procedimientos sometidos a caducidad y los del artículo 150.6 de la LGT para el procedimiento inspector, señaladamente la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción de todo lo actuado. En tales condiciones puede sostenerse que se mantendría la suspensión del plazo de prescripción de 78 días por la generalidad de la medida, pero puede resultar controvertido, pues en una polémica que presenta alguna similitud respecto de la suspensión de la prescripción en el artículo 180.1 de la LGT en su redacción anterior a la reforma de 2015, el TEAC sostiene que se mantiene el efecto suspensivo de la prescripción siendo contraria a tal criterio la AN, estando pendiente de resolución dicha cuestión en recursos de casación admitidos por el TS, que indirectamente pueden tener relevancia en la cuestión ahora analizada.
5. Si en los procedimientos cuyo inicio fue acordado antes del 18 de marzo de 2020 la Administración actuase de forma continua sin aparente afectación por la situación de pandemia y sin atenderse a la exigencia legal de imprescindibilidad del trámite, desde la fecha de este debe desaparecer el efecto suspensivo legalmente previsto, en interpretación finalista de la normativa excepcional emanada y de acuerdo con el principio de buena administración, interpretación reflejada en las directrices internas de la propia AEAT. Debe ser el obligado tributario quien acredite que pese al estado de alarma y a los efectos legalmente anudados la Administración no se ha visto entorpecida en su labor, no siendo apta a tales efectos la mera alegación de una actividad interna, de estudio o preparatoria, intensa durante el intervalo en que no computa el plazo.

6. De acordarse el inicio de un procedimiento de gestión, inspección o sancionador desde el 18 de marzo de 2020 al 30 de mayo de 2020, no son de aplicación las suspensiones del plazo máximo de duración del procedimiento ni la del plazo de prescripción desde su inicio. En el seno de tales procedimientos, sin embargo, sí es de aplicación la ampliación de plazos de que dispone el obligado tributario para atender solicitudes, requerimientos o formular alegaciones, con los efectos en el cómputo del plazo máximo correspondientes. E igualmente no existe obstáculo jurídico alguno para que, de cumplirse los requisitos normativos y jurisprudenciales al respecto, señaladamente una adecuada motivación y una imposibilidad de continuar el procedimiento, en estos procedimientos ajenos al ámbito de la suspensión excepcional del plazo puedan darse supuestos de interrupción justificada o, en el caso de Inspección, suspensión por fuerza mayor.

Referencias bibliográficas

Castelló Jordá, Vanessa y Huelin Martínez de Velasco, Joaquín. (2020). Derecho tributario en estado de alarma: situación de fuerza mayor y excepción a la normalidad constitucional. Delimitación de las competencias normativas. *ElDerecho.com (Lefebvre)*, *Revista de Jurisprudencia*, mayo de 2020.

Cerdeira Bravo de Mansilla, Guillermo. (2020). Los plazos administrativos y procesales ante el COVID-19: ¿suspensión o interrupción?, ¿error juris o lapsus linguae? *Revista El Notario del Siglo XXI*, 90.

García Novoa, César. (2020). La Fiscalidad y la crisis del Covid-19. Interpretación de lo que ya se hizo y propuestas de lo que se debería hacer (Primera Parte). *Taxlandia*, *Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*.

Macho Pérez, Ana Belén. (2005). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*. (Tesis doctoral).

Pérez Tena, Juan Ramón. (2016). Algunas cuestiones litigiosas relativas al plazo del procedimiento inspector que la Ley 34/2015 no cierra. *Actum Fiscal Lefebvre El Derecho*, 116.

Rosa Cordón, Rufino de la. (2020). Incidencia del estado de alarma en los procedimientos tributarios. *Revista El Notario del siglo XXI*, 90.

Vallés Méndez, Laura y Vicente Benito, Fernando de. (2020). Derecho tributario en estado de alarma: efectos en el desarrollo y duración de los procedimientos tributarios y en los plazos de prescripción regulados en la Ley General Tributaria. *ElDerecho.com (Lefebvre)*, *Revista de Jurisprudencia*, mayo de 2020.