



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», *EF*, núm. 161-162.

MIGUEL CANUTO, E. DE, «Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente (I) y (II)», *Revista de Derecho Fi-*

nanciero y Hacienda Pública, núms. 250, 1998 y 251, 1999.

PALAO TABOADA, C.: «Los presupuestos de la aplicación del artículo 61.3 LGT», *EF*, núm. 202, 2000.

RAMALLO MASSANET, J.: «Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 65, 1996.

STC 291/2000, de 30 de noviembre. Carácter sancionador del recargo del 100 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso. Autoplanteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por inaplicación de las garantías procesales del art. 24.2 CE

Juan Ignacio Gorospe Oviedo (*)

Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU

I. Doctrina del Tribunal:

Anulación de la liquidación del recargo del 100 por 100 por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones sin ingreso (redacción Ley 18/1991), de los actos administrativos de ejecución y de la Sentencia confirmatoria del mismo. Primero, porque la falta de notificación personal de la providencia de apremio vulneró el *derecho a la tutela judicial efectiva* causando indefensión, al impedir el control jurisdiccional de la ejecutividad y posterior ejecución del acto de embargo. Segundo, por constituir una sanción que se impuso de «plano», sin procedimiento contradictorio alguno, vulnerando el *derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías*.

Se eleva al Pleno del Tribunal cuestión de inconstitucionalidad del art. 61.2, párrafo segundo, de la LGT, en la redacción que le dio la Ley 18/1991, de acuerdo con

el art. 55.2 LOTC, por la posible vulneración del art. 24.2 CE.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Las garantías consagradas en el art. 24.2 CE sólo resultan de aplicación a los procesos judiciales y a los procedimientos administrativos sancionadores (SSTC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2; 42/1989, de 16 de febrero, FJ 2; 181/1990, 15 de noviembre, FJ 5; 297/1993, de 18 de octubre, FJ 3; 97/1995, de 20 de junio, FJ 2; 127/1996, de 9 de julio, FJ 2; 128/1996, de 9 de julio, FJ 2; 45/1997, de 11 de marzo, FJ 3; 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 56/1998, de 16 de marzo, FJ 4; 3/1999, de 25 de enero, FJ 1, y 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3.a, entre otras muchas).

No obstante, la falta de emplazamiento personal tiene relevancia constitucional en el procedimiento administrativo si concurren tres requisitos: que afecte al no emplazado en sus derechos subjetivos o intereses legítimos —embargo de cuentas corrientes—, que padezca una

(*) gorovi@ceu.es

situación de indefensión pese a su actitud diligente, y que pueda ser identificado a partir de los datos que obren en el expediente -constancia del domicilio en la declaración extemporánea- (STC 72/1999, de 26 de abril, FJ 2).

Para determinar el carácter sancionador de una medida no basta con acudir al *nomen iuris* empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni a la clara voluntad del legislador de excluirla del ámbito sancionador (SSTC 164/1995, FJ 4 y 239/1988, FJ 3).

Tampoco es suficiente, por sí solo, el hecho de que la medida se imponga por el incumplimiento previo de las obligaciones tributarias o que la reacción ante dicho incumplimiento suponga un acto restrictivo de derechos (STC 239/1988, FJ 2, ATC 323/1996, FJ 3).

El carácter sancionador depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva pretende conseguirse. Por eso, se declara la constitucionalidad del interés mínimo del 10 por 100 del art. 61.2 LGT (redacción Ley 46/1985), vigente del 1 de enero de 1986 al 31 de diciembre de 1991, al carecer de finalidad represiva, retributiva o de castigo, por constituir un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento (STC 164/1995, FJ 5, cuya doctrina es aplicada en las Sentencias 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996).

El recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991 (vigente desde 1992 hasta 1995), en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y no cumple una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador, constituye un castigo que no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción (SSTC 276/2000, FJ 5). Su imposición de plano vulnera el derecho fundamental a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador (SSTC 276/2000, FJ 7, 307/2000, FJ 4 y 312/2000, FJ único).

III. Supuesto de hecho:

La Sentencia resuelve un recurso formulado frente a la imposición de un recargo del 100 por 100 por la presentación sin ingreso fuera de plazo de la autoliquidación del IVA correspondiente al tercer trimes-

tre de 1992. El plazo finalizaba el 20 de octubre de 1992 y se presentó sin ingreso, alegando falta de liquidez, el 15 de enero de 1993.

El 5 de marzo de 1994 su entidad bancaria le comunicó que la Delegación de Hacienda de Vigo había procedido al embargo de su cuenta hasta la cantidad de 279.500 pesetas.

El ahora recurrente se personó en la Delegación de Hacienda de Vigo donde se le informó que la notificación de dicha liquidación se le había efectuado a través del *Boletín Oficial de la Provincia* de 8 de octubre de 1993 al no haberse podido practicar su notificación en el domicilio y que el aumento de la deuda tributaria se debía a la aplicación de lo dispuesto en el art. 61 LGT (en su redacción de la Ley 18/1991, de 6 junio); precepto en el que se establecía que las autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas sin ingreso, ni solicitar el aplazamiento o fraccionamiento, sufrirían un recargo único del 100 por 100.

Contra la resolución de la Delegación de Vigo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria notificada en el *Boletín Oficial de la Provincia* el 8 de octubre de 1993 se interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento regulado en la Ley 62/1978, de 26 de diciembre. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, por Sentencia de 6 de junio de 1994, desestimó el recurso interpuesto.

IV. Tipo de recurso:

Se recurre en amparo frente a la liquidación del recargo del 100 por 100 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. El recurrente alega la vulneración del art. 24.1 CE por falta de notificación personal de la liquidación, por falta de motivación de la notificación edictal y por su establecimiento con carácter objetivo y sin graduación. Invoca también la infracción del derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 CE, por la falta de un procedimiento contradictorio y la imposibilidad de práctica de la prueba.

El recurrente lo formula por el cauce del art. 44 LOTC, frente a la resolución judicial, pero debe reconducirse al art. 43 LOTC, ya que su objeto no es la Sentencia sino la resolución administrativa impugnada, pues sólo indirectamente, en la medida en que no repara el daño, se imputa la infracción constitucional a la primera.

V. Fundamentos jurídicos:

Comienza el Tribunal *distinguiendo el acto administrativo de liquidación del recargo del procedimiento de ejecución forzosa*, no habiéndose notificado personalmente al contribuyente ni la liquidación ni el acto de iniciación de la vía de apremio (FJ 3).

Afirma que para determinar si la falta de notificación de la liquidación originó al recurrente una indefensión con trascendencia constitucional deberemos determinar previamente si el recargo impuesto tiene o no naturaleza sancionadora, siguiendo la doctrina constitucional de que las garantías consagradas en el art. 24.2 CE sólo resultan de aplicación a los procesos judiciales y a los procedimientos administrativos sancionadores (FJ 4).

Por el contrario, la falta de notificación personal del inicio de la vía de apremio puede tener relevancia constitucional cualquiera que sea la naturaleza del acto impugnado, pues cuando el recurrente tiene conocimiento del mismo, el embargo ya ha tenido lugar, por lo que carece de la posibilidad de defenderse en dicho procedimiento. En este caso, *la notificación edictal no garantizó el derecho de defensa*, pues la Administración colocó al ahora demandante de amparo en una situación de indefensión al impedir, no sólo que la ejecutividad de esta resolución pudiera, en su caso ser controlada por los Jueces y Tribunales, sino también que los actos dictados en dicho procedimiento, tras agotar la vía administrativa, pudieran ser objeto de impugnación ante los Tribunales Económico-Administrativos (FJ 5).

Se desestima, en cambio, la queja de falta de motivación, pues el propio recurrente reconoce que la Administración le expu-

so verbalmente los motivos por los que se dictó el acto (FJ 6).

A continuación, se aborda por el Tribunal si constituye una sanción encubierta contraria a la Constitución al no permitir su graduación y tener carácter objetivo (FJ 7).

El Tribunal identifica el interés mínimo del 10 por 100 con el recargo del 10 por 100 del art. 61.2 LGT, señalando que también este último carece de naturaleza sancionadora al no ser su finalidad represiva sino coercitiva, disuasoria o de estímulo, recordando la STC 164/1995 y los AATC 57/1998 y 237/1998. Acto seguido, se reitera lo sentado en la STC 276/2000 sobre la función de castigo y el carácter sancionador del recargo del 50 por 100, «pues la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones graves tipificadas en el art. 79 a) LGT», de modo que al no existir una diferencia importante entre la cuantía de dicho recargo y la de las sanciones cumplirá, aparte una función indemnizatoria, la misma función de castigo de los actos sancionadores (FJ 9).

El Alto Tribunal aplica esta doctrina al recargo cuestionado cuando, tras advertir que lo fundamental es comprobar si cumple una finalidad de castigo, afirma que «en este supuesto en el que la cuantía del recargo es del 100 por 100, tampoco cabe apreciar que cumpla una función de estímulo positivo que excluya su carácter sancionador» (F.J. 10).

Sostiene que no se ha vulnerado el art. 25.1 CE en cuanto que dicho precepto no consagra el derecho a la graduación de la sanción ni impide la aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador (F.J. 11). Pero sí *se han infringido las garantías constitucionalizadas en el art. 24.2 CE, al haberse impuesto un recargo de naturaleza sancionadora sin procedimiento contradictorio alguno, y proceder a su ejecución sin otorgar la posibilidad de cumplir voluntariamente con el contenido del acto por falta de notificación* (FJ 12).

También se ha vulnerado el derecho de defensa por la falta de notificación perso-

nal de un acto de contenido sancionador, cual era la liquidación del recargo (FJ 13).

Se plantea, por ello, una cuestión de inconstitucionalidad sobre el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 18/1991, pues aunque se halle derogado «no cabe descartar su aplicación a situaciones jurídicas pendientes» (F.J. 14).

Finalmente, se estima el amparo por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador.

VI. Comentario crítico:

Se plantean en esta Sentencia dos cuestiones de enorme trascendencia por los efectos jurídicos que implican: la falta de notificación de los actos administrativos, en particular de la providencia de apremio, y la naturaleza del recargo del 100 por 100 por presentación voluntaria fuera de plazo de autoliquidaciones sin ingreso.

La norma aplicable cuando ocurrieron los hechos preveía la liquidación y notificación del recargo del 100 por 100 por los órganos de recaudación, exigiéndolo directamente en vía ejecutiva (art. 61.2 LGT e Instrucción 3-3-1992 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT), y lo propio dispone la actual en torno al recargo del 10 por 100 exigible por el comienzo del período ejecutivo, además de liquidar el órgano de gestión los recargos por presentación extemporánea (art. 61.3 LGT e Instrucción 28-7-1995, de la Dirección General de la AEAT). La liquidación y notificación de estos recargos es presupuesto inexcusable para su eficacia, siguiendo lo dispuesto en el art. 57.2 LRJPAC.

La omisión de la notificación de la liquidación tributaria coloca al sujeto en una posición de indefensión que, normalmente, le impedirá impugnar en vía administrativa y, consiguientemente, en la contenciosa, afectando a la tutela judicial del art. 24.1 CE. Dicho precepto, en cuanto previene el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales, no es ejercitable en el pro-

cedimiento administrativo, es decir, no puede imputarse a una Administración Pública, sino al órgano judicial que no ponga remedio a la situación creada por la Administración. En este caso, el contribuyente sí recurrió en vía judicial, por lo que la vulneración del derecho a la tutela judicial no se refiere a la imposibilidad de acceso a la jurisdicción, pero ante la falta de notificación personal previa, lo hizo al amparo de la Ley 62/1978, con lo que se restringieron parcialmente sus oportunidades de defensa, al impedirle utilizar la vía ordinaria para este tipo de procesos, y tampoco pudo pagar el importe de la deuda para evitar el embargo administrativo. Pero debe destacarse que no es la Administración quien causa la indefensión amparada constitucionalmente —frente a lo que se deduce del FJ 5 de la Sentencia—, sino el órgano judicial que no pone remedio a la situación creada por aquélla.

Sobre la naturaleza del recargo cuestionado, debe recordarse que para apreciar la infracción de las garantías procesales de contradicción y defensa del art. 24.2 CE en el seno de un procedimiento administrativo es preciso que tenga contenido sancionador. Como sucedió con los otros recargos —del 10 y del 50 por 100—, el argumento principal para determinar el carácter sancionador del recargo del 100 por 100 continúa siendo el cuantitativo.

Consideramos errónea la equiparación que hace la Sentencia entre el interés mínimo del 10 por 100 y el recargo del mismo importe del art. 61.2 LGT, al variar sensiblemente en éste un factor fundamental en el interés de demora, como es el tiempo, que se reducía a tres meses. Ello suponía una especie de multa que iba del 3.650 por 100, por un día de retraso, hasta el 40 por 100, mientras que el interés mínimo iba disminuyendo hasta alcanzar el interés de demora.

En cuanto al recargo del 100 por 100, se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad por su posible «aplicación a situaciones jurídicas pendientes». Esto es difícilmente imaginable, en cuanto que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su art.

4.3, señala que las normas que regulan el régimen de los recargos tendrán «efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado». Evidentemente, era factible la aplicación del recargo del 50 por 100 frente al actual del 20 por 100, por la compatibilidad de este último con los intereses de demora, pero en ningún caso el actual sistema podría superar el 100 por 100. Cuestión distinta es la posibilidad de extender un futuro fallo declaratorio de la inconstitucionalidad de dicho recargo a situaciones firmes, como se verá a continuación.

VII. Relevancia jurídica:

El derecho a la tutela judicial efectiva comprende el libre acceso a los Tribunales para solicitar de éstos la tutela de un derecho subjetivo o de un interés legítimo, la obtención de una resolución de fondo fundada en Derecho, el derecho a presentar los recursos que las leyes prevean y a que el contenido del fallo sea respetado y ejecutado.

En lo referente a la tutela de derechos subjetivos, el Tribunal traslada al orden administrativo la doctrina aplicable a los supuestos de falta de emplazamiento en los procesos judiciales. Observa que si la ausencia de notificación personal afecta a un derecho subjetivo —como es el caso del embargo—, no es imputable a la falta de diligencia del obligado tributario, y éste no ocultó su domicilio —al hacerlo constar en la autoliquidación extemporánea—, dicha falta de notificación administrativa genera indefensión al impedir el acceso a la jurisdicción, quebrando el art. 24.1 CE. En consecuencia, en estos casos no bastará con la notificación edictal, y deberá anularse el procedimiento. Además, sobre la constancia del domicilio y del sujeto deudor, diversos pronunciamientos han señalado que la Administración debe practicar las mínimas gestiones de investigación para averiguarlo (STSJ de Valencia de 4 de julio de 1998) y que en caso de fallecimiento de los deudores debe tener constancia por la información que recibe del Registro Civil (SAN de 24 de enero de 1997).

Respecto de la vertiente del derecho a los recursos previstos legalmente, debe destacarse la apreciación de que la falta de notificación personal de la providencia de apremio impide el control jurisdiccional de la ejecución del acto administrativo e, incluso, la impugnación ante los Tribunales Económico-Administrativos. El Tribunal parece incluir a estos últimos en el ámbito del art. 24.1 CE, pese a no ser órganos jurisdiccionales. De todos modos, en lo que se refiere al control jurisdiccional, el art. 114.2 LJCA de 1998 —con el que se inicia el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona— prevé la posibilidad de anular los actos susceptibles de impugnación por no ser conformes a Derecho, y la adopción de las medidas necesarias para el restablecimiento de los derechos conculcados. Con ello sí sería factible la tutela judicial en estos supuestos, no necesitando el amparo constitucional. También se puede recurrir en sede administrativa por la vía de la nulidad del art. 153 LGT, por prescindir de un trámite esencial del procedimiento cual es la notificación del apremio y del embargo (SAN de 24 de enero de 1997), por la del art. 62.1 LRJPAC por lesión del derecho fundamental a no padecer indefensión, o por la vía de la anulabilidad del art. 154 LGT, en virtud de la infracción manifiesta de Ley que provoca la aludida indefensión del interesado (art. 63.2 LRJPAC). Sin embargo, llevando la doctrina del Tribunal a sus últimas consecuencias, podría recurrirse en amparo frente a un embargo que no fuese precedido de la oportuna notificación.

Por lo que se refiere al carácter sancionador del recargo, la relevancia jurídica del caso se ciñe a la cuestión concreta planteada, al tratarse de un recurso de amparo, pero al haberse autoplantado una cuestión de constitucionalidad cabe la duda de si será aplicable esa futura sentencia a situaciones consolidadas. La inatacabilidad de las sentencias con fuerza de cosa juzgada en caso de declaración de nulidad tiene la excepción, prevista en el art. 40 LOTC, de aquellos procesos fenecidos que se refieran a un procedimiento sancionador cuando, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, haya una reducción

de la pena. Habida cuenta del carácter sancionador de este recargo podría utilizarse esta vía, o bien, acudir a la revisión del acto de liquidación sobre la base de su nulidad o anulabilidad.

La vigente regulación ha rebajado sustancialmente estas prestaciones, pues frente al recargo del 100 por 100 ahora se aplicarían los recargos de regularización del art. 61.3 LGT -5, 10, 15 o 20 por 100, en función del retraso-, más los del art. 127.1 LGT -el recargo «ejecutivo» del 10 por 100, si se ingresa antes de la notificación de la providencia de apremio, o el tradicional recargo de apremio del 20 por 100, si el ingreso es posterior-. No obstante, si el retraso excede de un año habrá que sumar los intereses de demora, con lo que la suma puede alcanzar cifras superiores al 50 por 100 de la deuda inicial, considerando que la base de aplicación del recargo de apremio incluye los recargos del art. 61.3 LGT y esos intereses. Así, Sería el caso de un contribuyente que presenta una autoliquidación sin ingreso con un año de retraso, solicitando un aplazamiento que le es denegado, y no dispone del dinero necesario para afrontar el pago. Se exigiría el recargo de apremio del 20 por 100 calculado sobre la suma de la cuota, el recargo del 20 por 100 por presentación extemporánea y los intereses devengados hasta el inicio del período ejecutivo (del 5,5 por 100 en el 2002). Aparte, claro está, de los intereses de demora compatibles con el recargo de apremio. En tal supuesto, sin contar estos últimos, la suma supone un 50,6 por 100 de la deuda inicial, cifra muy similar a la sanción mínima por infracción grave por falta de ingreso e, incluso, superior si se reduce por conformidad (35 por 100 más intereses de demora).

Considerando la sanción mínima por falta de ingreso y la compatibilidad del recargo de regularización del 20% con los intereses de demora y con el recargo de apremio, puede interesar asumir el riesgo de ganar la prescripción sin ser descubierto cuando haya transcurrido un año y no se tenga liquidez para ingresar la deuda ni crédito para garantizarla (de entrada se exigiría un 35,5 por 100 de la deuda tributaria, fren-

te al 35 por 100 de la sanción reducida por conformidad más los intereses). Ello contraviene la finalidad de los recargos disuasorios de estímulo positivo a la presentación voluntaria, tal como los caracteriza el Tribunal Constitucional.

Además, puede plantearse la vulneración del principio *non bis in idem*, ante la exigencia conjunta de dos recargos de contenido disuasorio, por su compatibilidad con los intereses de demora (el de regularización y el de apremio, ambos del 20 por 100, si bien este último también compensa los gastos ordinarios del procedimiento de apremio).

Por otro lado, independientemente de que estas medidas se califiquen como sancionadoras, su acumulación puede contrariar la prohibición de arbitrariedad del art. 9.3 CE, por la desproporción que suponen en consideración a la finalidad perseguida de evitar presentaciones sin ingreso que busquen una dilación interesada del pago, y al hecho de su aplicación objetiva, aunque opere una causa de exclusión de responsabilidad, en contra de su carácter disuasorio.

Otra cuestión es que debería darse un mismo tratamiento en esta materia a los tributos y a las cuotas de la seguridad social, dada la naturaleza tributaria de estas últimas (SSTC 103/1983, 121/1982, 65/1987, 134/1987, 97/1990 y 187/1994) por su triple caracterización de obligación coactiva (impuesta por la ley), a favor de un ente público y con la finalidad de realizar un interés público contribuyendo a la financiación del gastos público. Sin embargo, no ocurre así, pues el RD Legislativo 1/1994, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, contempla para estas situaciones de presentación de documentos extemporánea y voluntaria un recargo «de mora» del 20 por 100, si se abonan las cuotas antes de iniciarse la vía de apremio, y otro «de apremio» del 35 por 100, si se abonan después (art. 27 LGSS). Además, ambos son incompatibles entre sí y no hay intereses de demora (art. 29 LGSS), por lo que su finalidad es, en parte, resarcitoria. No se compadece con la especial tutela del interés de los tra-

bajadores la exigencia en materia laboral de un recargo del 35 por 100 frente al cobro, en el ámbito tributario, de un recargo del 20 por 100 más otros que van del 5 al 20 por 100, más los intereses de demora si el retraso excede de un año. La simple presentación sin ingreso con un retraso de un año supondría, actualmente, el 35,5 por 100 (suma de los recargos del 20 y el 10 por 100 más los intereses de demora), y tras la notificación de la providencia de apremio el 45,5 por 100 (al operar el recargo del 20 por 100). Ello podría motivar la inconstitucionalidad del art. 61.3 LGT por falta de congruencia.

Finalmente, en atención a la finalidad parcialmente disuasoria de los recargos del período ejecutivo, debería mencionarse expresamente en el art. 61.3 LGT su no aplicación cuando se solicitase el aplazamiento, fraccionamiento o compensación del débito tributario, incorporando lo previsto por la Instrucción 28-7-1995, de la Dirección General de la AEAT. Resultaría ilógica su exigencia en estos casos, pues con ello no se estaría fomentando la presentación voluntaria, y contraría el principio de reserva de ley exigible en la determinación de los elementos esenciales de toda prestación patrimonial de carácter público.

VIII. Bibliografía:

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Vía económico-administrativa: notificaciones y sus-

pensiones», *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983.

ALIAGA AGULLÓ, E.: *Notificaciones en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

BENÍTEZ DE LUGO, F.: «Posibles casos de indefensión en la vía económico-administrativa ante la falta de notificaciones regladas en las liquidaciones», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 168, 1983.

BECERRA GUILBERT, I.: *Las notificaciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1982.

CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000.

DELGADO GARCÍA, A.M.: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tirant lo blanch, Valencia, 1997.

FALCÓN TELLA, R.: «La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo», *Quincena Fiscal*, núm 8, 2001.

GARCÍA NOVOA, C.: «Las notificaciones tributarias», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* núm. 19, Aranzadi, 2001.

GOROSPE OVIEDO, J.I.: «La inconstitucionalidad de los recargos del artículo 61.2 LGT y sus consecuencias», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 22, 2001.

LAMELA FERNÁNDEZ, M.: «Aproximación a la reforma de la LGT», *Crónica Tributaria*, nº 75, 1995.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Las notificaciones defectuosas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a F. Sainz de Bujanda, IEF, vol. II, Madrid, 1991.

MADRID YAGÜE, P.: *La recaudación ejecutiva de la Seguridad Social*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

VV.AA.: *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo III, Edersa, Madrid, 1996.