

Antonio Descalzo González

Universidad Carlos III de Madrid

Los procedimientos administrativos en materia tributaria

SUMARIO: I. BALANCE DE LA APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN EN MATERIA TRIBUTARIA. II. LA PERSEVERANCIA DE LA «NUEVA» DISPOSICIÓN ADICIONAL QUINTA EN MANTENER LA CONFUSIÓN EN LA MATERIA TRIBUTARIA.

I. BALANCE DE LA APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN EN MATERIA TRIBUTARIA

En su versión inicial, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, excluía expresamente de sus mandatos a los procedimientos orientados hacia la materia tributaria. Conforme al tenor literal de la disposición adicional quinta:

«1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

Regla central que el artículo 107.4 se encargaba de concretar para el caso del procedimiento económico administrativo:

«Las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica».

La Exposición de Motivos no dejaba constancia de las razones que movían a dar tan importante paso en uno de los temas capitales encomendados a la Administración pública. Quizás el legislador pensó que no era preciso argumentar nada, por cuanto se trataba simplemente de llevar a la nueva regulación una regla bien asentada en nuestro ordenamiento. Como se recordará, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, establece con carácter general en su artículo 9.2 que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común». De esta manera, y como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1997, Ar. 8493, «la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 no tiene, en realidad, otra finalidad que la de salvaguardar en su integridad la normativa específica por la que se rige la materia tributaria ante la promulgación de una nueva Ley sobre el procedimiento administrativo, conservándose de esta forma el *statu quo* existente en la referida materia a la entrada en vigor de la citada Ley» (FJ 3).

La tradición de crear un compartimento estanco alrededor del mundo de los tributos radica en el especial tratamiento que merece la administración del sistema tributario. Se alude, por de pronto, a razones históricas ligadas a la crisis endémica de nuestra Hacienda pública, en la que el Estado ha encontrado siempre un buen argumento para construir especialidades que le dieran una salida airosa¹. Junto a la penuria crónica de las arcas estatales se destaca actualmente, como criterio de la singularidad, la necesidad de preservar un modo especial de proceder en las siempre complejas relaciones jurídico tributarias². Puede recordarse, en este sentido, que la existencia de las reclamaciones económico-administrativas hunde sus raíces en que «la complejidad de las situaciones jurídico-tributarias, apoyadas en unos supuestos y en unas técnicas autónomas, aconseja que las controversias que en este campo se produzcan sean resueltas en vía administrativa por órganos

¹ Véanse E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho administrativo*, II, 5.ª edición, Civitas, Madrid, 1998, pág. 535; F. LÓPEZ MENUDO, «Los principios generales del procedimiento administrativo», *RAP*, núm. 129 (1992), pág. 38.

² GARCÍA BERRO, sin dejar de cuestionarse si ello es bastante y suficiente para sustentar una separación radical de lo tributario, da cuenta de las orientaciones seguidas al respecto, véase F. GARCÍA BERRO, *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 15 a 35.

colegiados, compuestos de funcionarios con una adecuada preparación en esta clase de materias y cuya actuación, aun siendo de naturaleza administrativa, ofrezca garantías similares a las de un auténtico proceso»³.

Sucede, no obstante, que las peculiaridades, con ser importantes y fundadas, no pueden alimentar en absoluto una radical separación del modo común de proceder de la Administración pública ante los ciudadanos y, mucho menos, tratar de alterar las reglas de pertinente aplicación para el ámbito de la acción tributaria. Desde el momento en que la Constitución llama en su artículo 149.1.18 al legislador general-estatal para que regule de manera plena y exclusiva el procedimiento común que deben seguir todas las Administraciones públicas, resulta evidente que el sector vital de los tributos no puede sustraerse a esa regla general mínima compuesta por las instituciones comunes a la totalidad de las actuaciones derivadas del desarrollo de la actividad formalizada de la Administración. Pues como tiene dicho la doctrina, «la esencia última de la institución en su triple dimensión de vehículo de participación de los administrados en la elaboración de las decisiones administrativas, de mecanismo de garantía de los derechos de los particulares y de cauce para la pronta y eficaz satisfacción de los intereses generales»⁴, solamente puede conquistarse a través de la correcta articulación de un conjunto de principios comunes que logren darle pleno sentido. Es más, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, se confiesa fiel seguidora de esa doctrina central en el pódico de su Exposición de Motivos y considera que cumple la importante función constitucional de fijar «las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa».

En estas condiciones, la solución continuista por la que luego apostó decididamente en su articulado el legislador de 1992, colocando en una posición meramente subsidiaria a las normas del procedimiento común respecto de la actuación administrativa tributaria, supone, cuando menos, un contrasentido al espíritu último que la anima y mereció, por ello, la crítica rápida y severa de los autores. A juicio de PAREJO ALFONSO, «se infringe aquí, pues, la función constitucional misma del procedimiento administrativo común, incurriéndose, por ello, en inconstitucionalidad, pero, además, se crea un pésimo ejemplo o modelo —en el momento mismo de la primera determinación legal del procedimiento administrativo común—, tanto para el legislador estatal mismo en senti-

³ Véase F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 5.ª edición, Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1987, págs. 338 y 339.

⁴ Véase E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho administrativo*, cit., pág. 452.

do estricto, como también para el legislador autonómico. Nace el procedimiento administrativo común, así, con una gran debilidad, de suerte que no puede pronosticársele mucho éxito en la disciplina de los referidos legisladores»⁵.

El desarrollo posterior de los acontecimientos, sin llegar a penetrarse de la solución anterior, se ha encargado, empero, de corregir y modular en cierta medida la decisión legal inicial.

El Tribunal Supremo respondió tempranamente a la perturbadora solución legal adoptada en la importante Sentencia de 22 de enero de 1993⁶, Ar. 1114, donde se analiza la legalidad del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento general de la inspección de los tributos. Por de pronto, y luego de asumir el tenor literal de la disposición adicional quinta, el Tribunal Supremo comienza matizando hábilmente el alcance máximo que debe concedérsele al apuntar que «la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el “Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas” y el “Procedimiento Administrativo Común”, lo que significa que la supletoriedad establecida en la disposición adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias» (FJ 3).

Quiere ello decir, pues, que la estanqueidad procurada a los procedimientos tributarios no puede comunicarse al ámbito coetáneo y básico de la ordenación del régimen jurídico de las Administraciones públicas⁷. Precisión de indudable calado y de la que el Tribunal Supremo va a extraer importantes, aunque no muy acertadas, consecuencias en este caso. Pues con ocasión del enjuiciamiento de la previsión contenida en el artículo 32 del Reglamento, relativa a la posibilidad de que existan dos expedientes sancionadores por falta de personación ante la Administración tributaria, el Tribunal Supremo resuelve que en ambos casos «existe identidad de sujeto (el obligado tributario), de hecho (falta de personación)

⁵ Véase L. PAREJO ALFONSO, «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», en la obra colectiva dirigida por J. LEGUINA VILLA y M. SÁNCHEZ MORÓN, *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 32. En sentido crítico, pero sin llegar a postular la inconstitucionalidad, se ha pronunciado también la doctrina tributarista, véase, por todos, F. GARCÍA BERRO, *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, cit., págs. 39 a 48.

⁶ Sobre el alcance e importancia de la citada Sentencia, véase M. PONT MESTRES, «Una aproximación, a modo de introducción, acerca de la significación de la Ley 30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios», en la obra colectiva por él mismo coordinada *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 40 a 45.

⁷ Sobre el alcance e importancia actual de la actividad de inspección para la Administración pública, véase J. BERMEJO VERA, «La Administración inspectora», *RAP*, núm. 147 (1998), págs. 39 a 58.

y de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección), no obstante lo cual se arbitra la posibilidad de un doble castigo, lo que vulnera el principio *non bis in idem* de sólido arraigo en nuestro Derecho sancionador y que, en la actualidad, recoge explícitamente el artículo 133 de la Ley 30/1992, el cual, por hallarse inserto en el Título IV (que se refiere a la potestad sancionadora), Capítulo I («Principios de la potestad sancionadora») de esta Ley, no constituye materia de «Procedimiento» sino de «Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas» y, por tanto, aplicable a la Administración Tributaria, como se expresa en el fundamento tercero de esta Sentencia» (FJ 17).

Idénticas razones llevan al Tribunal a decidir que es asimismo contraria a Derecho la medida reglamentaria dirigida a trasladar al obligado tributario las consecuencias sancionadoras derivadas de la falta de colaboración de otras personas, dada la naturaleza personalísima de la responsabilidad en este orden (FJ 17).

Puede compartirse, en primer lugar, la acertada distinción efectuada por el Tribunal Supremo entre régimen jurídico y procedimiento administrativo común y, en consecuencia, asumir plenamente la solución de sujetar la Administración tributaria a las bases de régimen jurídico establecidas en la Ley de 26 de noviembre de 1992. Debe coincidir con el órgano jurisdiccional en que no puede infringirse el principio *non bis in idem*, ni tampoco alterarse el sistema de responsabilidad personal previsto en el Derecho sancionador. Pero discrepamos del fundamento buscado a tal fin.

Llevado, quizás, por el deseo de flexibilizar la estricta medida contenida en la disposición adicional quinta, se acude al expediente de extender la noción de régimen jurídico de las Administraciones públicas para llegar, así, sin quererlo, a una solución no acertada. Como ha puesto de manifiesto PAREJO ALFONSO, «la materia “régimen jurídico” enunciada en el artículo 149.1.18 de la Constitución se refiere a y comprende, sin perjuicio de los problemas de “borde” derivados de sus fronteras con las restantes materias contempladas en dicho precepto, la organización y el funcionamiento (los procesos de trabajo y de formación del juicio, del deseo o de la voluntad) de cada una de las Administraciones públicas, es decir, la estática o anatomía (creación, modificación, supresión o extinción y sucesión) y la dinámica o fisiología de éstas en tanto que complejos organizativos»⁸. Desde esta perspectiva, y de nuevo con PAREJO ALFONSO, debe afirmarse que el régimen jurídico del que se viene hablando no comprende la potestad sancio-

⁸ Véase L. PAREJO ALFONSO, «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común», cit., pág. 26.

nadora. En efecto, si se tiene en cuenta que el propio artículo 149.1.18 CE contempla ya de manera separada a una de las potestades generales inherentes al poder público administrativo, la potestad expropiatoria, parece posible convenir en la dificultad de incluir en aquel marco general a la potestad sancionadora, «tanto más cuanto que el Tribunal Constitucional tiene dicho que se trata de una potestad accesoria de las sustantivas susceptibles de construcción y atribución a la Administración en virtud de la competencia legislativa constitucionalmente reconocida para la ordenación de una determinada materia»⁹. No quiere ello decir, en fin, que deba admitirse el *non bis in idem* y la alteración de la responsabilidad personal en materia sancionadora, sino más bien que su interdicción debe extraerse, como el resto de las pautas ordenadoras del Derecho sancionador, del dictado establecido en el artículo 25 CE¹⁰.

Por lo demás, el Tribunal examina los recursos planteados contra la norma reglamentaria atinente al procedimiento de la inspección desde la perspectiva ofrecida por las reglas procedimentales de la Ley de 1992, con la acertada consecuencia de alejarse de la rigidez buscada por el tenor literal de la conocida adicional quinta. Así, por ejemplo, al estudiar la función atribuida a la Inspección de informar «a los sujetos pasivos y demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven» [artículo 2.º h)], se indica que «en cierta medida, este precepto se adelantó a lo que dispone el artículo 35 g) de la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Ad-

⁹ Véase L. PAREJO ALFONSO, «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común», cit., pág. 26.

¹⁰ En realidad, así lo ha entendido después la propia doctrina del Tribunal Supremo en la ilustrativa Sentencia de 13 de febrero de 1998, Ar. 2183, donde se reformula la explicación dada al señalar oportunamente que: «La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, citada por la parte recurrente, no es de aplicación al caso, ya que alude al artículo 133 de la LRJ-PAC, que recoge el principio *non bis in idem*, vigente en materia tributaria por tratarse de una norma constitucional integrada en el artículo 25.1 de la Norma fundamental» (FJ 3).

En la presente Sentencia podemos encontrar además otra nueva manifestación del necesario respeto y acomodación del sector tributario a las reglas principales del Derecho administrativo. A juicio del Tribunal, «la presunción de inocencia que establece el artículo 24.2 de la Constitución y recoge el artículo 137.1 de la LRJ-PAC es desde luego aplicable a todos los procedimientos sancionadores de la Administración, incluso los de naturaleza tributaria, dado que constituye un derecho fundamental que la Norma Suprema reconoce a todas las personas (...) La legitimidad de la potestad sancionadora y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba, según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea de confrontación del principio de presunción de inocencia con la inmediata ejecutividad de las sanciones administrativas. Ello excluye la infracción por la sentencia de instancia del artículo 137.1 de la LRJ-PAC y del principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución» (FJ 2).

ministrativo Común, en cuanto consagra, como uno de los «Derechos de los ciudadanos», «obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar» (FJ 2).

Las dudas surgidas en torno a la figura de asesores y de representantes en las actuaciones ante la Inspección tributaria llevan al Tribunal Supremo, de nuevo, a buscar la solución en el cuerpo de la Ley 30/1992: «“asesor” es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones sólo se dirigen a éste. Ni siquiera llega a alcanzar el nivel de atribuciones que confieren las leyes procesales al “letrado director del pleito”. En el expresado sentido queda clara la diferencia entre “representantes” y “asesores” en los artículos 32 y 85.2 de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre» (FJ 10).

En esta misma línea de aproximar la materia tributaria a las reglas de la Ley 30/1992 merece especial atención la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997, marginal 1997/66 del Repertorio Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, donde se analizan, entre otros extremos, las posibles repercusiones de la caducidad del procedimiento en el ámbito tributario. La Sala comienza su razonamiento señalando al efecto que:

«Ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses —en este caso más de ocho meses—, no se contempla en nuestras normas tributarias como una causa de terminación de los procedimientos administrativos. Al transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada a la actividad inspectora, el art. 31.4 del Reglamento [de la Inspección] sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción. No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la Disposición Adicional 5.^a de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/1992, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho» (FJ 6).

Desde estas coordenadas, el paso ulterior de la explicación se encadena directamente al tema principal que nos ocupa, a saber:

«(...) debe la Sala despejar dos incógnitas más: fijar los principios que inspiran la Ley 30/1992 y, si procede, la posible aplicación de estos principios a las singularidades que ofrece la Administración Tributaria.

Respecto de la primera cuestión, es indudable que la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ha venido a incorporar al régimen de las Administraciones Públicas, de todas, los principios y garantías que derivan directamente de la Constitución. A partir de 1978, la Administración sirve con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y el Derecho, como determina el art. 103 de la Constitución, siendo principios estructurales de su funcionamiento la eficacia y el servicio a los ciudadanos como reconoce el art. 3.2 de la Ley 30/1992. El principio de la eficacia, por encima de su aparente instrumentalidad, se inspira en la indispensable diligencia que debe auspiciar la gestión de los intereses generales y en el respeto que se merecen los derechos constitucionales de los administrados que, por lo que aquí respecta, se verían seriamente afectados por la incertidumbre e indeterminación que provoca una paralización de las actuaciones inspectoras sin justificación alguna. Debe valorar la Sala, a continuación, si estos principios básicos que rigen el funcionamiento de las Administraciones en cuanto titulares de potestades públicas deben ser también operativos en el ámbito de la Administración Tributaria, o, si, por el contrario, su especialidad es tan radical que no sólo se justifica en aspectos de procedimiento sino también en el campo de las garantías básicas del administrado. A juicio de la Sala y dicho sea con todos los respetos para la tesis defendida por el señor Abogado del Estado, la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución —la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad— y las Leyes generales como la Ley 30/1992 ofrecen a los ciudadanos. Una concepción integral, armónica y unitaria del ordenamiento jurídico aconseja llegar a esta solución» (FJ 8).

Con entera independencia del largo y denso debate doctrinal generado acerca de la corrección final de la decisión en punto a la caducidad¹¹, interesa destacar, a nuestros concretos efectos, el acertado punto de partida que asume la Audiencia Nacional. En efecto, toda su argumentación aparece penetrada de la importancia radical de la Ley 30/1992 a la hora de interpretar la actividad administrativa encauzada a la materia tributaria. La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común es la clave desde la cual interpretar las singularidades tributarias. No funge, pues, como último resorte en la resolución de las controversias de carácter fiscal.

¹¹ Sobre el tema puede verse, por todos, I. PÉREZ ROYO, «La prescripción en las actuaciones inspectoras», *REDF*, núm. 96 (1997), págs. 557 a 584.

La práctica normativa seguida posteriormente en el orden tributario no ha podido desembarazarse tampoco de la clara obligación resultante de la Constitución en punto a la existencia de un procedimiento administrativo común aplicable a todas las Administraciones públicas. El Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, se hace eco de la importancia objetiva de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, e indica en su Exposición de Motivos que «si bien respeta expresamente la peculiaridad del procedimiento económico-administrativo, establece unos principios generales que deben ser tenidos en cuenta». En rigor, más que ser tenidos en cuenta, procede decir que deben ser fielmente respetados y aplicados, sin perjuicio, claro es, de su necesaria adaptación a las necesidades exigidas por el ramo específico de las reclamaciones económico-administrativas.

Mayor trascendencia e importancia tiene, no obstante, para el adecuado concierto de las normas relativas a las bases de régimen jurídico y del procedimiento administrativo común, la reciente Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, pues, tanto en su Exposición de Motivos, como a lo largo de su articulado, resurge con fuerza la máxima constitucional de arbitrar el «tratamiento común de los administrados y la unificación de ciertas instituciones directamente enlazadas con la seguridad jurídica, en el sentido de que ésta sufriría insuperablemente de admitirse la posibilidad de una normativa diversa sobre una cuestión determinada»¹².

Se comprende, de esta manera, que la Exposición de Motivos, luego de afirmar, entre otros extremos, que la Ley «(...) constituye una declaración de principios de aplicación general en el sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario (...)», reconozca expresamente que, a tal fin, procede a «(...) la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común». Quiere decirse, pues, que las disposiciones que introduce la Ley tienen su asiento principal en el reforzamiento de la posición de los administrados en los procedimientos tributarios y, a la par, en procurar que la Administración públi-

¹² Véase F. LÓPEZ MENUDO, «Los principios generales del procedimiento administrativo», cit., pág. 75.

ca correspondiente satisfaga eficazmente los intereses públicos concernidos, es decir, persigue las notas que han marcado tradicionalmente a la institución del procedimiento administrativo¹³.

Teniendo en cuenta las premisas apuntadas, es fácil constatar que la parte sustancial de sus preceptos terminan por agruparse, en efecto, alrededor de las instituciones vitales que conforman la acción de la Administración pública y que logran expresarse, en lo fundamental, a través de la Ley de 26 de noviembre de 1992. Pese a las dificultades, bien anotadas por la doctrina¹⁴, de construir un catálogo cerrado de los instrumentos principales de la actuación administrativa, cabe, al menos, concluir, con PAREJO ALFONSO¹⁵, que en todo caso figuran en su elenco los principios de contradicción y transparencia, así como el respeto a los derechos reconocidos a los ciudadanos en el artículo 35 de la Ley de 26 de noviembre de 1992.

Bajo la rúbrica de la contradicción se esconden aquellos instrumentos orientados a que todos los interesados puedan hacer valer en el procedimiento los derechos e intereses que les atañen. La Ley 30/1992 articula a tal efecto una serie de figuras que, comenzando por la capital audiencia de los interesados (artículo 84), puede sintetizarse en los siguientes hitos fundamentales: derecho a conocer el estado de tramitación del expediente [artículo 35.a)], posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos en cualquier momento y hasta el trámite de audiencia (artículos 35.e) y 79), así como a la realización de los actos de instrucción que requieran su intervención de la forma que les resulte más cómoda (artículos 35. i) y 85).

En un ámbito coextenso al anterior principio se mueve la regla de la transparencia de la Administración pública en su entera acción¹⁶. De la gama de herramientas puestas a su servicio en la Ley 30/1992 cabe destacar ahora las siguientes: el derecho a obtener certificaciones y copias de los documentos obrantes en el procedimiento (artículos 35. a) y c) y 70.3), la posibilidad de identifi-

¹³ Véase, por todos, la ya clásica exposición de S. ROYO VILLANOVA, «El procedimiento administrativo como garantía jurídica», *REP*, núm. 48 (1950), págs. 55 a 118.

¹⁴ Véanse R. ENTRENA CUESTA, *Curso de Derecho administrativo*, I/1, 12.ª edición, Tecnos, Madrid, 1998, págs. 244 y 245; E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho administrativo*, II, cit., págs. 452 a 470; R. PARADA, *Derecho administrativo*, I, 6.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 240 a 244 y 390 a 394; L. PAREJO ALFONSO, A. JIMÉNEZ-BLANCO y L. ORTEGA ÁLVAREZ, *Manual de Derecho administrativo*, I, 5.ª edición, Ariel, Barcelona, 1998, págs. 525 a 549 y 561 a 568.

¹⁵ Véase L. PAREJO ALFONSO, A. JIMÉNEZ-BLANCO y L. ORTEGA ÁLVAREZ, cit., págs. 547 y 561.

¹⁶ Regla elevada ahora a la condición de verdadero principio general de la Administración, pues, como es bien sabido, el artículo 3 de la Ley 30/1992 ordena en su nueva redacción que «en sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación».

car a las autoridades y al personal bajo cuya responsabilidad se tramite [artículo 35. b)] y el derecho limitado de acceso a los registros y archivos administrativos (artículos 35.h) y 37).

El artículo 35 de la Ley 30/1992 contiene, por otra parte, una enumeración abierta de derechos que, con independencia de su verdadera novedad y efectivo alcance real¹⁷, sirve para probar, como digo, la soldadura perfecta de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, a las reglas de la Ley de 30/1992, de 26 de noviembre. Al margen de los ya citados, conviene retener ahora los siguientes: derecho a ser tratado con respeto y deferencia, así como el derecho a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos marcados por las normas.

Como se ha dicho, la relación recién establecida no tiene ningún ánimo exhaustivo en cuanto hace a la descripción final de los principios de la acción administrativa; pretende, más simplemente, constatar la tendencia a la separación que muestra la materia tributaria respecto del bloque común de la Administración pública y, paralelamente, señalar los escollos que nuestra práctica normativa impone a ese hipotético proyecto.

Pues ocurre, en efecto, que la Ley reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, en lugar de matizar las pautas bien afirmadas en la Ley 30/1992 para el caso concreto de lo tributario, prefiere, por el contrario, hacer una solemne proclamación de derechos de los contribuyentes seguida de sus correspondientes especificaciones. Al obrar de esta manera, diríase que el legislador parece asumir, al menos implícitamente, que la materia tributaria genera realmente un régimen nuevo, distinto, dotado de reglas propias de funcionamiento.

Y, sin embargo, nada hay más lejos de la realidad. Antes al contrario, es lo cierto que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, no pasa, en lo sustancial, bien de reproducir miméticamente los mandatos establecidos con carácter general en la Ley 30/1992, bien de repetirlos con alguna leve variación ajustada a la temática tributaria.

Más concretamente, la máxima de la contradicción en el procedimiento aparece proclamada de la siguiente manera: el principio de audiencia se recoge en el artículo 22, el estado de tramitación de los procedimientos emerge en el artículo 14, el artículo 21

¹⁷ Véanse J. M.² BAÑO LEÓN, «Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración», en la obra colectiva dirigida por J. LEGUINA VILLA y M. SÁNCHEZ MORÓN, *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, cit., págs. 84 a 98; A. EMBID IRUJO, *El ciudadano y la Administración*, MAP, Madrid, 1994.

asume el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier momento y hasta el trámite de audiencia y, por fin, la obligación de la Administración tributaria de facilitar las actuaciones de los administrados se encuentra en el artículo 20.

En el terreno de la transparencia, la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes repite la operación camaleónica: la expedición de certificaciones y copias acreditativas de presentación de declaraciones y documentos se encuentra en el artículo 16, la identificación de los responsables de la tramitación de los procedimientos surge en el artículo 15 y el acceso a los archivos y registros en el artículo 18.

Por último, y para no cansar en exceso al lector, basta señalar que en el artículo 3 se enumeran una serie de derechos generales de los contribuyentes que, finalmente, no son otra cosa que una fiel reproducción de los reconocidos con carácter general en el artículo 35 de la Ley 30/1992¹⁸.

En suma, habría sido más útil a la seguridad del ordenamiento jurídico administrativo que la Ley que nos ocupa, primero, aceptara de buen grado la estirpe de la que procede asumiendo, por tanto, los dictados expresos de la Ley 30/1992 y, en segundo término, se ciñera sólo a dibujar las singularidades necesarias para la mejor gestión del sector administrativo de los tributos. En su lugar, se ha optado por ofrecer una vía legal un tanto tortuosa que, a la postre, no puede, por fortuna, despegarse de la realidad constitucional que le viene impuesta.

II. LA PERSEVERANCIA DE LA «NUEVA» DISPOSICIÓN ADICIONAL QUINTA EN MANTENER LA CONFUSIÓN EN LA MATERIA TRIBUTARIA

En este contexto normativo, no puede asombrar que el legislador cercano de 1999 mantenga el acorde marcado por la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes y haga, por tanto, oídos sordos a la buena técnica jurídica. Antes al contrario, la «nueva» disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, intenta abundar en la confusión reinante en la materia tributaria¹⁹.

¹⁸ El precepto arranca reconociendo el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias —que luego detalla en el propio artículo 3 y al que dedica después todo el capítulo II de la Ley, artículos 5 a 9— y, de seguido, afirma el derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

¹⁹ Como es bien sabido, en su actual tenor literal nos dice que:

Más concretamente, con el cambio recién operado se quiere contrarrestar sobre todo el loable intento sostenido por la práctica judicial de acercar la disposición adicional quinta a los mandatos constitucionales²⁰.

Las observaciones presentadas por el Ministerio de Economía y Hacienda el día 8 de agosto de 1997 al anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, son claras y concluyentes al respecto. Según resulta de los antecedentes del dictamen preceptivo emitido por el Consejo de Estado el día 22 de enero de 1998, número 5.356/97, sobre el contenido del citado anteproyecto, el Ministerio de Economía y Hacienda considera preciso introducir «un deslinde claro, preciso y riguroso de los ámbitos general administrativo y tributario. Debe ser revisado el contenido de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 y, en especial, el alcance de la subsidiaridad que dicha disposición establece. De no hacerse así, dada la interpretación que viene acogiendo los Tribunales, procedería la aplicación plena de la Ley 30/1992 a la Administración tributaria, sirviendo de poco la declaración de que ésta se rige por su normativa específica»²¹.

«1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

Puede también recordarse que el artículo 107.4 mantiene inalterada su redacción original.

²⁰ Sobre el esfuerzo sostenido en este sentido por los tribunales, véase J. MARTÍN QUE- RALT, «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 32 (1993), pág. 38.

²¹ Véase el apartado 2.3 del dictamen del Consejo de Estado, págs. 6 y 7. Conviene recordar los términos precisos de la solución sugerida en las indicadas observaciones:

«1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por su propia normativa y, en particular, por la Ley General Tributaria, la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en desarrollo y aplicación.

Supletoriamente, en defecto de norma tributaria aplicable, resultará de aplicación lo previsto en la presente Ley, siempre que no contradiga o impida la aplicación de lo dispuesto por la normativa tributaria.

2. En todo caso, los derechos de los ciudadanos en el ámbito tributario tendrán el contenido y el alcance previsto en la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

3. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se regirá exclusivamente por lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

4. En los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán, exclusivamente, los previstos en la normativa tributaria».

Se puede decir más alto, pero creo que no más claro. Resulta curioso constatar cómo en este Departamento ministerial afloran con fuerza las tensiones que habitan en el Derecho administrativo. Así, en la vertiente económica no tiene inconveniente en tomar la bandera del llamado fenómeno privatizador y liberalizador, de la huida del Derecho administrativo; por contra, en su veste fiscal trata de amarrarse a las singularidades más características del régimen administrativo. En este punto ninguna de las medidas arbitradas para el resto de la Administración pública parece servirle; todo lo más, según se desprende del juicio emitido, estorban y perjudican los intereses públicos comprometidos. Trata, en fin, de construirse un Derecho administrativo propio y a la medida.

Es lástima que el Ministerio de Administraciones Públicas, encargado último de la iniciativa legislativa y del buen hacer conjunto de la entera organización administrativa, no hiciera comentario alguno a la pretensión radical procedente de Economía y Hacienda. Optó, más simplemente, por no tomarla en cuenta en el cuerpo del anteproyecto y solicitar, en su defecto, el pronunciamiento expreso del Consejo de Estado sobre el alcance de la citada propuesta²². Para el supremo órgano consultivo del Gobierno, con ser bien cierto que la disposición comprometida puede modificarse con el fin de corregir algún exceso cometido en su primera interpretación, resulta igualmente exacto que la especificidad y singularidad de los procedimientos tributarios no alcanza «al extremo de aislar el bloque normativo tributario ni cerrarlo prácticamente a los enlaces lógicos y sistemáticos con el resto del ordenamiento ni dificultar, más allá de lo que sea estrictamente necesario, la armónica y razonable articulación de sus características y de los principios comunes al régimen jurídico y al procedimiento de las Administraciones Públicas»²³.

Sentado lo anterior, el Consejo de Estado ofrece una solución alternativa, tanto a la radicalidad sostenida expresamente por el Ministerio de Economía y Hacienda como a la oposición silente mantenida por el Ministerio de Administraciones Públicas, que merece ser retenida al constituirse en centro de la modificación finalmente adoptada. A juicio del órgano consultivo, «el apartado 2 de la disposición adicional quinta vigente podría mantenerse ya que, como se ha dicho, su contenido se reitera -prácticamente en los mismos términos- en la Ley 6/1997, de 14 de abril. La modifi-

²² Circunstancia que unida a la falta de otros determinados documentos no contribuye, como dice el propio Consejo de Estado, a la mejor elaboración del informe solicitado, véase el apartado II del dictamen del Consejo de Estado del día 22 de enero de 1998, número 5.356/97, págs. 9 a 11.

²³ Véase dictamen del Consejo de Estado de 22 de enero de 1998, número 5.356/97, pág. 87.

cación podría restringirse al apartado 1, en cuya redacción cabría reforzar la especificidad de la normas tributarias. Se concebiría en los siguientes o parecidos términos: «Los procedimiento tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley»²⁴.

En efecto, comparando textos resulta claro que la desmesura inicial procurada por la Administración tributaria sólo ha recibido el recorte certero del trance consultivo. Más allá de ciertos cambios formales introducidos en la expresión principal del apartado primero, el texto que ve la luz finalmente en el Boletín Oficial del Estado es fruto directo del dictamen emitido en su día por el Consejo de Estado²⁵.

Reconociendo, sin duda, que de no haber mediado la labor del alto órgano consultivo las cosas podían haber resultado peor, dada la escasa atención prestada por el Ministerio de Administraciones Públicas y por las Cámaras legislativas, es necesario advertir que la disposición adicional quinta continúa claramente situada en las afueras del orden constitucional.

En lugar de aprovechar la ocasión para aclarar dudas y establecer una reglas de juego seguras, la disposición adicional quinta sigue encerrando una literatura ambigua que sólo puede ser semillero de nuevos problemas. Puestos a buscar, quizás, el único acierto de la nueva redacción consista en la llamada genérica a «los procedimientos tributarios» como materia entera excluida inicialmente de las disposiciones de la Ley. De esta manera, al menos, se tiene la certeza de que todos ellos, cualquiera que sea su móvil, se encuentran sometidos en principio a reglas propias de funcionamiento. Dicho de otro modo, se evitan los problemas interpretativos denunciados en su día por la doctrina sobre el alcance real que debía otorgarse a la complicada redacción anterior²⁶.

²⁴ Véase dictamen del Consejo de Estado de 22 de enero de 1998, número 5.356/97, págs. 86 y 87.

²⁵ En rigor, el proyecto de Ley presentado a las Cortes no hace otra cosa que recoger aquellas orientaciones en una nueva redacción que aprobarán después las Cámaras sin mayores debates. El proyecto de Ley puede consultarse en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Serie A, núm 109-1, del 18 de marzo de 1998.

²⁶ En este sentido, se observó, por ejemplo, «el poco esmero que se aprecia en la redacción del apartado 1, toda vez que ni tan siquiera parece haberse consultado el artículo 9.1.c) de la LGT al objeto de homogeneizar la nomenclatura de los procedimientos, ya que mientras la misma menciona los de gestión, inspección, recaudación y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas (dejemos aparte el de jurados que todavía subsiste en la LGT para sonrojo del legislador), la nueva Ley se refiere, además de a los de gestión y recaudación, a los de liquidación, comprobación e investigación (...)», véase M. PONT MESTRES, «Una aproximación, a modo de introducción, acerca de la significación de la Ley

El nuevo inciso establecido como criterio de exclusión de la materia tributaria respecto del ámbito general administrativo, «la aplicación de los tributos», ofrece, sin embargo, mayores problemas interpretativos. La seguridad ganada en el ámbito del procedimiento se esfuma por mor de la nueva fórmula empleada, pues remite a un campo de intervención que no parece tener fronteras seguras²⁷. Es bien posible, en efecto, que a su través la Administración tributaria trate de conquistar zonas enteras del ordenamiento por la simple presencia del dato tributario. Si, como ya nos consta, la limitada exclusión tributaria de 1992 generó discusión respecto de las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Derecho administrativo sancionador, qué no podrá decirse ahora con ocasión del nuevo matiz expansivo. En realidad, los antecedentes inmediatos de la norma, contenidos fundamentalmente en las observaciones presentadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, se mueven justamente en favor de esa interpretación amplia, por cuanto su finalidad manifiesta era responder frontalmente a la jurisprudencia que aminoraba el sentido inicial de la disposición adicional quinta.

No obstante lo anterior, resulta ineludible cortar de raíz esa posible línea de desarrollo. Antes al contrario, es imprescindible reconducir la interpretación de «la aplicación de los tributos» a una simple cláusula de cobertura de las especificaciones necesarias en las relaciones tributarias, pero que respete, siempre y en todo caso, el marco sustantivo de procedente aplicación en cada momento. Actuar de otra manera significaría reconocer que la parte, la administración de los tributos, es capaz de moldear los distintos sectores del ordenamiento a la luz de las concretas necesidades tributarias.

Con todo, el problema central de la nueva disposición sigue siendo el mismo que afectaba a la versión de 1992: el vano intento de construir un sistema normativo aparte para el sector tributario. La enumeración de las normas tributarias de directa y preferente aplicación en la materia y, sobre todo, la doble regla residual establecida²⁸, revelan una clara intención de fundar un régimen jurídico tributario capaz de autoalimentarse en la resolución de todo tipo de contiendas

30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios», cit., pág. 33; en el mismo sentido crítico, véase J. ARIAS VELASCO, «Incidencia de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, en el procedimiento de inspección», en la obra colectiva *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, cit., 1995, págs. 92 a 94.

²⁷ Véase M. GARCÍA COBALEDA, «Procedimientos administrativos en materia tributaria», en la obra colectiva coordinada por P. SALA SÁNCHEZ, *Comentarios a la reforma del procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 643.

²⁸ Primero se deja caer un amplio «y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación» y luego se reitera que «en defecto de norma tributaria aplicable».

jurídicas. Pues solamente «en defecto de norma tributaria aplicable», dice expresamente la nueva disposición adicional quinta, se abre la posibilidad de acudir a las disposiciones de la Ley 30/1992. Parece, por tanto, que el intérprete debe apurar la búsqueda de la solución correspondiente en el arsenal tributario, dejando a las normas de régimen jurídico y de procedimiento administrativo común en la triste condición de última y lejana salida posible al conflicto.

Pero, con esta manera de proceder, se olvidaría, de nuevo, la función constitucional cumplida por la Ley de 26 de noviembre de 1992. En este sentido, conviene recordar, pese a su extensión, la síntesis efectuada en el pórtico de la Exposición de Motivos de la Ley de modificación de 1999. Conforme a su tenor literal, «la regulación del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común constituye una pieza clave en las relaciones de la Administración con los ciudadanos y en la satisfacción de los intereses generales a los que la Administración debe servir por mandato constitucional (103.1 CE). Ambos aspectos están interrelacionados y, dada, su importancia, aparecen contemplados en el artículo 149.1.18 de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia para regular “las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas”, por un lado, y directamente, por otro, el “procedimiento administrativo común”. Se pretende garantizar de esta manera una igualdad en las condiciones jurídicas básicas de todos los ciudadanos en sus relaciones con las diferentes Administraciones públicas. Con base en estos planteamientos, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sustituyó a la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, introduciendo una nueva regulación adaptada a los principios constitucionales y a la nueva organización territorial del Estado e incorporando avances significativos en la relación de las Administraciones con los ciudadanos».

Sobre estos presupuestos, es fácil acreditar el peligro que porta en sí misma la fórmula legal empleada en el orden tributario. La remisión inicial a un sedicente sistema propio puede conducir derechamente a desvirtuar las bases de la operación efectuada con carácter general y para el entero Derecho administrativo por obra de la Ley 30/1992. Debe procurarse, por ello, una reinterpretación del texto legal que logre acomodarlo a las exigencias constitucionales. Maniobra que pasa, en primer término y como acertó a ver la jurisprudencia, por afirmar el sometimiento de la materia tributaria a las bases de régimen jurídico de las Administraciones públicas y al procedimiento administrativo común, según resulta del dictado de la propia Ley 30/1992. Regla principal que admite no

obstante, y en segundo lugar, la posibilidad de configurar un marco lícito de peculiaridades tributarias con el fin de lograr la mejor gestión de la parcela pública concernida.

En definitiva, desconocer la realidad sumariamente expuesta conduciría, simple y llanamente, a la conclusión patrocinada en su día por PAREJO ALFONSO respecto de la anterior redacción, esto es, a la inconstitucionalidad de la disposición adicional quinta por infracción de la función constitucional.

De resto, puede convenirse con el Consejo de Estado²⁹ en el exceso del segundo párrafo del primer apartado³⁰, por cuanto en la economía interna de la Ley 30/1992 nada impide que los procedimientos tributarios gocen de una regulación específica en punto a los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento y la falta de resolución. Detalle ocioso ahora por demás, pues la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, ha dedicado parte de su atención a ordenar el régimen de los plazos aplicables en los procedimientos de gestión y en las actuaciones realizadas por la Inspección de los tributos (artículos 23 y 29, respectivamente). En íntima ligazón con lo anterior, cabe reseñar asimismo que la construcción genérica del nuevo párrafo primero presta cobertura bastante a esa y otras posibles especificaciones necesarias en el ámbito tributario. El recordatorio es parte de la pequeña historia de la Ley. Nació en las observaciones presentadas en su momento por el Ministerio de Economía y Hacienda, como respuesta directa a la interpretación judicial, y después ha sido capaz de sobrevivir a los sucesivos trámites y acciones legales no obstante —y quizás por ello mismo— su total inocuidad.

Por similares razones, es igualmente innecesario el nuevo llamamiento a la especialidad en la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria con la que se cierra la disposición adicional que nos ocupa. Al margen de que ya se encuentra dicho, prácticamente con las mismas palabras, en el apartado segundo de la disposición adicional sexta de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, resulta posible concluir que dicha posibilidad singular también se desprende, en buena lógica, de la propia configuración general de la cláusula contenida en el tan citado párrafo primero de la ya tan citada disposición adicional quinta.

²⁹ Véase el dictamen preceptivo emitido por el Consejo de Estado el día 22 de enero de 1998, número 5.356/97, pág. 86.

³⁰ Donde se dice que: «En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria».