



«Los efectos de la falta de quietud de la Administración tributaria durante el estado de alarma».

FRANCISCO DE ASÍS GARCÍA SARABIA

Asociado Principal en Cuatrecasas Gonçalves Pereira

“Un sistema impositivo termina valiendo lo mismo que la Administración Tributaria encargada de aplicarlo”

(Principios de Hacienda Pública, Italia, 1946 - 1968)

EXTRACTO

El objeto del presente trabajo radica en el análisis de las consecuencias jurídicas que la falta de quietud de la Administración tributaria, durante el estado de alarma ocasionado por el virus COVID-19, origina en los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión. A tal fin, estudiaremos y distinguiremos qué tipo de actuaciones se encontraban permitidas para ésta en el ejercicio de sus potestades, y qué grado de responsabilidad y deberes de control ostentaba en relación con el desarrollo de las funciones inherentes a sus órganos adscritos y entidades colaboradoras.

SUMARIO

1. Introducción, interés y alcance de la investigación; 2. El tiempo como límite del poder de la Administración tributaria; 3. Sobre las actuaciones permitidas durante el estado de alarma: *"impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles"*; 3.1. Actuaciones desarrolladas por la propia Administración tributaria; 3.2. Actuaciones desarrolladas por terceros: culpa *"in vigilando"* de la Administración tributaria; 3.3. Consecuencias jurídico-tributarias; 4. Bibliografía.

1. Introducción, interés y alcance de la investigación.

El pasado 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud elevó la situación de emergencia de salud pública, ocasionada por el virus COVID-19, a pandemia internacional. La rápida evolución de los hechos, a escala nacional e internacional, requirió la adopción de medidas inmediatas y eficaces para hacer frente a esta coyuntura.

Así las cosas, con sustento en lo establecido por el artículo cuarto, apartado b), de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, el Poder Ejecutivo, en el ejercicio de las facultades que le atribuye el artículo 116.2 de la Constitución Española, declaró el estado de alarma en todo el territorio nacional.

En este marco, se adoptaron distintas disposiciones temporales de carácter extraordinario para intentar prevenir y contener el virus y mitigar el impacto sanitario, social y económico, entre las que se encuentra la que es objeto del presente estudio: la suspensión y la interrupción de plazos para la tramitación de los procedimientos administrativos con las entidades del sector público.

La primera de ellas fue la contenida en el apartado sexto de la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto-Ley 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaraba el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sociosanitaria ocasionada por el virus COVID-19 (en adelante, "Real Decreto-Ley 463/2020"). Por el contrario, ésta no decretaba de manera específica la suspensión de los plazos administrativos referidos a los tributos sujetos a normativa especial.

Por ello, con posterioridad, el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (en lo sucesivo, "Real Decreto-Ley 8/2020") recogía en los términos que siguen a continuación la no suspensión del cómputo de los plazos comprendidos entre la entrada en vigor de dicha norma, en fecha 18 de marzo de 2020, hasta el día 30 de mayo del mismo año:

"El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de mayo 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 período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles."

Con dicha previsión, ahora sí, se establecía que la falta de cómputo de dicho plazo lo era a los efectos de la duración máxima de todos los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión de actos tramitados por la Administración tributaria.

Tal y como expone el citado precepto, una vez decretada la suspensión, la Administración tributaria sólo podía llevar a cabo aquellos actos de mero impulso, ordenación y los trámites que tuvieran la consideración de imprescindibles, y nada más.

La norma predicaba una suerte de quietud en las actuaciones de la Administración tributaria con el objetivo de, por una parte, garantizar y asegurar la continuidad en el desarrollo de sus actuaciones venideras cuando se alzarán dichas medidas, y, de otra parte, sobre todo, al objeto de minimizar el riesgo de graves e innecesarios perjuicios a los derechos e intereses de los obligados tributarios que conculcarían los principios rectores del ordenamiento jurídico-tributario, tales como la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y la tutela judicial efectiva, la confianza legítima y buena administración.

Por tanto, el objeto material de este trabajo se encuadra en el análisis de las consecuencias que se desprenden para la Administración tributaria provenientes de las instituciones que la normativa prevé ante la ausencia de su propia quietud administrativa y la de sus órganos e instituciones aparejados e, igualmente, las implicaciones que origina dicha observancia temporal en los procedimientos frente a los contribuyentes, que, con carácter general, juntas atañen intrínsecamente a la relación tributaria existente entre ambos.

De la lectura del apartado 5 del artículo 33 del Real Decreto-Ley 8/2020, se infiere nítidamente que la Administración tributaria únicamente se encontraba facultada

para realizar las actuaciones de *"impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles"*, lo cual excluye (impide por expreso mandato legislativo) cualquier actuación que conlleve el ejercicio de: (i) las facultades de verificación, comprobación e investigación que le confiere la potestad tributaria, (ii) el ejercicio de la facultad represora aparejada a la potestad sancionadora y, (iii) el desarrollo de la potestad de revisión (ya sea de oficio o a consecuencia de la previa instancia del administrado) de los actos tributarios.

Al propio tiempo, del contenido del mencionado precepto, no hay duda alguna sobre el deber de abstención de la Administración tributaria en la realización de aquellas operaciones o indagaciones tendentes a la verificación, comprobación, inspección, sanción o revisión, durante el citado período¹.

Empero, si dicha inactividad no ha sucedido, esto es, si un órgano de la Administración tributaria, durante el lapso comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020², ha llevado actuaciones tendentes a la regularización de la situación tributaria de un contribuyente, la imposición de una sanción, o la revisión de un acto, ello debe suponer, en consecuencia, la invalidez consumada del citado artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020.

¹ A modo ilustrativo, en el documento emitido, durante dicho período, por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de preguntas y actuaciones manifestó su compromiso de paralizar todas las actuaciones en curso, salvo aquellas que, de forma excepcional, tuvieran un carácter urgente e imprescindible.

Fuente:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_In_teresa/2020/FaqRefundidas.pdf

² Adicionalmente, en opinión de esta parte, debe señalarse que el período de cuatro días que transcurre desde la declaración del Estado de alarma en todo el territorio español, en fecha 14 de marzo, hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 8/2020, no debería incluirse en el cómputo de días de suspensión. Esa situación se hace patente si observamos la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto-Ley 463/2020 que señala que *"no resultó aplicable al ámbito tributario"*. Por tanto, en ningún caso serían 78 días para descontar, sino 74.

Dicho de otro modo, si se constatase que la Administración tributaria ejercitó alguna de las facultades aparejadas a su potestad tributaria, sancionadora o revisora, que, en su caso, consideró oportunas, habría conculcado la razón de ser de la suspensión prevista en la referida norma.

Y son dichas circunstancias cambiantes, consistentes en el expreso deber normativo de inactividad de la Administración tributaria, respecto a las que ésta venía desarrollando de forma habitual ejercitando sus potestades, las que constituyen el mejor incentivo para nuestro estudio de un tema clásico a la par que fundamental, y al mismo tiempo, tan presente en la realidad jurídico-tributaria actual, y ello, desde una perspectiva distinta como es, únicamente, la de los efectos temporales derivados de la posible desobediencia de la aludida norma como consecuencia de la actividad administrativa en los procedimientos tributarios reglados durante el estado de alarma.

ES por ello que la finalidad de nuestro trabajo consiste en mostrar esta problemática tributaria, haciendo partícipe al lector del interés y los obstáculos que la misma plantea, mostrándole las múltiples aristas de un tema que, a buen seguro, requerirá todavía el esfuerzo de más juristas y el constante avance doctrinal y jurisprudencial para ser resuelto.

2. El tiempo como límite del poder de la Administración tributaria.

El comportamiento de la Administración tributaria hacia los contribuyentes se compone, sucintamente, de los derechos de los que ésta es titular, y éstos surgen, como no, de las previsiones normativas establecidas, del ejercicio de las potestades jurídicas o de la constitución de determinadas relaciones jurídicas. Son las llamadas situaciones “de poder” de la Administración tributaria, que aparecen ligadas a las finalidades intrínsecas para las que ésta fue creada y que, en definitiva, consisten

en la satisfacción del interés público y el control y la regulación de nuestro Sistema Tributario³.

La potestad administrativa en general, viene definida como una especie de préstamo o concesión de poder en beneficio de la Administración Pública (en nuestro caso, la tributaria y sus órganos dependientes y adscritos), consistente en concesiones facultativas o funcionales que se producen y reproducen en el tiempo y que originan posiciones activas (de haber o hacer) o pasivas (de no haber o no hacer) de poder, que le son útiles para alcanzar el objetivo pretendido en cada caso, bien de manera expresa por la existencia de una regulación normativa específica, o bien, por la falta de ella. De modo que, el empleo de dichas potestades administrativas para fines diferentes a los pretendidos en el instante de su concesión por el ordenamiento jurídico (en el ámbito tributario), originan las indeseables situaciones de desviación de poder de estas potestades administrativas a las que se ha hecho mención (tributaria, sancionadora y revisora)⁴.

Las potestades administrativas, en cuanto a su funcionalidad, deben distinguirse en el tiempo, no sólo porque pueden afectar, y de hecho afectan, al ejercicio de las mismas, sino también, porque el tiempo actúa en los distintos procedimientos en los que dichas potestades (de hacer y no hacer) tienen cabida.

Como es sabido, en sus orígenes, la legislación tributaria no establecía unos plazos generales para el ejercicio de las potestades de la Administración en relación con los tributos, para así conocer cuándo se producen situaciones jurídicas firmes e inatacables por el transcurso de tiempo y la inactividad de la Administración

³ Vid. GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011, página 102.

⁴ Vid. CINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder*, 2º edición, Ed. Civitas, Madrid, 1999, páginas 58 a 67.

tributaria (tanto para el ejercicio de la potestad administrativa tributaria con respecto al procedimiento de liquidación, ni las también ulteriores potestades sancionadoras y revisoras, en su caso), sino que eran objeto de una regulación dispersa y fragmentada en la que no siempre el ordenamiento jurídico regulador de cada caso aclaraba cada situación de forma particular.

La necesidad de establecer plazos limitativos de inicio y desarrollo del ejercicio de las potestades, a fin de que no fuesen absolutas, residía, y reside, sin duda, en el sometimiento de la Administración Pública, en particular, la tributaria, a la Ley y al Derecho, tal y como dispone el artículo 103.1 de la Constitución Española y, en consonancia con el cumplimiento del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la misma norma fundamental.

Es decir, se buscaba eliminar la situación de falta de regulación de los plazos de cualquier manifestación del ejercicio de las potestades por parte de la Administración tributaria (inicio y desarrollo de la liquidación, sanción y revisión), pues lo contrario, esto es, perpetuar la posibilidad de ejercicio de estas facultades derivadas de dichas potestades a una Administración tributaria inactiva, implicaba de facto la infracción de dichos preceptos fundamentales y, por tanto, la opción de ejercicio por parte del contribuyente de una acción de responsabilidad frente a la misma, pues era, y es, imprescindible que éste conociese en todo momento la existencia de plazos de posible actuación (o no), convirtiéndose éste en un elemento esencial para garantizar adecuadamente esta seguridad jurídica. Por lo tanto, era inadmisibles que el ejercicio y el desarrollo de las potestades no estuviese sometida temporalmente a límites.

Por contra, pese a esa ávida necesidad, la regulación de esta circunstancia no se materializó de forma inmediata, sino que se estableció, de forma precisa pero tardíamente, con la promulgación de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre,

General Tributaria y el antiguo Reglamento General de Recaudación. En la Exposición de Motivos de aquella Ley se señalaba como una de las medidas que facilitaban o reducían las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos: "*La unificación de los vigentes plazos de prescripción de las acciones administrativas para liquidar y recaudar las deudas tributarias con arreglo al más reducido de los que actualmente rigen.*"

Fue desde entonces, hasta la actualidad, cuando la naturaleza jurídica del tiempo en relación con las manifestaciones de las facultades derivadas de dichas potestades de la Administración tributaria fue común, esto es, tuvieron la catalogación de reserva de Ley⁵, lo que significa que los plazos que les conciernen se encuentran regulados y se regularán por Ley⁶, y, es de carácter sustantivo, es decir, salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde se momento^{7 8}.

Ahora bien, la importancia del tiempo y los efectos de la actividad o quietud de la Administración tributaria son irremediabilmente distintos atendiendo al tipo de

⁵ Esta exigencia de regulación por Ley la plantearemos de igual modo en el apartado siguiente en relación con el ámbito de la potestad sancionadora administrativa.

⁶ Como se ha dicho, no fue hasta la promulgación de la antigua Ley General Tributaria cuando se recogió una primera reserva de Ley de plazos en relación con la potestad tributaria para el ordenamiento tributario. En efecto, en el apartado d) del artículo 10 disponía que se regularán en todo caso por ley "*los plazos de prescripción o caducidad y su modificación*".

⁷ Vid. Artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁸ Es preciso indicar que, pese a que la justificación de la reserva de Ley en relación al establecimiento de plazos de la potestad tributaria en cuanto a la liquidación y la recaudación, tiene su base en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE, relativos al establecimiento de prestaciones personales y patrimoniales y la potestad de establecer los tributos, respectivamente, no obstante, hace algún tiempo el profesor FALCÓN Y TELLA advirtió que, en realidad, en la medida en que no forma parte de los elementos configuradores del tributo (que es la única materia que expresamente así se prevé como reservada), no tendrían por qué ser de aplicación tales reservas constitucionales. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, páginas 53 y 54.

potestad que se ejerza y, más concretamente, a la facultad que se desarrolle con ella, y, en todo caso, en función del interés público que se pretenda en cada instante. En unos casos, la concurrencia del interés público justificará que el tiempo no comporte relevancia alguna en el ejercicio de las potestades administrativas existentes. Y, en otros casos, veremos como la seguridad jurídica y la legalidad de los administrados (contribuyentes), harán que las potestades puedan ver mermada su capacidad de ejercitarse en el tiempo.

La conveniencia de limitar temporalmente o no el ejercicio de las potestades administrativas corresponde, de una u otra forma, al mismo poder que las otorga. Éste es quien establece el tiempo de las potestades administrativas orientado a su consecución en *pro* o detrimento del interés público, siendo el significado de este último cambiante en el tiempo.

Así las cosas, en algunos casos, las potestades que pueden ejercitarse en un determinado momento, o, mejor dicho, la justificación que hace que se ejercitasen, o no, en un instante de tiempo, con unos plazos, etc. experimenten variaciones que aconsejen su implantación, modificación o supresión.

Pues bien, ello fue precisamente lo que sucedió durante el período acaecido entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020, en donde quedaron suspendidas, en beneficio del interés general, las referidas potestades administrativas y, con ello, la consecuente extensión de plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y/o revisores.

No obstante, para que operase la mencionada suspensión como un incremento temporal en la duración de los procedimientos seguidos por la Administración tributaria frente a los obligados, era un requisito imprescindible (condición *sine qua*

non, si se prefiere) que, de facto, real y efectivamente la Administración tributaria se hubiere aquietado.

Lo contrario, esto es, el incumplimiento de tal imperativo de inactividad en el ejercicio de las potestades, en nuestra opinión, debería llevar a cualquier interpretador del Derecho, ineludiblemente, a la improcedencia del aludido descuento.

Entendemos que la razón que motiva la no suspensión del cómputo del plazo mencionado descansa, como un pilar básico, en la doctrina y jurisprudencia unánime que tienen establecida la improcedencia de considerar la existencia de una interrupción justificada de procedimientos en aquellos casos en los que, de *facto*, no se ha provocado una paralización o impedimento alguno en la continuación y normal desarrollo del mismo.

Así, es ociosa por lo conocida, la calificación de contraria a Derecho efectuada en innumerables ocasiones por los Tribunales de Justicia de aquel recurso de los órganos de inspección en los procedimientos de comprobación e investigación (anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, a continuación, "LGT"), en los que descontaba de los períodos de duración las dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas, aun cuando, el ejercicio de la potestad tributaria y el desarrollo de sus facultades y competencias no se había visto impedido, pues tales actuaciones extensivas debían ser una excepción a la norma general de duración limitada de las actuaciones inspectoras y, por ende, al principio de seguridad jurídica ligado a dicha limitación temporal.

Por tanto, si se constata que el hecho que se considera como constitutivo de suspensión automática del procedimiento inspector previsto en el artículo 33.5 del

Real Decreto-Ley 8/2020 no acontece, sino que la Administración tributaria hubiera efectuado actuaciones de obtención y análisis de información tendente a determinar la realización del hecho imponible y cuantificar la deuda tributaria, recaudarla, o establecer una sanción y/o revisar un acto, la propia lógica del concepto de «paralización» impide considerar como tal el hecho en cuestión, no debiendo, por ende, extenderse por suspensión la duración de tales procedimientos.

En esta línea, podemos citar, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª) de 24 de enero de 2011 (recurso número 5990/2007), 6 de octubre de 2011 (recurso número 194/2008) y 26 de enero de 2015 (recurso número 2945/2013)⁹.

⁹ En esta última sentencia, el Alto Tribunal sostiene que:

«Este último plazo debe computarse de acuerdo con lo dispuesto en dichos preceptos, según han sido interpretados por nuestra jurisprudencia. Y en ese cómputo la consideración como interrupción justificada de la necesaria para pedir informes a las autoridades fiscales de otros Estados miembros de la Unión Europea debe ser interpretada como también ha entendido nuestra jurisprudencia (con ello nos introducimos en la segunda cuestión que el abogado del Estado suscita en el segundo motivo de casación). Hemos dicho, según recuerda la propia Sala de instancia en su sentencia, que no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Item más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, 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 elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, siguió inspeccionando, demorando por más tiempo 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 [sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07) y 26 de enero de 2011 (casación 964/09)].

En este mismo sentido se pronunció la Audiencia Nacional, entre otras ocasiones, mediante su sentencia de fecha 11 de octubre de 2017 (recurso número 471/2014), en la que acoge el criterio del contribuyente de que no pueden aceptarse las dilaciones imputadas en concepto de petición de datos o informes al extranjero, y ello, porque durante el tiempo en que se espera la información solicitada continuó la Inspección recabando toda la información fundamental que obra en el expediente (como se da en nuestro caso)¹⁰.

Y a la anterior conclusión no se opone, pese a lo que sostiene la Administración recurrente, el contenido del apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, conforme al que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse»; muy, al contrario, el texto de este precepto la explica. Según hemos razonado en las sentencias citadas en último lugar, esta previsión normativa, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación. Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más. No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de sí pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor.»

¹⁰ Más concretamente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo concluye que:

«(...) si durante el tiempo en que se esperaba a esa información la actividad inspectora continuó y si, una vez, recibida, la Administración dejó pasar nueve meses hasta redactar el acta y otros tres hasta liquidar, se revela manifiestamente contraria a la finalidad perseguida por el legislador con el artículo 29 de la Ley 1/1998 la decisión de restar para computar el plazo máximo de duración de las actuaciones el tiempo que tardó en llegar una información que no impidió continuar con las actuaciones y que no provocó el retraso en liquidar, pues ya contaba la Administración con los datos recabados mucho antes de que expirara el plazo máximo de veinticuatro meses.»

Es más, la propia Administración tributaria ha reconocido en ocasiones la vigencia de dicho criterio. En efecto, la Instrucción Conjunta 1/2011, de 16 de mayo de 2011, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, relativa al cómputo de plazo de duración del procedimiento inspector, refleja dicha corriente doctrinal y jurisprudencial estableciendo que:

"No procederá el cómputo de interrupciones justificadas del plazo general de duración de las actuaciones por el simple hecho de solicitarse informes en el curso del procedimiento inspector, a menos que pueda justificarse que la falta de la información solicitada impide la continuación de las actuaciones inspectoras en algún ámbito relevante de la comprobación."

Por tanto, si queda evidenciado de la documentación obrante en el expediente administrativo que durante el periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020, que se considera como de suspensión justificada de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionador o de revisión, la Administración tributaria no sólo no se ha visto impedida para seguir obteniendo y analizando la información necesaria para constatar la realización del hecho imponible y cuantificar la deuda tributaria, recaudar, sancionar y/o revisar, sino que tales labores han seguido con total y absoluta normalidad, sin verse el

Entenderlo de otro modo supondría tanto como legitimar una segunda ampliación de ese plazo máximo, al socaire de una interrupción justificada por la solicitud de información tributaria a otros países, cuando no fue esa la razón que realmente motivó el exceso temporal, por lo que resulta improcedente excluir del cómputo el tiempo que medió entre la solicitud y la recepción de la información solicitada. Según ya hemos apuntado, esta Sala debe rechazar una interpretación de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras que convierta este supuesto en un subterfugio para ampliar, de forma inmotivada y en contra de su jurisprudencia [sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º), 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06, FJ 4º) y 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º)], aquel plazo máximo, porque se estaría subvirtiendo el mandato legal contemplado en el artículo 29 de la Ley 1/1998».

procedimiento afectado de ningún modo, la propia lógica de los conceptos de «paralización» y «suspensión» impide considerar como tal el hecho en cuestión.

A este respecto, debe recordarse, de un lado, el deber de la Administración tributaria de proveer un expediente administrativo completo y ordenado que recoja la totalidad de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento de su resolución administrativa, de conformidad con las disposiciones contenidas en el artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (seguidamente, "LPAC"); y, de otro lado, el criterio establecido Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª), bastando citar, su sentencia de fecha 30 de octubre de 2006 (recurso número 4448/2001).

En consecuencia, si quedara probado que la Administración tributaria durante el estado de alarma ha llevado actuaciones tendentes a la regularización de la situación tributaria, sanción o revisión, que no son, ni mucho menos, actuaciones tendentes a *"impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles"* (que eran las únicas permitidas por el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020), debe suponer el no cómputo de dicho período de suspensión respecto de la duración máxima prevista por la normativa tributaria en cada uno de los procedimientos que rigen sus actuaciones.

En aquellos casos en los que la Administración tributaria no solo continúa directamente con la labor verificadora, comprobadora, investigadora, sancionadora o revisora, sino que, indirectamente, permite tales actuaciones por sus organismos adscritos, haciéndolo en contra de lo dispuesto por el Real Decreto-Ley 8/2020, esto es, en lugar de abstenerse y ordenar lo propio a aquellos organismos de quienes de ella dependen o con quien ésta colabora, no solo supone una desconsideración hacia el sentido de la norma vulnerándola, sino que sitúa a los obligados tributarios

en la más absoluta indefensión, conculcando los principios de seguridad jurídica y a la tutela judicial efectiva rectores de nuestro Sistema Tributario, de los cuales se desprende la exigencia del ejercicio de las potestades administrativas, siempre, en un plazo razonable de tiempo.

Lo que la Administración tributaria pudo y debió hacer, en todos los casos, era haberse abstenido de continuar desarrollando los procedimientos que estaban en curso, con base, precisamente en el citado artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, emplazándose para retomar las actuaciones de comprobación e investigación, determinación de infracciones tributaria y resolución, a partir del 30 de mayo de 2020 (fecha en la que finalizaba el período de inactividad vigente que le había sido exigido).

**3. Sobre las actuaciones permitidas durante el estado de alarma:
“impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles”.**

De lo anteriormente expuesto, la pregunta que cabe formularse es casi inmediata, entonces, ¿qué actuaciones le estaban permitidas a la Administración tributaria durante el estado de alarma?

En otras palabras, cuáles actuaciones administrativas constituyen un mero impulso, son de simple orden, o implican un trámite de imperiosa necesidad, y, por el contrario, cuáles conllevan el efectivo ejercicio de la potestad tributaria (tendente a comprobar e investigar y, en su caso, regularizar la situación de un obligado tributario), sancionadora (valorando la conducta de un sujeto pasivo y la posible comisión de una infracción tributaria merecedora de reproche) y revisora (dirigida

a verificar y resolver sobre la adecuación a Derecho de los actos tributarios emanados)¹¹.

Habida cuenta de que nos encontramos ante un concepto jurídico claramente indeterminado en el ordenamiento jurídico-tributario (pues ninguna norma regula qué se consideran actuaciones de orden, impulso e imprescindibles, con independencia del particular contexto en el que fue aprobada y promulgada la citada norma -el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 463/2020-, esto es, durante una pandemia mundial), ellos obliga a acudir a la normativa administrativa de carácter general y aplicación supletoria en nuestro ámbito.

Es sabido que, en el caso de España, la constitucionalización del procedimiento administrativo (recogida en el artículo 105.c) de la Constitución Española) se centró exclusivamente en el acto administrativo, sin tener en cuenta que no todo procedimiento administrativo conduce exclusivamente a la producción de actos administrativos, con lo cual se dejaba fuera todo el tratamiento normativo a la inactividad administrativa y el factor tiempo en la tramitación de los mismos¹². Lo

¹¹ Conviene señalar que, aun a sabiendas que efectuar esta tarea es una cuestión que debe realizarse de forma individualizada para en cada caso en concreto (ad hoc), precisamente, efectuar un estudio general de tales figuras que nos permita sentar los conceptos y bases reguladores para llevar a cabo tal empréstito, incrementando con ello la seguridad jurídica de los obligados tributarios en su condición de administrados, constituye igualmente el objeto del presente trabajo.

¹² No obstante, desde hace algún tiempo, surgen algunas tendencias proclives a explicitar de una forma más clara y contundente en los textos constitucionales la importancia del tiempo y su vinculación con la actuación de la Administración Pública. Por su carácter pionero en esta materia, debemos aludir al proyecto sobre la organización y sobre el funcionamiento de la Administración Pública para la reforma de la Constitución Italiana presentado a la Comisión Bicameral el 2 de marzo de 1993 y elaborado por un grupo de prestigiosos estudiosos, coordinados por el profesor CASSESE. Así en él se establecía como norma constitucional expresamente que: "*Los procedimientos deben concluirse, dentro de plazos congruentes, con resoluciones expresas. Deben ser asegurados los remedios sustitutivos en caso de inercia de la Administración.*"

Vid. CASSESE, S., *La riforma amministrativa nel quadro della riforma istituzionale*, Ed. Foro Italiano, volumen V, Italia, 1993, páginas 254 a 261, en BELTRÁN DE FELIPE, M., "Anotaciones a una propuesta de reforma de la Constitución italiana (En torno al libro L 'amministrazione e la Costituzione. Proposte per la costituente, dirigido por CASSESE, S. y ARABIA, A. G.)", *RAP*, nº 136, enero - abril, 1995.

mismo sucede en el entorno administrativo tributario, en el que, si bien existen materias convenientemente incluidas en el aludido artículo 8 de la LGT, esta tampoco lo es.

Es importante no olvidar que la exigida inactividad de la Administración Pública en general y la tributaria en particular, durante el referido período de estado de alarma, no sólo está sometida a los principios de seguridad jurídica, legalidad y reserva de Ley, sino que también se encontraba directamente relacionada con otros principios rectores del ordenamiento jurídico-tributario en los que, pese a que no nos hemos detenido hasta el momento, entendemos que deben ser en virtud de los cuales se depuren tal naturaleza (de simple orden y mero impuso) y dicho carácter (necesario y/o imprescindible) de las actuaciones administrativas, éstos son: el de eficacia, eficiencia, celeridad, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de cooperación, colaboración y coordinación.

Dichos principios, aunque de aplicación supletoria en el marco de los procedimientos administrativos tributarios (en la medida en que no todos se encuentran recogidos específicamente por el legislador en nuestra normativa tributaria¹³), no solo tienen que ser considerados *per se* con carácter general a la hora de evaluar toda actuación administrativa (esto es, deben servir de inspiración

Es más, existen incluso algunos textos constitucionales modernos en los que ya se concibe este y otros principios de forma expresa. Es el caso de la Constitución Política Colombiana de 1991, que su artículo 363 establece que "*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*".

¹³ Así es, de un lado, el artículo 3.2 de la LGT únicamente menciona la eficacia y, de otro lado, incluso, algunos de dichos principios tampoco en la normativa administrativa común, como es el caso del principio de celeridad, el cual desapareció de la regulación con ocasión de la entrada en vigor de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas 39/2015, quizás por el sentido de sistematizar toda la regulación relativa al procedimiento administrativo, pretendiendo clarificar e integrar el contenido de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y profundizar en la agilización de los procedimientos con un pleno funcionamiento electrónico. Todo ello, según asevera su exposición de motivos, revertirá en un mejor cumplimiento de los principios constitucionales de eficacia y seguridad jurídica que deben regir la actuación de las Administraciones Públicas, por contra, sin su previsión expresa, parece que este principio aparece desvirtuado.

en el examen de las actuaciones practicadas por la Administración tributaria antes y durante el estado de alarma), sino también, en lo que aquí os ocupa, conforme a las circunstancias que imperaban durante la vigencia del Real Decreto-Ley 8/2020 y, en cualquier caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la citada norma.

Así lo establece el párrafo séptimo del apartado cuarto de la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 8/2020 afirma que:

"A tal efecto, se ha tenido en cuenta lo dispuesto sobre suspensión de plazos administrativos para el ámbito de los procedimientos de entidades del sector público a que se refiere la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 20 de marzo, de declaración del estado de alarma para la gestión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, si bien con un ámbito especial y más concreto, el de ciertos procedimientos tributarios, y con un horizonte temporal a favor del obligado que puede superar el de vigencia inicial del estado de alarma."

Sentado lo anterior, es claro que la afectación que realizaba esta norma sobre *"el horizonte temporal"* de los plazos administrativos, que no era sino la *ratio decidendi* de la medida suspensiva que la misma implantaba, lo era *"a favor del obligado"* y no en detrimento de éste.

Por tanto, no cabe duda de que cualquier interpretación teleológica de lo anterior debe concluir que los referidos principios en la tramitación de los procedimientos administrativos deben ser, en cualquier caso, valorados juntamente con lo establecido por el Real Decreto-Ley 8/2020, pues es sobre esta norma sobre la que se aplica.

Así las cosas, analizar la actuación de la Administración tributaria bajo este prisma es quizás la forma más ortodoxa de evidenciar qué situaciones quedan fuera del

ejercicio de sus potestades y acarrear la falta de impulso, de mero orden o el carácter de imprescindible de éstas, y, con ello, la posible detección de la falta de adecuación a Derecho del comportamiento de aquella durante el referido período, que implicaría la anteriormente expuesta ausencia de cómputo suspensivo alguno en el plazo de duración de los procedimientos de ampliación de los tributos, sancionador y/o de revisión. Veámoslo.

3.1. Actuaciones desarrolladas por la propia Administración tributaria.

Hemos de comenzar exponiendo que las facultades de comprobación e investigación, derivadas del ejercicio de la potestad tributaria, representan dos de los aspectos esenciales del conjunto de facultades de las que dispone la Administración tributaria en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos. Tanto una facultad como la otra constituyen, por lo tanto, actuaciones tendentes a la regularización de la situación fiscal del obligado tributario.

Esta no es nuestra simple opinión sino el criterio de, entre otros, el profesor y catedrático, MARTÍN QUERALT¹⁴, quien tiene dicho que *“el ejercicio de [la facultad de comprobación e inspección] se presenta de modo unitario, esto es, como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar, en definitiva, la corrección de la situación tributaria del obligado.”*

De igual modo lo recoge el criterio del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª) en su sentencia de fecha 4 de mayo de 2011 (recurso número 183/2007):

«(...) la potestad de comprobación e investigación se confiere a la administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias

¹⁴ Vid. MARTÍN QUERALT, J. B., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª Edición, Ed. Tecnos, 2017, Madrid, página 457.

del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria.»

Sobre este particular, marcada relevancia tiene también la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª), de 26 de febrero de 2015 (recurso número 4072/2013). En ella, el Alto Tribunal determina que las facultades de comprobación e investigación constituyen *“una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo”*. Así pues, la facultad de comprobación e inspección de la Administración tributaria conformaría una prerrogativa que permite *“comprobar e investigar determinados hechos económicos cuyos efectos se proyecten hacia el futuro produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio que se pretende regularizar”*.

Los procedimientos de comprobación e investigación (como lo son los de comprobación limitada, comprobación de valor e inspección) presentan una naturaleza marcadamente indagatoria e inquisitiva que, en todo caso, pretende conocer la realidad material del contribuyente, siempre estando dirigido a conocer los datos y hechos sobre los que procederá la aplicación de los tributos. Así lo entiende, de nuevo, MARTÍN QUERALT cuando señala que *“Toda la actividad de la Administración en el procedimiento tributario tenderá, pues, a fijar los hechos relevantes para la aplicación del tributo y los medios de prueba que impidan el proceso o que sirvan dentro de él, si se produce, para justificar la legalidad de los actos de liquidación dictados en el procedimiento”*¹⁵.

Más concretamente, podríamos establecer que toda actuación de la Administración tributaria relacionada con la obtención de información con trascendencia tributaria o el tratamiento de ésta (estudio, análisis, contraste, etc.), ocurrida en el seno de

¹⁵ Vid. MARTÍN QUERALT, J. B., *Curso de Derecho ...*, op. cit. página 458.

estos procedimientos (de gestión e inspección), no puede sino incardinarse dentro de la potestad tributaria dirigida a *“La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos”*, tal y como reza el artículo 141.1.c) de la LGT, de acuerdo, a su vez, con lo señalado por los artículos 93 y 94 de la LGT.

Y es que, este tipo de actuaciones tienen siempre como objetivo el conocimiento de aquellos datos e información con trascendencia tributaria para la aplicación de los tributos, tal y como acertadamente señala desde antaño la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª), de fecha 18 de junio de 2009 (recurso número 1417/2003):

«La esencia de la función comprobadora de las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos y de la función investigadora, cuando no se han presentado tales declaraciones, consiste en el conocimiento de la realidad económica y jurídica, que constituye el substrato de los hechos imposables.»

Al respecto, cabe destacar el criterio contenido en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª), de fecha 28 de noviembre de 2013 (recurso número 5692/2011), reiterado ulteriormente por el mismo en numerosas sentencias, la cual establece que:

«Y ya en la sentencia de 3 de febrero de 2001 , abordamos el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado de trascendencia tributaria y delimitamos la exigencia de proporcionalidad en los siguientes términos, “la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos.»

La jurisprudencia, pues, considera que toda actuación de comprobación e inspección de la Administración tributaria que, o bien, se articule por medio de un requerimiento de información con trascendencia tributaria, o bien, conlleve el análisis de la misma (si es que ya se disponía de esta), constituirá una actuación tendente a la liquidación del tributo y, por ende, no es una actuación imprescindible ni de mero trámite.

Por su parte, idénticas consideraciones cabe predicar del ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria durante el referido lapso temporal de crisis social y sanitaria, entendida como aquella facultad de ésta de evaluar y catalogar la conducta de un obligado tributario e imponer sanciones, todo ello, a través de un procedimiento administrativo.

A priori, constituirán una extralimitación de las funciones de orden, impulso e imprescindibles (que eran las únicas permitidas, recordemos), todas aquellas actuaciones dirigidas a infringir un mal a un administrado como sujeto infractor, como consecuencia de una conducta ilícita por él mismo realizada (o por realizar en un futuro), con finalidad represora y, teniendo como fin la imposición de una sanción administrativa para la reparación económica del daño ocasionado, o la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber¹⁶.

Sin embargo, dentro de este orden de consideraciones, y dada la especial naturaleza¹⁷, condición y función que ostenta el ejercicio de la potestad

¹⁶ Vid. NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 1ª Edición, Ed. Tecos, Madrid, 1993, página 10.

¹⁷ Por su especial trascendencia, en cuanto a la necesidad de inspiración de los principios penales en el orden administrativo, *vid.* sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de marzo de 1972 (recurso número 1291/1972).

sancionadora¹⁸, hemos de destacar que su examen reviste, si cabe, mayor trascendencia, pues la inactividad y el elemento temporal constituyen aquí un binomio que ha adquirido siempre una importancia particular en este ámbito:

- O bien, en torno a la recepción de garantías sustanciales y también procesales, por cuanto que el tiempo o su transcurso pueden dificultar la prueba de las conductas ilícitas, o porque los efectos antijurídicos de la infracción desaparecen, o porque transcurre el tiempo de perseguirlas, o todo lo contrario, que se necesite una regulación rápida en el tiempo que facilite la persecución por parte de los poderes públicos contra la infracción normativa a fin de que no se prolongue la situación infractora, o en relación al tiempo de tramitación de los procedimientos sancionadores tributarios.
- O bien, en relación con factores de índole social, pues puede que el transcurso del tiempo haga que la sociedad olvide (suprima su reproche) las conductas infractoras (graves o leves), o porque se corrija el comportamiento del infractor, o porque desaparezca el nexo entre conducta reprochable y daño causado, esto es, que con el transcurso del tiempo ya no se considere infracción dicha acción u omisión.

Así, queda claro que el estudio del efectivo ejercicio de la potestad sancionadora durante el estado de alarma ha de efectuarse con cautela, ya que la misma puede tener o no sentido (material o social) en función de si se lleva a cabo oportunamente en un tiempo concreto; en cambio, pueden carecer de relevancia transcurrido un determinado período, debiendo tales circunstancias ponderarse en cada caso.

¹⁸ Vid. MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario*, Colección Tributación Práctica, nº 3, Ed. Lustel, Madrid, 2005, página 11.

Por último, en lo que hace a la potestad de revisión, que no es sino el equivalente a todas las actuaciones realizadas por la Administración tributaria a fin de eliminar los actos vicios de alguna forma en su legalidad, hemos de señalar que la naturaleza de esta potestad es, al igual que el resto, una facultad delegada, es decir, se trata de una potestad administrativa que le confiere la legislación a la Administración tributaria actuante en cada caso para la revisión de sus actos¹⁹.

Por tanto, el simple ejercicio, por parte de los órganos de la Administración tributaria revestidos de tal función, de acciones dirigidas a dicha finalidad resolutive, cualesquiera que fuesen, *de facto*, conculcaría la inactividad administrativa que se derivaba del artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, la cual exigía de ella la paralización de todas aquellas actuaciones que no tuvieran un carácter imprescindible ni constituyeran actos de ordenación o impulso en relación con la emisión de un parecer sobre la adecuación a Derecho de un acto tributario.

En cualquier caso, la consecuencia para aquellos casos en los que la Administración tributaria persistió en la omisión del deber jurídico de quietud en el ejercicio de estas potestades, no puede ser otra que el procedimiento administrativo en el que ésta tuvo lugar no quede afecto por el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, no debiendo tenerse por suspendido el período de tiempo comprendido entre el 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020 y, por consiguiente, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones que constituía dicho artículo no resultaría aplicable.

3.2. Actuaciones desarrolladas por terceros: culpa "*in vigilando*" de la Administración tributaria.

¹⁹ *Vid.* CARAZA CRISTÍN, M. M., "La anulabilidad de los actos declarativos de derechos: especial referencia a la supresión de la revisión de oficio del artículo 103.1 de la Ley 30/1992", *RAAP*, nº 38, 2000.

Del mismo modo, entendemos que puede suceder que el incumplimiento del deber de inactividad durante el estado de alarma se produzca, no ya por la actuación de la propia Administración tributaria, sino por la falta de control de ésta sobre las actuaciones llevadas a cabo por sus órganos y dependencias adscritos, con los que colabora, coopera y coordina.

En efecto, la Administración tributaria no sólo puede mostrar una absoluta desconsideración hacia el mandato de quietud que contenía el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, respecto de su propio comportamiento (contrario al que cabía esperar), sino que por medio de las comunicaciones intercambiadas con otros organismos públicos (otras Administraciones españolas o, incluso, extranjeras) o privados, pudo incurrir igualmente en dicha grave omisión si (paradójicamente) sí que se aquietó ante la tramitación de diversas actuaciones por dichos terceros entes, que estaban en curso en dicho instante del tiempo (durante el estado de alarma).

Estamos hablando de aquellos casos en los que la Administración tributaria consintió que otros órganos y Administraciones (tributarias o no), o instituciones privadas, llevasen a cabo actuaciones correspondientes al ejercicio de las potestades tributaria, sancionadora y revisa, como se ha dicho en el seno de los procedimientos que ella incoaba y en los que éstos le asistían, contrariándose de igual modo la previsión de inactividad contenida en el referido artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020.

Es decir, nos referimos a aquellos supuestos en los que, en el ámbito objetivo de estas actuaciones de comprobación e investigación, sanción o revisión, la Administración tributaria ha obtenido de terceros (ajenos a la personalidad de ésta) información, valoraciones o informes de todos aquellos datos con trascendencia tributaria que resultaran necesarios para el desarrollo de sus procedimientos.

Tales actuaciones se encuentran insertas dentro del procedimiento de asistencia mutua que recoge el artículo 177 *bis* de la LGT y, por tanto, son tendentes a la liquidación de un impuesto, o a la imposición de una sanción o a emanar una resolución, por parte de la Administración tributaria, aun cuando el deber jurídico le imponía una actuación en sentido contrario, esto es, la intervención activa con aquellos para paralización de las mismas.

La prueba de que toda actuación, ya sea llevada a cabo por los órganos de la Administración tributaria como por terceros, durante el estado de alarma en relación con la información de las obligaciones tributarias, es siempre una actuación tendente a la liquidación, sanción o revisión de un acto sobre un tributo (y no de mero orden, trámite o imprescindible), es el efecto interruptivo que, respecto de la prescripción, tienen las solicitudes de asistencia mutua que recoge el artículo 177 *bis* de la LGT.

La competencia para este tipo de solicitudes se encuentra atribuida a la Administración tributaria en virtud de los distintos apartados del artículo 5 de la LGT, que le permite articular los mecanismos de colaboración y asistencia con terceros al objetivo de recabar información que ulteriormente pueda ser utilizada en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, sancionador o de revisión que corresponda.

Pues bien, la realización de estos requerimientos de información, asistencia y cooperación gozan de efectos interruptivos de la prescripción. Y así lo estipula expresamente el artículo 68.5 de la LGT.²⁰

²⁰ *"Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen"*.

De lo anterior puede observarse que las actuaciones que se recogen en los apartados 1 a 4 del artículo 68 de la LGT tendrán efectos interruptivos cuando se lleven a cabo en el marco del procedimiento de asistencia mutua. De entre estas actuaciones, el artículo 68.1.a) determina la interrupción del plazo de prescripción cuando se trate de cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda.

Ergo, si un simple requerimiento de información produce un efecto interruptivo sobre la prescripción del derecho de la Administración tributaria a la liquidación del impuesto, la única conclusión válida es que dicha actuación se enmarca en las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria y, en consecuencia, éstas se encuentran orientadas a la liquidación, sanción o revisión. Entender lo opuesto, sería contrario a toda lógica jurídico-tributaria.

En nuestra opinión, lo que le correspondía a la Administración tributaria durante la situación de paralización era, justamente, una actuación de hacer consistente en advertir y controlar la actuación de todos aquellos órganos que coadyubaban al ejercicio de sus funciones y potestades de todos aquellos trámites administrativos que no fueran imprescindibles, de ordenación o de simple impulso.

De hecho, si de “control, impuso y estrictamente necesarias” pueden catalogarse la naturaleza de algún tipo de actuaciones de la Administración tributaria (a las que se remitía el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020) son, precisamente, las que hubiera cabido esperar de ésta para detener las actuaciones que estaban llevando sus órganos e instituciones adscritas y colaboradoras.

La excepcionalidad de la situación y la propia normativa de urgencia aprobada mediante Real Decreto-Ley 8/2020 sobre los procedimientos así lo exigían en cualquier ámbito, por tanto, si queda acreditado que la Administración tributaria no sólo no lo impidió respecto de terceros mediante una actuación activa paralizadora, sino que promovió al no hacerlo volitiva o negligentemente, constituye asimismo una omisión de dicho deber jurídico de quietud de la Administración tributaria.

Es por esto por lo que el deber que se le imponía a la Administración tributaria era el de supervisar la adecuada llevanza de sus procedimientos, de acuerdo con las exigencias del principio de la buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima de los particulares en el actuar de ésta que comportaba la paralización de todas las actuaciones tendentes a la liquidación del tributo, imposición de una sanción o la revisión de los mismos, y ello, comportaba tanto las que esa Administración tributaria llevaba a cabo *motu proprio*, como aquellas que había delegado en otras Administraciones o instituciones en su interés, que es lo que se jurídicamente se conoce como culpa *in vigilando*.

La calificación de una conducta como negligente o susceptible de integrar la figura jurídica de la culpa *in vigilando* se encuentra, de nuevo, condicionada por su casuística. Empero, en abstracto, la culpa *in vigilando* se manifiesta desde el momento en que el órgano administrativo no impide la causación de un daño o perjuicio al no velar por el cumplimiento y respeto de las normas.

Así las cosas, entendemos que tal forma de proceder que aquí nos ocupa, podría subsumirse en un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria por culpa *in vigilando*; figura jurídica que ha sido extensamente reconocida por la jurisprudencia. Por todas, las sentencias de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Supremo de fechas 5 de junio de 1989²¹ (Sección 1ª) y de 22 de noviembre de 1991 (Sección 4ª) (recurso número 90/1987)²².

Es preciso recordar que la jurisprudencia ha declarado reiteradamente que el funcionamiento anormal de los servicios públicos puede provenir no sólo de una conducta activa de la Administración Pública que genere un perjuicio a terceros, sino también de la omisión del deber de control y supervisión causados *in vigilando*. Así, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 6ª), de 27 de marzo de 1998 (recurso número 1770/1994) afirma que:

«(...) el funcionamiento anormal de los servicios públicos puede partir, no solamente de actos positivos que en su ejecución generan la existencia de un daño a terceros, sino también y a la inversa, por el incumplimiento de una obligación de hacer o la omisión de un deber de vigilancia, por mucho que los mismos no sean dolosos y siempre que pueda decirse que la Administración tenía el concreto deber de obrar o comportarse de un modo determinado (...)»

En efecto, la jurisprudencia citada no sólo muestra fehacientemente el improcedente actuar de la Administración tributaria en la tramitación y supervisión del procedimiento por sus propios actos (los cuales, por sí solos, como ha quedado demostrado en el apartado anterior, pueden resultar contrarios a la exigencia

²¹ Ponente: Excmo. Sr. José María Reyes Monterreal. Referencia aranzadi nº RJ 1989/4338.

²² Las cuales señalan que:

«(...) debe atribuirse a los conceptos de servicio público y de su funcionamiento el sentido más amplio que su abstracta acepción merece, lo que supone identificar el servicio público con toda actuación, gestión o actividad propias de la función administrativa ejercida, incluso con la omisión o pasividad cuando la Administración tiene el concreto deber de obrar o comportarse de un modo determinado. (...) En este caso concreto se trata además de una omisión imputable al servicio público en su conjunto, omisión que por cierto no puede considerarse propiamente hablando como un acto ilícito. Pero nuestra jurisprudencia viene aceptando pacíficamente desde hace lustros que una conducta que consiste en una omisión puede determinar la responsabilidad administrativa, (...)»

establecida en el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020), sino que evidencia, también, que ésta omitió su deber de guardar y hacer guardar las normas de Derecho interno en el marco de la solicitud de asistencia mutua con otros órganos, entes e instituciones.

Asimismo, conviene advertir sobre la quiebra del principio de protección de la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de la Administración Pública. Más, si cabe, en el marco de procedimientos tributarios donde rige el intercambio de información entre Administraciones (incluso de distintos Estados) por *mor* del principio de asistencia mutua *ex* artículo 177 *bis* LGT.

Como bien señala la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 4ª), de 10 de mayo de 1999 (recurso número 594/1995)²³, el principio de protección de la confianza legítima:

«está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, y que comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia de esta Sala" (se refiere a la Sala Tercera del Tribunal Supremo) "el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza

²³ También resulta ilustrativa a estos efectos la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 6ª), de 1 de diciembre de 2003 (recurso número 6383/1999), según la cual:

«puede, y debe, considerarse legítima la confianza del interesado en el actuar de la Administración cuando ésta lleva a cabo actuaciones lo suficientemente concluyentes como para que aquél pueda razonablemente entender: a) Que la Administración actúa correctamente (STS de 23 de noviembre de 1984, antigua Sala Quinta); b) Que es lícita la conducta que mantiene con la Administración (STS de 22 de diciembre de 1994), y c) Que sus expectativas como interesado son razonables (STS de 28 de febrero de 1989, Sala Tercera); d) Que el interesado haya cumplido los deberes y obligaciones que le incumben en el caso (STS de 30 de junio de 1993, Sala Tercera y STS de 26 de enero de 1990, Sala Tercera)».

inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones».

De todo lo expuesto, no cabe duda de que la Administración tributaria debió paralizar todas las actuaciones durante el período comprendido entre el día 18 de marzo y el 30 de mayo de 2020, esto es, las realizadas directamente por ella y las que había encomendado a terceros.

No se trata de exhortar a dichos terceros a proceder de una u otra forma en lo referente a la tramitación del procedimiento administrativo conforme a su Derecho interno (pues esta es una cuestión independiente que deviene complementemente ajena al objeto de nuestro estudio), sino que lo que aquí se expone es que pesaba sobre la Administración tributaria un deber de diligencia que la jurisprudencia ha bautizado como culpa o negligencia *in vigilando* y que, consistía en que ésta debía asegurar la no tramitación de todas aquellas actuaciones que no tuvieran la consideración de imprescindibles o constituyeran actos de ordenación o impulso en el seno del procedimiento de comprobación e investigación, sancionador o revisión que estaba llevando a cabo, tal y como predicaba el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020.

El común denominador que se desprende del actuar contrario a Derecho de la Administración tributaria en el ejercicio de tales potestades (tributaria, sancionadora y revisora), bien de forma directa, o bien de manera medial a través de la actuación de terceros a los que instó (o había instado previamente) a tal fin sin control alguno, es que no deban tenerse por descontados dichos días a los efectos dilatorios oportunos en ninguno de los procedimientos tributarios acaecidos durante dicho lapso temporal, pudiendo acarrear que se materializase el incumplimiento del plazo máximo de duración de éstos, y, en su virtud, de conformidad con lo establecido por los artículos 104, 150.6, 209 y 213 y siguientes

de la LGT, desprenderse con plenos efectos las consecuencias perentorias de caducidad o prescripción que pudieran acontecer.

4. Bibliografía.

CARAZA CRISTÍN, M. M., "La anulabilidad de los actos declarativos de derechos: especial referencia a la supresión de la revisión de oficio del artículo 103.1 de la Ley 30/1992", *RAAP*, nº 38, 2000.

CASSESE, S., *La riforma amministrativa nel quadro della riforma istituzionale*, Ed. Foro Italiano, volumen V, Italia, 1993, en BELTRÁN DE FELIPE, M., "Anotaciones a una propuesta de reforma de la Constitución italiana (En torno al libro L'amministrazione e la Costituzione. Proposte per la costituente, dirigido por CASSESE, S. y ARABIA, A. G.)", *RAP*, nº 136, enero - abril, 1995.

CINCHILLA MARÍN, C., *La desviación de poder*, 2º edición, Ed. Civitas, Madrid, 1999.

FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992.

GÓMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.

MARCOS CARDONA, M., *El procedimiento sancionador tributario*, Colección Tributación Práctica, nº 3, Ed. Iustel, Madrid, 2005.

MARTÍN QUERALT, J. B., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª Edición, Ed. Tecnos, Madrid, 2017.

NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 1ª Edición, Ed. Tecos, Madrid, 1993.