



ACTUALIDAD FISCAL

Temas de hoy

El coronavirus, el concierto económico, los plazos y la fuerza mayor (1)

Aitor Orena Domínguez (2)

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU

El 14 de marzo de 2020 se publicó en el BOE el *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 adelante RD 463/2020), por medio del cual, y ante la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el COVID-19, se declaraba el estado de alarma que afecta a todo el territorio nacional.

En estas situaciones (de estado de alarma), conforme establece el art. 7 de la *Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio*, la autoridad competente «será el Gobierno o, por delegación de éste, el Presidente de la Comunidad Autónoma cuando la declaración afecte exclusivamente a todo o parte del territorio de una Comunidad». Y es precisamente lo que ha establecido el RD 463/2020 en su art. 4: «1. A los efectos del estado de alarma, la autoridad competente será el Gobierno», pese a que a algunas comunidades autónomas (País Vasco y Cataluña concretamente) no les gustase la fórmula utilizada, si bien, de hecho, asumieron el contenido del mencionado RD.

En lo que a los tributos concierne, debemos prestar atención a la Disposición Adicional Tercera y Cuarta del RD 463/2020:

«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.

2. La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que éste manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo.

4. La presente disposición no afectará a los procedimientos y resoluciones a los que hace referencia el apartado primero, cuando estos vengán referidos a situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del estado de alarma.

Disposición adicional cuarta Suspensión de plazos de prescripción y caducidad

Los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren».

La primera de las dudas que se nos planteó, es la de a qué procedimientos afectaba la suspensión de los plazos, es decir, ¿afecta a los procedimientos tributarios? Y es que según establece el apartado 2º de la Disposición Adicional Tercera, «La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de

octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas». Si acudimos a la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/1015, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, se regirán por su normativa específica y supletoriamente por dicha Ley:

«Disposición adicional primera Especialidades por razón de materia

1. *Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.*

2. *Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:*

a) *Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa».*

De modo que podría entenderse que la suspensión de los plazos prevista en el RD 463/2020 no afectaba a los procedimientos tributarios. Sin embargo, dadas las circunstancias que han originado la promulgación del mismo, nada hacía pensar que los procedimientos tributarios sean una excepción. Así parece desprenderse de la nota de prensa del Ministerio de Política Territorial y Función Pública (3) que alude a procedimientos administrativos en general. No obstante, convenía que se aclarase esta situación cuánto antes dada su trascendencia.

Es más, la propia Administración tributaria parece que lo entendió de este modo, ya que no hay más que ver los avisos y la información de interés que, a día de hoy, han ido publicando en sus páginas webs las Administraciones Tributarias de las diferentes Comunidades Autónomas, así como los tres Territorios Históricos:

— Acuerdo de 17 de marzo de 2020 del Consejo de Gobierno Foral de Gipuzkoa (BOG 18 de marzo de 2020).

— Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19 (BOB 18 marzo de 2020).

— Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de marzo.

La segunda duda que tuvimos que despejar es la relativa a su aplicación en los Territorios Históricos, y concretamente a sus procedimientos tributarios.

Es cierto que conforme establece el art. 41.2 de *Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco* «a) *Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley*», y que conforme establece el art. 1. Uno de la *Ley 12/2002, de 23 de mayo*, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, «Uno. *Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario*», pero dada la situación en la que nos encontramos (estado de alarma), entiendo que lo dispuesto en las Disposiciones Adicionales Tercera y Cuarta del RD 463/2020 resulta también aplicable a los Territorios Históricos. Prueba de ello es que las medidas adoptadas han ido en esa línea.

La tercera duda que nos surgió es la de si la suspensión de los plazos resulta aplicable únicamente a los procedimientos iniciados de oficio por la propia Administración tributaria, o si por el contrario afecta también a los procedimientos iniciados por los obligados tributarios. En principio el RD 463/2020 se refiere a la suspensión de los plazos administrativos de los procedimientos sin especificar nada más, por lo que podría entenderse que afecta a ambos tipos de procedimientos. A estos efectos, el art. 94.1 de la *Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa* (en adelante NFGT) señala que los procedimientos tributarios pueden iniciarse también mediante autoliquidación:

«Artículo 94. Iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios.

1. *Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, solicitud, o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria».*

No es menos cierto que cuanto el art. 118 de la NFGT (4) se refiere a los procedimientos de gestión tributaria iniciados a instancia del obligado tributario se refiere únicamente al procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación o solicitud (letra b), y al procedimiento iniciado mediante declaración (letra c), pero el transcrito art. 94.1 sí recoge la posibilidad de que los procedimientos tributarios puedan iniciarse a instancia del obligado tributario mediante autoliquidación.

El no cumplimiento de los plazos previstos en los tres mencionados supuestos tiene consecuencias diferentes. Así, mientras que para el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación o solicitud (art. 118.1 b) de la NFGT) y al procedimiento iniciado mediante declaración (art. 118.1 c) de la NFGT), el legislador sí ha previsto expresamente las

consecuencias de la no terminación de dichos procedimientos en los plazos legalmente previstos (art. 121.1 b) y art. 124 b) de la NFGT respectivamente); respecto de los procedimientos iniciados mediante autoliquidaciones derivados de los distintos tributos, la única consecuencia que el legislador ha previsto respecto al incumplimiento de los plazos, es la de la comisión de una infracción tributaria.

Ahora bien, no habiendo previsto el legislador nada más, podría entenderse que la suspensión de plazos prevista en el RD 463/2020, se refería también a los plazos de presentación de autoliquidaciones con resultado a ingresar. Ahora bien, por prudencia se aconsejaba el cumplimiento de los plazos sin hacer caso omiso a la posible suspensión de los plazos.

Tal y como puede apreciarse, nos encontrábamos con muchísimas dudas que convenía que fueran aclaradas lo antes posible. Dicho esto, somos conscientes de que nos encontramos ante una situación especial de estado de alarma y que resulta muy difícil, por no decir imposible, acertar no solo con las decisiones que se adopten, sino con la precisión legislativa que exige el principio de seguridad jurídica proclamado por el art. 9.3 de la Constitución. Sólo cabe esperar que todos estemos a la altura de esta anómala situación.

Pues bien, la respuesta a estas dudas planteadas vino de la mano del *Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el 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 el que se establece que la suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el Real Decreto que declara el estado de alarma 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:

«Cuatro. Se modifica el apartado 4 y se añaden dos nuevos apartados 5 y 6 a la disposición adicional tercera, con la redacción siguiente:

...

«6. 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.»».

A su vez, el art. 33 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* desarrolla la suspensión de los plazos en el ámbito tributario.

No es ésta sin embargo la medida adoptada por los Territorios Históricos, que de forma descoordinada, han adoptado las que han estimado oportunas: así mientras que Gipuzkoa se refiere únicamente a la suspensión de los plazos administrativos, tanto Bizkaia como Araba van más allá regulando suspensiones o prórrogas de plazos, suspensión de determinados procedimientos, aplazamientos, pagos fraccionados de IRPF, ...

Al margen de estas consideraciones, no está de más señalar que en el supuesto de que como consecuencia de esta situación se cometiese alguna infracción tributaria, se deberían tener en cuenta dos supuestos (art. 184.2 de la NFGT) en los que no cabe responsabilidad alguna por la misma: cuando concurra fuerza mayor y cuando se actúe en una interpretación razonable de la norma:

«Artículo 184. Principio de responsabilidad en materia de infracción tributaria.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las Normas Forales o en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

b) Cuando concurra fuerza mayor.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con:

...».

Respecto al supuesto de la fuerza mayor, probablemente en esta situación de estado de alarma concurran circunstancias propias o ajenas que quizás impidan el correcto cumplimiento de nuestras obligaciones tributarias, por lo que no sería descabellado, vistas las circunstancias actuales, el hacer uso de esta eximente.

Respecto a la interpretación razonable de la norma, ya hemos visto que la normativa dictada genera dudas más que razonables, por lo que estaría más que justificado la eximente de responsabilidad. Prueba de ello es el informe de la Subdirección General de los Servicios Consultivos de la Abogacía General del Estado en el que responde a la consulta sobre la forma en la que habrá de procederse en el momento que pierda vigencia la suspensión de los plazos previstos por el RD

463/2020. (5)

Por último, y a título de reconocimiento (algo a lo que a estos días estamos tan acostumbrados a las 20 o 21 horas a través de “caceroladas”), no estaría de más, que al igual que todos los años se fija un listado de actividades prioritarias y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público con los correspondientes beneficios fiscales, hubiera un reconocimiento y/o agradecimiento para aquellos profesionales y empresas que, sin ser objeto de su actividad, han puesto todos los medios de que disponen a disposición del interés general, para abastecer a la sociedad de mascarillas, geles, equipos de protección individual (EPI) ... material sanitario tan escaso por no decir inexistente. Esta situación debería hacernos reflexionar sobre lo que realmente es prioritario y excepcional para nuestra sociedad.



Notas

- (1) Este artículo se inscribe en el Proyecto de Investigación «*La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco*», Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-63533-C4-1-P); y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de investigación de la UPV/EHU 18/147.
- Ver Texto
- (2) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU; <https://orcid.org/0000-0003-4112-1485>
- Ver Texto
- (3) <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/territorial/Paginas/2020/150320proc-administrativo.aspx>
- Ver Texto
- (4) «*Artículo 118. Procedimientos de gestión tributaria.*
- 1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:*
- a)** *El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación o solicitud.*
 - b)** *El procedimiento iniciado mediante declaración.*
 - c)** *El procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales.*
 - d)** *El procedimiento de liquidación de la deuda tributaria iniciado de oficio.*
 - e)** *El procedimiento de comprobación de valores.*
 - f)** *El procedimiento de comprobación limitada».*
- Ver Texto
- (5) <https://www.icas.es/wp-content/uploads/informe-reanudacion-plazos.pdf>
- Ver Texto