

COVID-19: PLAZOS TRIBUTARIOS VERSUS SEGURIDAD JURÍDICA.

La Constitución Española garantiza la seguridad jurídica (artículo 9.3), y lejos de discusiones doctrinales acerca de si la misma goza de la naturaleza de principio o de valor jurídico, no hay duda de que se erige en pilar fundamental para garantizar el mantenimiento del orden jurídico, y que a efectos administrativos constituye un principio de buena regulación, como lo denomina la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas,¹ pero poco debe importar la misma al Gobierno cuando aprueba las diversas normas dictadas adoptando Medidas Urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, ya se trate de Reales Decretos-leyes o Reales Decretos, pues tanto unos como otros (aunque los primeros tengan rango de Ley ex art. 86 CE) emanan del Gobierno, y ello se hace patente en la suspensión/interrupción de plazos administrativos y tributarios, colocando al administrado/contribuyente en una posición de indefensión proscrita por la Constitución (artículo 24), ya que la misma incertidumbre que padecemos en relación con la superación de esta crisis, la sufrimos para determinar con seguridad cuándo termina un plazo abierto para llevar a cabo determinado trámite.

Como en tantas otras ocasiones, pretendiendo abarcar la norma todos los supuestos imaginables, siempre queda algún resquicio que no encuentra encaje en ninguno de los supuestos inicialmente contemplados por el autor, teniendo que acudir en breve tiempo a una precipitada modificación que intenta aclarar aquella omisión, pero que a veces no lo consigue, e incluso empeora la situación inicial.

En particular, ello se hace patente con los plazos actualmente abiertos en vía de revisión económico-administrativa.

La declaración del estado de alarma se ha extendido a todo el territorio nacional y ha comprendido (así lo justifican las diversas disposiciones del Ejecutivo) las limitaciones a la libertad de circulación de las personas, pero solo las que se consideraron estrictamente indispensables para proteger la salud y la seguridad de los ciudadanos, contener la progresión de la enfermedad y reforzar el sistema de salud pública, lo que debe significar, sin duda, que no se limitan los demás derechos, cuyo reconocimiento continúa incólume.

Recordemos que 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

¹ Artículo 129.4: "A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento Jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas."

COVID-19, introdujo una Disposición Adicional Tercera, relativa a la suspensión de plazos administrativos, y que tres días más tarde (con un fin de semana de por medio) hubo de ser modificada en el sentido de reformar el apartado 4 de la misma y añadir los apartados 5 y 6 por el art. Único. 4 del Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica dicho Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, pues la versión original, desconociendo nuestro ordenamiento, no tuvo en cuenta las especialidades propias de los procedimientos en el ámbito tributario y de la Seguridad Social, especialidades que ya constituyen un clásico para alguien que a poco se maneje en el ámbito del derecho público.

Así, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su Disposición Adicional Primera, bajo la rúbrica "*Especialidades por razón de materia*" (y en el mismo sentido la Disposición Adicional Quinta de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común), señala (en cuanto ahora interesa):

"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 registrarán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se registrarán 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.

..."

Y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria proclama en su artículo 8 el principio de reserva de ley en esta materia:

"Se regularán en todo caso por ley:

...

f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

..."

De ahí que en el ámbito tributario no sea suficiente la norma reglamentaria y haya sido preciso acudir a la figura del Real Decreto-ley. En concreto, se incluyó una previsión en cuanto al aplazamiento de deudas tributarias en el artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan Medidas Urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, y luego completada, aunque de manera insuficiente, con la "*Suspensión de plazos en el ámbito tributario*" introducida por el artículo 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 (trata específicamente de las deudas tributarias, pero se olvida-y no deliberadamente-de las deudas de Derecho público no tributarias, por lo que ha sido necesario proceder a su corrección como comprobaremos más adelante), y lo fue de forma insuficiente porque, centrándonos en el específico ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el apartado 7 de dicho artículo 33, en su versión original, ha contemplado el plazo para interponer las mismas y para recurrir en la propia vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos (el respectivo plazo no se inicia sino después del 30 de abril de 2020), pero nada dice respecto de los plazos relativos a los trámites dentro de los procedimientos económico-administrativos en curso. ¿Qué pasa, por ej., con aquellas reclamaciones cuyo plazo de puesta de manifiesto por un mes (artículo 236.1 de la LGT) estaba vigente al tiempo de producirse la suspensión del mismo por la declaración de estado de alarma en base al Real Decreto 463/2020? En caso semejante el propio artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 da solución en su apartado 8 para aquellos procedimientos tramitados por la Dirección General del Catastro con plazo en curso al tiempo de la entrada en vigor del propio Real Decreto-ley 8/2020, de manera que en materia catastral los plazos para atender los requerimientos y solicitudes de información en tales supuestos se amplían hasta el 30 de abril de 2020, mientras que los trámites de alegaciones o de audiencia que se comuniquen a partir de la entrada en vigor de Real Decreto-ley 8/2020 podrán ser evacuados hasta el 20 de mayo de 2020 salvo que el plazo otorgado por la norma general sea mayor, en cuyo caso se aplicará este último, es decir, se ha optado por una fórmula que, al menos, respeta (aunque no íntegramente, como también se explicará) la seguridad jurídica fijando un plazo final para evacuar el trámite (lógicamente, entendiendo que ese plazo final acaecerá una vez terminada la vigencia del estado alarma, de modo que si no es así, habrá que posponer tales fechas – y no lo va a ser, al menos, en lo que respecta a la fecha de 20 de abril, pues al tiempo de la redacción del presente ya ha anunciado el Gobierno una segunda prórroga del estado de alarma).

Y llegamos a una norma que intenta poner orden en todo este galimatías, aunque es más loable el esfuerzo que la consecución del objetivo perseguido, pues la técnica utilizada parece manifiestamente mejorable. Nos referimos al Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que (una vez más y, sin duda, las que quedan) se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19. Analicémosla:

Disposición adicional octava. Ampliación del plazo para recurrir.

El apartado 1 de la misma se refiere a los plazos para interponer en vía administrativa los recursos pertinentes o procedimientos de impugnación que los sustituyan:

*“1. El cómputo del plazo para interponer recursos en vía administrativa o para instar cualesquiera otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje que los sustituyan de acuerdo con lo previsto en las Leyes, en cualquier procedimiento del que puedan derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, **se computará desde el día hábil siguiente a la fecha de finalización de la declaración del estado de alarma, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde la notificación de la actuación administrativa objeto de recurso o impugnación con anterioridad a la declaración del estado de alarma.** Lo anterior se entiende sin perjuicio de la eficacia y ejecutividad del acto administrativo objeto de recurso o impugnación. (La negrita y el subrayado son nuestros).*

Como se puede apreciar, y a diferencia del artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 ya comentado, que optó por una fecha cierta (hasta el 30 de abril de 2020, en unos casos, y hasta el 20 de mayo de 2020, en otros), pero con el riesgo de que a dicha fecha no hayan concluido los efectos del Estado de alarma (ya hemos comentado que la prórroga de tales efectos más allá de las indicadas fechas conlleva al necesidad de aprobar nuevos Reales Decretos-leyes), en este apartado 1 se ha optado por una fórmula diferente dotada de mayor seguridad, pues no se iniciará el cómputo hasta que finalice la declaración del estado de alarma (*dies certus an incertus quando*), pero con deficiente técnica, como resulta de la parte que hemos subrayado, ya que en buena lógica querrá decir que es así respecto de aquellos recursos administrativos cuyo plazo de interposición estuviese en vigor al tiempo de iniciación de los efectos de la declaración del estado alarma por Real Decreto 463/2020, pero no respecto de aquellos otros cuyo plazo de interposición ya hubiese fenecido en dicha fecha (para qué, si no, la seguridad jurídica). Sin embargo, no es eso lo que dice, y la literalidad no excluye estos últimos.

Y llama más la atención porque este problema sí se solventa (o se aclara, aunque no coge el guante del método más acertado del apartado 1 de *dies certus an incertus quando*) en el siguiente apartado 2, referido específicamente a los procedimientos tributarios:

*2. En particular, en el ámbito tributario, 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 dos de recordar 30 de abril de 2020, el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas que se rijan por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo **empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020 y se aplicará tanto en los supuestos donde se hubiera iniciado el plazo para recurrir de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto o resolución impugnada y no hubiese finalizado el citado plazo el 13 de marzo de 2020, como en los supuestos donde no se hubiere notificado todavía el acto administrativo o resolución objeto de recurso o reclamación.** Idéntica medida será aplicable a los recursos de reposición y reclamaciones que, en el ámbito tributario, se regulan en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.” (La negrita y el subrayado son nuestros).*

Pero este apartado 2 plantea otros problemas a nuestro juicio:

En primer lugar, al señalar que el plazo empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020 (en consonancia con lo señalado en el artículo 33 de Real Decreto-ley 8/2020), tendrá que sufrir una nueva modificación, al menos, por la proyectada prórroga de los efectos de la declaración del estado de alarma más allá de esta fecha.

En segundo lugar, no contempla todos los supuestos en el caso particular de las reclamaciones económico-administrativas (el plazo legalmente previsto de interposición de las mismas es de un mes, al igual que el que rige para el recurso de reposición), pues a diferencia del recurso de reposición tributario, donde las alegaciones se efectúan en el mismo escrito de interposición, en el específico ámbito de las reclamaciones económico-administrativas tales alegaciones se difieren a un momento posterior tratándose del procedimiento general (no así el abreviado, donde sí se inicia el procedimiento económico-administrativo con un escrito conteniendo las alegaciones pertinentes ex art. 246 LGT). Por tanto, con la misma deficiencia en que ya incurrió el apartado 7 del artículo 33 de Real Decreto-ley 8/2020, esta Disposición Adicional Octava del Real Decreto-ley 11/2020, contempla específicamente la ampliación del plazo para interponer un recurso de reposición tributario o una reclamación económico-administrativa, pero sigue sin contemplar qué ocurre con los plazos intermedios en la tramitación de una reclamación económico-administrativa. En concreto, la cuestión radica en qué sucede con aquellas reclamaciones económico-administrativas en las que al tiempo de declaración del estado de alarma no hubiese concluido todavía (pero ya estuviese abierto) el plazo de un mes del artículo 236.1 de la LGT para formular las correspondientes alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente administrativo al interesado.

Y, en tercer lugar, concurre otro problema adicional. Nos referimos a aquellos supuestos en los que el plazo en el ámbito tributario está fijado por meses (un mes para interponer recurso de reposición, un mes para interponer reclamación económico-administrativa o un mes para evacuar las alegaciones en esta última en el trámite de puesta de manifiesto del expediente en el procedimiento general). Respecto de los plazos que estaban corriendo al tiempo de decretarse el estado alarma, ese plazo de un mes quedó suspendido, pero, cuando se reanude, ¿cómo se computará el plazo restante hasta completar el mes? Claro, sabemos que con arreglo a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (artículo 30) la regla general, en principio, cuando el plazo se señala por días, es que estos son hábiles, y que cuando el plazo se señala por meses, estos se computan de fecha a fecha, iniciándose a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto, o desde el día siguiente a aquel en que se produzca el silencio administrativo, y concluyendo el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio que sirvió de punto de partida, pero en el mes correspondiente al día del vencimiento.

Entendemos que la solución sólo puede venir de la mano de los mimbres que nos proporciona nuestro Ordenamiento Jurídico, es decir, acudiendo a las fuentes del derecho, complementadas por la jurisprudencia (artículo 1.6 del Código Civil). Y para ello no podemos perder de vista que nuestro Código Civil es derecho supletorio en las materias regidas por otras Leyes (artículo 4.3 del mismo), por lo que resulta útil acudir al artículo 4.1 del Código Civil, que dispone que "*Procederá la aplicación analógica de*

las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón". Estamos, pues, en presencia de la analogía, que no presupone la falta absoluta de una norma, sino la no previsión por la misma de un supuesto determinado, defecto o insuficiencia que se salva si la razón derivada del fundamento de la norma y de los supuestos expresamente configurados es extensible, por consideraciones de identidad o de similitud, al supuesto no previsto.

La misma razón para ampliar el plazo previsto para la interposición de un recurso de reposición tributario o una reclamación económico-administrativa asiste para ampliar el plazo de evacuación del trámite de alegaciones en una reclamación económico-administrativa seguida por los trámites del procedimiento general. Dada esa identidad de razón cabe acudir, pues, a la aplicación analógica a fin de poder integrar la laguna, sin que podamos olvidar tampoco el espíritu y finalidad de los Reales Decretos-leyes dictados como consecuencia de la declaración del estado de alarma. Su espíritu y finalidad tienen por base intentar mitigar los gravísimos perjuicios económicos, sociales y de todo orden derivados de la pandemia del COVID-19. Resulta de aplicación, una vez más, el Código Civil en cuanto establece en su artículo 3.1: "*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad aquellas*". La misma situación de extrema gravedad y emergencia concurre para ampliar los plazos para la interposición de recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, como para evacuar el trámite de alegaciones en estas últimas, posibilitando así el ejercicio del derecho fundamental de defensa.²

Sin embargo, no queda claro si el plazo para formular las alegaciones en la correspondiente reclamación económico-administrativa se reanuda, una vez que finalice el Estado de alarma, por los días (no se puede computar de otra manera) que resten de aquel plazo de un mes, teniendo en cuenta que ninguna norma establece que los meses hayan de entenderse de 30, 31, 28 ó 29 días; si esos días que restan han de ser hábiles o naturales; si el plazo del mes ha de computarse en su integridad cuando finalice el estado de alarma; si el plazo del mes sólo empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020 (al igual que en el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa); si el inicio del cómputo de ese plazo de un mes tendrá lugar más allá del

² Esta misma apelación a la analogía es lo que sirvió de fundamento a la Abogacía General del Estado en su informe de 24 de marzo pasado para concluir que el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de Medidas Urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico-social del COVID-19, es aplicable también a deudas de Derecho público no tributarias, deficiencia originaria del Real Decreto-ley 8/2020 oportunamente corregida por la Disposición Adicional Novena de Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, al incluir en su apartado 4 que "*Lo previsto en el artículo 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, para las deudas tributarias, resultará de aplicación a los demás recursos de naturaleza pública.*"

30 de abril de 2020 porque también los efectos del estado de alarma se prorroguen más allá de dicha fecha (como acaba de anunciarse al tiempo de escribir estas líneas).

Por tanto, a la cuestión de si los días que restan del plazo del mes han de ser considerados hábiles o naturales, nos inclinamos porque sean naturales, pues, de un lado, en el artículo 30.2 de la Ley 39/2015, la regla general no es tanto que los plazos señalados por días estos se entiendan hábiles, sino que habrá que estar a lo que establezca la ley correspondiente o el Derecho de la Unión Europea, y, de otro lado, según el artículo 5.2 del Código Civil, en el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles. Dada la ausencia de regulación específica de tal cuestión en nuestro acervo administrativo, el artículo 12.3 del Reglamento de Defensa de la Competencia aprobado por Real Decreto 261/2008, de 22 de febrero, aunque referido a los supuestos de suspensión de los plazos máximos previstos en la Ley de Defensa de la Competencia para la resolución de los procedimientos allí contemplados, nos puede servir de orientación, toda vez que dichos plazos máximos en la Ley citada (Ley 15/2007, de 3 de julio) están fijados en meses, al señalar que *"En los casos de suspensión del plazo, el día final del plazo se determinará añadiendo al término del plazo inicial, los días naturales durante los que ha quedado suspendido el plazo"*. La expresión utilizada por esta norma no es, desde luego, la más afortunada, pero lógicamente habrá de entenderse en el sentido de que a partir de la fecha en que se levante la suspensión del plazo, habrá que añadir un número de días naturales igual a los transcurridos desde que se inició el efecto de la suspensión hasta el ordinal en que debiera normalmente haber expirado aquel plazo de no haber mediado la suspensión. Esta norma reglamentaria es una de las pocas previsiones normativas, y por ello en dicho fundamento se ampara la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2016 para razonar, cuando se trata de la suspensión de un plazo fijado por meses, que cuando se levante la misma deberá computarse un número de días naturales igual a aquellos en que el plazo estuvo suspendido.³

En todo caso y abundando en lo que decíamos al comienzo, pese a ese intento de la Ley 39/2015, de 1 de octubre de apuesta por la predictibilidad del ordenamiento mejorando la planificación normativa ex ante, un breve análisis de lo que venimos comentando, unido a una pequeña muestra de desafueros y asintonías en otros campos, no resiste una evaluación que permita concluir que se haya conseguido el objetivo perseguido.

Así, no pocos problemas plantea también la previsión del apartado 2 de la Disposición Adicional Novena del Real Decreto-ley 11/2020 al señalar que *"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*

³ La Sentencia es citada por Diego Gómez Fernández en *"La suspensión de los plazos administrativos por la crisis del COVID 19 RD 463/2020, 465/20 y 476/20"*, recogida a su vez de *"A vueltas con la caducidad del procedimiento administrativo y su suspensión"*.

cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria", pues el efecto de la prescripción es que, producida la interrupción de la misma, se inicia un nuevo cómputo del plazo en su integridad y no por el plazo restante, del mismo modo que resulta extraño que cada vez sea más frecuente ver supuestos de suspensión o interrupción de plazos de caducidad⁴.

Y no esta solamente ha habido imprevisión, sino que también precipitación, y buena prueba de ello, aunque sea de modo anecdótico, es el Real Decreto-ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuenta ajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID-19, en cuyo Anexo, al enumerar en diversos apartados las personas trabajadoras por cuenta ajena a las que no será de aplicación el permiso retribuido regulado en el Real Decreto-ley, en el apartado 15 se refiere a los profesionales del ámbito de la justicia que cumpla con los servicios esenciales fijados por las diversas instituciones y las adaptaciones que en su "caos" puedan acordarse. Y resulta curioso que en el texto consolidado aparezca ya corregida la evidente errata, aunque más aún, si cabe, llama la atención el hecho de que la propia edición oficial del BOE advierta que "este documento es de carácter informativo y no tiene valor jurídico".

Y un último ejemplo de imprevisión: conocido es que los órganos de gobierno de las sociedades mercantiles y otras entidades pueden celebrar sesiones mediante videoconferencia u otros medios telemáticos cuando así esté expresamente previsto en los estatutos (siempre que quede patente la identificación y reconocimiento de todos los asistentes y la permanente comunicación entre ellos). Pues bien, a fin de posibilitar la celebración de sesiones, el artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, bajo la rúbrica "*Medidas extraordinarias aplicables a las personas jurídicas de Derecho privado*", en su redacción originaria contempló que los mismos pudieran reunirse (aunque no estuviese previsto en los estatutos) por videoconferencia, olvidando que no todas las entidades tienen la medios necesarios para posibilitar dicho modo de reunión, lo que ha tenido que ser corregido a través del Real Decreto-ley 11/2020 (Disposición Final 1.13) que, dando nueva redacción al artículo 40, prevé también que la sesión correspondiente se celebre mediante conferencia telefónica múltiple.

Alejandro Hernández del Castillo

⁴ La previsión comentada parece tener carácter retroactivo, pues le atribuye efectos desde el 14 de marzo, siendo así que el Real Decreto-ley 11/2020 entró en vigor el 31 de marzo, habiéndose apresurado algunos a tildarla incluso de inconstitucional. Sin embargo, estimamos que no cabe apreciar el citado apelativo, pues, de un lado, la previsión es bidireccional, de modo que juega no solo a favor de la Administración tributaria, sino también en su contra desde la óptica del contribuyente (la justicia no es solamente predicable del particular, pues tan justiciable como él lo es también la Administración pública), y, de otro, la retroactividad proscrita por el artículo 9.3 CE es la de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, lo que no puede mantenerse fundadamente de una norma tributaria.