

Un análisis jurisprudencial sobre derechos fundamentales y publicidad de listas de morosos tributarios

A jurisprudential analysis of fundamental rights and the public dissemination of lists of tax defaulters

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

jjhinojosa@uma.es

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-2956-5465>

Recibido: 25/05/2023 Aceptado: 26/06/2023

Cómo citar: Hinojosa Torralvo, Juan José, “Un análisis jurisprudencial sobre derechos fundamentales y publicidad de listas de morosos tributarios”, *Revista de Estudios Europeos*, n.º Extraordinario monográfico 2(2023): 271-310.



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](#).

DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.Extraordinario%20monográfico%202.2023.271-310>

Resumen: En 2015 se introdujo en la Ley General Tributaria Española una medida consistente en la publicidad de las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (nuevo art. 95 bis). La publicidad se efectúa en listado de deudores. La inclusión en el listado es automática si el importe acumulado de las deudas y sanciones no pagadas en período voluntario supera la cantidad mínima establecida en la ley. El Tribunal Supremo de España se ha pronunciado por primera vez sobre esta medida en cuatro sentencias que, entre otros pronunciamientos, declaran que las deudas y sanciones susceptibles de ser incluidas en el listado han de ser firmes y que el importe de las liquidaciones vinculadas a delito no pueden ser objeto de la publicidad administrativa citada. Este trabajo analiza estas sentencias desde la perspectiva de los derechos fundamentales al honor y la intimidad personal y familiar, conforme a la jurisprudencia emanada del propio Tribunal Supremo y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Palabras clave: Derechos humanos; derechos fundamentales; impuestos; deudas y sanciones tributarias; listado de deudores morosos

Abstract: In 2015, a measure consisting of the publication of situations of significant non-compliance with tax obligations was introduced in the Ley General Tributaria (Spanish General Tax Law, new art. 95 bis). The publicity is carried out in a list of debtors. Inclusion on the list is automatic if the accumulated amounts of debts and penalties not paid in the voluntary payment period exceeds the minimum amount established by law. The Spanish Supreme Court has ruled for the first time on this measure in four judgments which, among other pronouncements,

declare that debts and penalties susceptible of being included in the list must be final and that the amount of the settlements linked to the offence cannot be subject to the aforementioned administrative publicity. This paper analyses these judgments from the perspective of the fundamental rights to honor and personal and family privacy, in accordance with the case-law of the Supreme Court itself and that of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union.

Keywords: Human rights; fundamental rights; taxes; tax debts and tax penalties; list of defaulting debtors

1. INTRODUCCIÓN: BREVES APUNTES SOBRE EL ART. 95 BIS LGT Y SOBRE EL OBJETO DE ESTE TRABAJO

1.1. La introducción del artículo 95 bis LGT y su justificación.

1.- El art. 95 bis de la Ley General Tributaria, intitulado *Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*, regula el régimen jurídico de las denominadas comúnmente y de modo gráfico como listas o listado de morosos o de deudores tributarios. Con cualquiera de esas denominaciones se identificará aquí, pero teniendo siempre en cuenta que el elemento clave de la medida regulada en ese precepto no es la lista en sí, sino la publicidad de la lista, que implica por sí misma la difusión de datos de personas físicas y jurídicas y la identificación de esas personas como deudores por deudas o por sanciones tributarias.

La medida se introdujo en la *Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, en el marco de una reforma dirigida a reforzar la posición de la Administración tributaria en sus relaciones con los ciudadanos.¹

Medidas similares se incorporaron inmediatamente a los ordenamientos fiscales navarro y vascos, en las tres Diputaciones

¹ Por citar sólo algunas de esas otras medidas, véanse en la misma Ley 34/2015 las modificaciones de la prescripción, de las medidas cautelares, de las notificaciones, de la prueba, de los procedimientos de gestión, del plazo de las actuaciones inspectoras, de la estimación indirecta, de las infracciones y sanciones tributarias, de la competencias de los órganos económico-administrativos y el régimen de las reclamaciones y recursos y, sobre todo, la introducción de un nuevo título en la ley, el Título VI de *Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*.

forales.² También algunas Comunidades autónomas han adoptado normas para la publicación de listados de morosos a su Hacienda autonómica, pero por ahora son minoría.³

El Preámbulo de la Ley 34/2015 justificó la introducción del art. 95 bis de modo muy extenso, con argumentos tales como el reforzamiento de los mecanismos de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, o la introducción de instrumentos preventivos y educativos coadyuvantes del cumplimiento voluntario y la promoción de la conciencia cívica; a la vez, razonó su adecuación constitucional en el respeto de la medida con el principio básico de reserva de datos tributarios y con el derecho a la intimidad, no obstante la aplicación de los que llama principios de transparencia y publicidad, puesto que las hipotéticas colisiones entre ellos “deben ponderarse” conforme a los intereses que salvaguardan y teniendo en cuenta otros principios: el de proporcionalidad, exactitud y conservación de datos.⁴

² En Navarra, a través de la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras normas tributarias. En Álava, a través de la Norma Foral 22/2015, de 29 de diciembre; en Guipúzcoa a través de la Norma Foral 1/2016, de 14 de marzo y en Vizcaya a través de Norma Foral 2/2016, de 17 de febrero. Después han ido siendo modificadas. El régimen es muy similar, con diferencias relativas sobre todo al procedimiento y a la cuantía de los importes mínimos que habilitan para la inclusión en las listas.

³ Cataluña, Canarias y Comunidad Valenciana. Lógicamente, ajustándose al art. 95 bis LGT.

⁴ Preámbulo Ley 34/2015, II: “... A su vez, es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión de este. No cabe olvidar que la Constitución Española dispone en su preámbulo la voluntad de la Nación de establecer una sociedad democrática avanzada. El principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo ese objetivo. En este sentido, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.

Se observará cuánto de discutible ha resultado la aplicación práctica de este enunciado.

2.- Con posterioridad, la *Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, ha modificado el art. 95 bis introduciendo medidas aún más garantistas de la posición administrativa.⁵ Se hará referencia a algunas de ellas a lo largo del trabajo.

En esencia, el régimen jurídico de la medida es el siguiente:

a) La Administración tributaria elabora periódicamente unos listados de deudores por deudas o sanciones siempre que su importe acumulado supere los 600.00 € (inicialmente, en la Ley

La medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta, no debiendo olvidar la influencia que en esta materia tiene el de protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar el de eficacia del sistema tributario, todos ellos conjugados en la medida en que sólo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generan un mayor perjuicio económico para la Hacienda Pública que traen causa de la falta de pago en los plazos originarios de ingreso en periodo voluntario establecidos en la Ley en atención a la distinta tipología de las deudas.

En definitiva, si bien los principios de transparencia y publicidad pueden colisionar en ocasiones con otros derechos constitucionalmente protegidos, como son los de intimidad y protección de datos, deben ponderarse adecuadamente los distintos intereses que se pretenden salvaguardar, y ello teniendo en cuenta especialmente los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Así se hace también en otros países de nuestro entorno donde se recogen distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios, como Alemania o Finlandia.

En la búsqueda del equilibrio entre los derechos que se integran en la norma, el del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el de los obligados tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad, se introducen reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos.”

⁵ La Ley 11/2021, que se abrevia como LPLFF, se llama Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

de 2015, fue de 1.000.000 €) y no se hayan satisfecho en el período voluntario, excepto que estén suspendidas o aplazadas.

b) Los listados incluyen la identificación del deudor y el importe conjunto de las deudas a 31 de diciembre del año anterior a la publicación.

c) Se prevé un plazo para formular alegaciones a la inclusión en el listado antes de la publicación definitiva, a resultados del cual puede rectificarse el listado (también de oficio).

d) La publicación de listado sirve de notificación del acuerdo, que pone fin a la vía administrativa.⁶

⁶ El artículo 95 bis LGT es muy extenso, pero parece procedente reproducirlo en esta nota, para su consulta. Esta es la versión vigente. En el texto se ponen en cursiva los añadidos por la Ley 11/2021. Esta ley introduce también un llamado régimen transitorio de publicidades de situaciones de incumplimiento relevante para 2021 (Disp. Trans. 2ª). *Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.*

“1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública, *incluidos los que tengan la condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios*, por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, *incluidas en su caso las que se hubieran exigido tras la declaración de responsabilidad solidaria*, supere el importe de 600.000 euros.

b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo original de ingreso en periodo voluntario.

En el supuesto de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad será necesario que haya transcurrido el plazo de pago del artículo 62.2 de esta Ley tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y, en su caso, del acuerdo de exigencia de pago.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

– Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.

– Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no

habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

En el caso de que los deudores paguen la totalidad de la cantidad adeudada a la fecha de referencia antes de la finalización del plazo para formular alegaciones, no se incluirán en los listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho, o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1 o a los pagos efectuados por el deudor a que se refiere el párrafo anterior, debiéndose aportar en este caso justificación fehaciente de dichos pagos.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1 o cuando a la conclusión del plazo para formular alegaciones se hubiera satisfecho la totalidad de las deudas o sanciones tributarias.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo.

1.2. Objeto del estudio: análisis de las sentencias del Tribunal Supremo que contienen la jurisprudencia sobre el art. 95 bis LGT. En concreto, en relación con la adecuación entre la publicidad de las listas de morosos y algunos derechos reconocidos en el art. 18 CE y en otras normas internacionales.

El propósito de este trabajo es analizar la recentísima jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la adecuación de la medida prevista en el art. 95 bis LGT a los derechos fundamentales al honor, la intimidad personal y familiar y a la propia imagen (art. 18.1 CE), teniendo en cuenta la previsión, también constitucional, de limitación del uso de sistemas informatizados para garantizarlos (art. 18.4 CE).⁷

Las sentencias a las que inmediatamente me referiré incorporan otros fundamentos y crean doctrina o, sencillamente apuntan la problemática o alientan algún debate, sobre otros aspectos de gran calado relacionados con el artículo 95 bis, como el carácter sancionador o no del listado de morosos, la naturaleza jurídica de las liquidaciones vinculadas a delito o el contenido de las impugnaciones de los acuerdos de inclusión en el listado de morosos por parte de la persona concernida, en los que no se entra aquí. Por otra parte, el art. 95 bis LGT deja aún más espacio para su discusión en otros lugares.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, *salvo que se verifique el pago en los casos y con los requisitos señalados en dicho apartado.*

⁷ Artículo 18 CE: “1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen... 4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.”

Por su parte, el art. Primero de la Ley 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil de del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, establece que: “1. El derecho fundamental al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, garantizado en el artículo dieciocho de la Constitución, será protegido civilmente frente a todo género de intromisiones ilegítimas, de acuerdo con lo establecido en la presente Ley Orgánica.”

Por todo lo dicho, este trabajo es un análisis jurisprudencial y, por lógica derivación, normativo, de modo que las referencias y citas que se ofrecen son jurisprudenciales y normativas, aunque al final se incluye un epígrafe, el cuarto, para dejar una nota del estado de la cuestión en la doctrina tributarista y también para hacer algunos apuntes sobre los derechos que recoge el art.18.1 CE.

Las sentencias en cuestión son de 2023, con números 50, 86, 130 y 131. Las cuatro fueron deliberadas el mismo día, el 17 de enero de 2023, y mantienen identidad de criterio, como se observará, aunque los asuntos que tratan son dos:

- Por un lado, las sentencias números 50 (20 de enero, ponente el magistrado Dimitry Berberoff Ayuda) y 86 (25 de enero, ponente el magistrado José Antonio Montero Fernández) deciden sobre la firmeza o no de las deudas y sanciones a efectos de su incorporación al listado previsto en el art. 95 bis LGT.
- Por otro, las sentencias 130 y 131 (las dos de 2 de febrero, ponente en ambas el magistrado Francisco José Navarro Sanchís), que lo hacen sobre la idoneidad de las llamadas “liquidaciones vinculadas a delito” para integrar el concepto de deuda tributaria a efectos del mismo artículo.

-
Es de notar también que los autos de admisión de las sentencias - sobre los que luego se harán algunas observaciones- están temporalmente invertidos respecto a ellas: son del año 2021 los correspondientes a las sentencias 130 y 131 y de 2022 los correspondientes a las sentencias 50 y 86.

Para el tema objeto de este trabajo eso es irrelevante, puesto que los fundamentos recogidos en la sentencia número 50 son luego reproducidos en las demás. Sin embargo, a efectos del seguimiento de sus lecturas puede ser interesante el dato, porque los autos de admisión que proponen directamente como cuestión de interés casacional la de “discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el art. 95 bis LGT” son los autos de 2021, es decir, los que se corresponden con las sentencias 130 y 131 de 2023; los ponentes de los autos, como se recordará luego, fueron el magistrado Berberoff Ayuda (auto 6976/2021,

ponente también de la que es ahora la sentencia 130/2023) y M^a Esperanza Córdoba Castroverde (auto 12336/2021, de la sentencia 131/2023). Por tanto, el magistrado ponente del primer auto que admitió ese interés casacional ha sido finalmente el ponente de la primera de las cuatro sentencias que se analizan (50/2023).

Ya desde el fundamento jurídico primero, la STS 50/2023 deja constancia del debate que la inclusión del art. 95 bis LGT provocó desde la promulgación de la Ley 34/2015, debate que “ha girado en torno a los derechos a la privacidad y a la protección de datos personales” (FJ 1º tercer párrafo), y por eso pretende dejar “expresa constancia de la jurisprudencia, de sus excepciones o de la aplicación del principio de proporcionalidad que, anticipamos ya, evoca unas ideas de valoración y ponderación, a las antípodas del automatismo que parece emanar la dicción literal del precepto” (FJ 1º, cuarto párrafo).⁸

Estos derechos (honor, intimidad, protección de datos), junto al principio de proporcionalidad y el automatismo de la inclusión en las listas son los elementos centrales sobre los que pivota la jurisprudencia que aquí se expone y se analiza.

Sobre estos derechos es necesariamente recurrente también la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). El Tribunal Supremo español las tiene bien presentes.

2. LA RELEVANCIA DE LOS ASUNTOS SOMETIDOS AL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA ADECUACIÓN DEL ART. 95 BIS LGT A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

2.1. El interés casacional. Análisis de los autos de admisión

El auto de admisión correspondiente a la STS 50/2023 está señalado con el número 77/2022, de 19 de enero. La ponente es la magistrada María Esperanza Córdoba Castroverde, quien también es la autora del auto correspondiente a la STS 86/2023, señalado con el número 4740/2022, de 30 de marzo.

⁸ Constancia que se deja a pesar de que el sujeto afectado por la publicación en este caso es la TGSS, respecto de la que “no cabe hablar del derecho de privacidad” (FJ 1º, cuarto párrafo).

Se trata de dos asuntos similares, con las mismas partes -la Tesorería General de la Seguridad Social, el Ayuntamiento Madrid y la Comunidad de Madrid- y que recaen sobre el mismo objeto, como se ha expuesto anteriormente: la inclusión de la TGSS en el listado de morosos del Ayuntamiento de Madrid.

El auto de admisión correspondiente a la sentencia 130/2023 es el número 6976/2021, de 27 de mayo; su ponente es el magistrado Dimitry Berberoff Ayuda. Por su parte, el número 12336/2021, de 30 de septiembre (magistrada ponente la misma M. E. Córdoba Castroverde), es el correspondiente a la sentencia 131/2023.

También estos asuntos son similares y están resueltos de la misma manera, aunque las partes recurrentes, en este caso dos personas físicas, sean diferentes.

Los razonamientos jurídicos (RJ) de los cuatro autos confirman el interés casacional *objetivo* de los recursos para la formación de jurisprudencia. Por lo que se refiere a las cuestiones de interés casacional *sustantivo*, se pone el acento en el objeto de los recursos.⁹

El interés objetivo resulta evidente conforme a los arts. 88 y 89 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), habida cuenta que las sentencias impugnadas fijan una doctrina que puede resultar gravemente dañosa para el interés general, afecta a numerosas situaciones y resulta posible aplicar la presunción base del interés casacional objetivo, consistente en que la resolución impugnada se ha aplicado a una norma en la que se sustenta su razón de decidir, en este caso el art. 95 bis LGT, sobre la que no existe jurisprudencia.¹⁰

⁹ El término *sustantivo* no se contiene en los autos; es una calificación que se le da aquí para identificar las cuestiones materiales o de fondo del interés casacional y separarlas convenientemente de las cuestiones de forma que subyacen al propiamente llamado interés casacional objetivo.

¹⁰ Por todos, Auto Admisión del Tribunal Supremo (AATS) 77/2022, 19 de enero, Razonamiento Jurídico (RJ) 1º.3: “*El repetido escrito fundamenta, especialmente, que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija una doctrina que puede resultar gravemente dañosa para el interés general [artículo 88.2.b) LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; al tiempo de (iii) invocar la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la*

La falta de jurisprudencia se debía a la “novedad” de la norma (recuérdese que el art. 95 bis LGT fue introducido por la Ley 34/2015 y la primera lista data de 2016), de modo que los autos constatan que no existía jurisprudencia en ninguno de los casos.

En los dos primeros autos (77/2022 y 4740/2022), no hay jurisprudencia “en general, en cuanto al alcance de la lista de deudores y, en particular respecto del procedimiento que se ha de seguir para impugnar el acto de inclusión, en sí mismo, en dicha relación” (RJ 4º.1 Auto 77/2022, que se sigue, salvo mención expresa de otro). De los dos aspectos mencionados, en esta ocasión no se abordará el segundo -procedimiento de impugnación del acto de inclusión en la lista de deudores-, exclusión esta que, aunque puede colegirse del propio título del trabajo, se hace explícita.

En los dos segundos autos (6976/2021 y 12336/2021), se aprecia además el interés casacional objetivo en particular, por la ausencia de jurisprudencia “respecto del caso específico de deudas derivadas de una liquidación vinculada a delito” (RJ 4º.1 Auto 6976/2021).

La concreción del alcance de la lista de deudores se proyecta, en los primeros casos, sobre la firmeza o no de la deuda tributaria o de la sanción pendientes de pago o -más concretamente- sobre si para la inclusión en el listado de deudores es suficiente que la deuda o la sanción no hayan sido ingresadas en el período voluntario de ingreso ni estén suspendidas o aplazadas (RJ 4º.4 Auto 77/2022). La cuestión de fondo de la firmeza o no de la deuda o de la sanción hay que entenderla aplicable a cualquier situación de pendencia administrativa o procesal. En estos particulares supuestos, concurría, además, la circunstancia de que las deudas que habían provocado la inclusión en el listado estaban impugnadas judicialmente.¹¹

conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.”

¹¹ Para fijar los términos de la admisión, los autos 77 y 4740 de 2022 se remiten a los otros dos que aquí se mencionan y que son anteriores, como se sabe: los números 6979/2021, de 27 de mayo (magistrado ponente Dmitry Beberoff Ayuda), y 12336/2021, de 30 de septiembre (magistrada ponente la misma M. E. Córdoba Castroverde). Estos dos últimos autos -se recuerda- son los que admitieron los recursos

En los otros autos, además, se plantea el tema central que nos ocupa, esto es, si la publicación de las listas puede entrar en conflicto con el derecho a la intimidad de los deudores, lo que exigiría un juicio de proporcionalidad “que permitiese valorar si los beneficios o ventajas que se reportan mediante la restricción de los derechos a la intimidad y a la protección de datos son superiores a los perjuicios que causaría dicha restricción” (RJ 4º.3 in fine Auto 6976/2021). Y otro más, cual es la interpretación de la dicción literal del art. 95 bis 3 LGT cundo se refiere a “ámbito del Estado” y “exclusivamente a los tributos de titularidad estatal”. Este segundo aspecto tampoco será objeto de tratamiento en el presente trabajo.

Con todo ello, puede decirse que las cuestiones de interés casacional (*sustantivo*) que en las sentencias revisadas se analizan y afectan al objetivo de este trabajo son las siguientes:

- “Determinar si procede la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial” (RJ 3º Primero, Autos 77/2022 y 4740/2022).
- “Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT” (RJ 3º Primero, Autos 6976/2021 y 12336/2021).
- Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos” (RJ 3º Segundo, Autos 6976/2021 y 12336/2021).¹²

de casación luego resueltos por las sentencias del TS 130 y 131 de 2023, ambas de 2 de febrero. Los cuatro autos, como ya se ha dicho, tienen una razón común.

¹² Como se ha dicho, ese interés casacional segundo se completa así: “... al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.” Sin embargo, este aspecto no será objeto de análisis aquí; en

En puridad, los tres están conectados entre sí desde una perspectiva constitucional, porque la publicidad de deudas o sanciones no firmes o contenidas en una liquidación vinculada a delito no son sino intervenciones a través de las cuales los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos pueden verse vulnerados.

2.2. La necesaria firmeza de las liquidaciones y de las sanciones tributarias cuyo importe es tenido en cuenta para su publicación.

2.2.1.- Las sentencias TS 50/2023 y 86/2023 se refieren a sendos asuntos que han implicado a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), al Ayuntamiento de Madrid y a la Comunidad de Madrid. Se toma como referencia la sentencia 50/2023, salvo mención expresa de la sentencia 86/2023.

La entidad estatal fue incluida en los listados de deudores de la Hacienda Pública municipal de Madrid de 2017 por deudas correspondientes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y a la Tasa por Recogida de residuos sólidos urbanos de los inmuebles transferidos a la Comunidad de Madrid. Se trataba de hasta un total de 132 inmuebles propiedad de la TGSS adscritos a los servicios sanitarios madrileños, cuya obligación de pago reconoce la Comunidad de Madrid, de modo que la TGSS no se consideró en ningún momento deudora obligada al pago. Por este motivo -entre otros- las liquidaciones fueron recurridas en todas las vías hasta llegar a la jurisdiccional, a pesar de lo cual la inclusión en las listas de morosos se produjo de hecho, así como su difusión. Además, en el momento de la citada inclusión, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ya había declarado que la TGSS no era deudora de los tributos municipales que se le reclamaban (Antecedente de hecho Segunda, 3, penúltimo párrafo). No obstante ello, la Comunidad alegó en su oposición al recurso de casación que nos ocupa que las liquidaciones y providencias de apremio controvertidas estaban giradas a cargo de la TGSS y que eran válidas y eficaces mientras no fueran

primer lugar, porque la conexión con los derechos fundamentales constitucionales se puede enfocar desde la perspectiva de la valoración de las liquidaciones vinculadas a delito; y, en segundo lugar, porque en las sentencias 130/2023 y 131/2023 no es este un tema ni mucho menos central.

anuladas, lo que, de momento, las hacía susceptibles de integrar las listas de deudores (antecedente de hecho 2º.4 de la sentencia TS 50/2023).

En unos fundamentos jurídicos perfectamente estructurados para sentar la jurisprudencia que finalmente declara, el magistrado ponente Beberoff Ayuda delimita la controversia jurídica (FJ 1º), centra el alcance del art. 95 bis LGT (FJ 3º) y confirma que la inclusión en las listas del art. 95 bis LGT exige que las deudas o sanciones tributarias del deudor incluido en la lista sean firmes (FJ 4º).¹³ Todo ello queda resumido en el contenido interpretativo del fundamento jurídico 6º de la sentencia.

A los efectos que ocupan este análisis, procede destacar ahora que la sentencia 50/2023 (también las otras reseñadas) realiza las que llama *algunas consideraciones sobre el art. 95 bis LGT*, que tienen mucho más calado y alcance del que esa modesta expresión parecería indicar: la indeterminación del concepto de *incumplimiento relevante* de las obligaciones tributarias al objeto de la inclusión en la lista¹⁴; la suerte de automatismo en su aplicación, que obligaría a la Administración a la inclusión en la lista de las deudas y sanciones (por su importe total acumulado superior a la cantidad establecida); la posible limitación de la publicidad de las listas únicamente al ámbito del Estado (con exclusión de los tributos autonómicos y los locales); la posición del deudor y la falta de alusión explícita al carácter firme o no de las deudas y sanciones, entre las más significativas.

¹³ El FJ 5º expone las consecuencias del FJ 4º sobre los argumentos de oposición del obligado tributario en sus reclamaciones ante la Administración tributaria, en sentido positivo, esto es, siempre puede alegarse que no se es deudor de una deuda por la que se le incluye en un listado de morosos: “Negar esta posibilidad sería tanto como consagrar y abrir la puerta a la más absoluta arbitrariedad. Si la condición de deudor opera como presupuesto para incorporar a una persona física o jurídica en el listado a los efectos de su publicación, es evidente que dicho presupuesto debe ser especialmente considerado por la Administración que ordena la publicación y, por supuesto, justifica la posibilidad de su cuestionamiento por quien no siendo deudor vaya a ser incorporado a la lista o lo haya sido ya.”

¹⁴ En este caso la cursiva es original. La Ley concreta el incumplimiento relevante desde un punto de vista cuantitativo, que se cumple una vez que se supera la cantidad establecida: en la Ley de 34/2015 era 1.000.000 y a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021 -o sea incluido el 31 de diciembre de 2021, por tanto, ese año- es de 600.000 € (art. 95 bis 1.a) LGT.

Un estudio detallado de todos estos aspectos ayudaría a comprender mejor la figura de la publicidad de los deudores tributarios en listas de morosos; a lo largo del trabajo se hará referencia a ellos de un modo u otro, pero merece la pena poner la atención en los dos citados al final, porque tienen una relación más directa con el objeto central de este trabajo.

2.2.2.- Uno de los grandes hallazgos de la jurisprudencia sobre el art. 95 bis LGT ha sido, en mi opinión, la colocación del deudor tributario como eje central sobre el que pivota la figura (o medida) administrativa de la lista de morosos. La STS 50/2023 lo dice tan claramente como así: “El protagonista de la disposición es el deudor tributario y no sus deudas o sanciones, toda vez que, con relación a estas, el precepto se refiere únicamente a la publicación de su *importe conjunto*. Por tanto, el precepto solo ampara la publicación de los deudores tributarios, de modo que, quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto. La incorporación en dichos listados puede ser de *personas físicas* como de *personas jurídicas*.” (FJ 2º).

El protagonismo del deudor desplaza completamente el centro sobre el que pivota la figura, que no es la deuda o la sanción, sino el sujeto, la persona física o jurídica deudora o sancionada. Este enfoque subjetivo, frente al objetivo con el que la Administración tributaria parecía haber observado hasta ahora el listado de morosos, exige determinar con total seguridad y sin duda alguna, que la persona incluida en la lista es un deudor tributario y que, además, lo es de esa deuda o sanción por la que se le incluye.

Pues bien, este es justamente el reproche que en la STS 50/2023 se le hace a la Administración tributaria, porque existiendo una controversia jurídica sobre la condición de deudora de la TGSS -por lo demás, ya judicializada, es decir, fuera del ámbito de decisión administrativa-, la incluyó en el acuerdo de publicación de las listas en 2018. No sorprende que el TS califique esta inclusión como “de una extrema gravedad”, habida cuenta, además, que en el procedimiento contencioso-administrativo que se había seguido ante el TSJ de Madrid, este había establecido que la TGSS no era deudora de las deudas que se le

reclamaban y ello -recuérdese- no porque las deudas no fueran ciertas, sino porque la TGSS no era su deudora.¹⁵

2.2.3.- Corolario del enfoque subjetivo es la afirmación de que las deudas y sanciones han de ser firmes, y así encabeza la STS 50/2023 el fundamento jurídico cuarto (“La inclusión en la lista del art 95 bis exige la condición de *deudores a la Hacienda Pública* por deudas o sanciones tributarias firmes”). A partir de esta afirmación, el mismo fundamento jurídico lleva inmediatamente a cabo un didáctico discurso dialéctico para enfrentar la omisión legislativa (puesto que el artículo 95 bis LGT no recoge en ninguno de sus pasajes referencia alguna a la firmeza de las deudas o sanciones) con la exigencia normativa que se deriva de un

¹⁵ FJ 4º STS 50/2023: “En tales condiciones, la decisión del Ayuntamiento de Madrid de incorporar a la TGSS en la lista mencionada es de una gravedad extrema. Evidentemente, se trata de una persona jurídico-pública, habiendo ya dejado oportuna constancia de que no hay infracción de la privacidad. Sin embargo, incluir en la lista del art 95 bis LGT a una Administración Pública, servidora de intereses públicos a través de funciones asignadas legalmente, sometida y cualificada por nítidas exigencias constitucionales, genera una justificada alarma social si la ciudadanía percibe como mensaje que la TGSS es una entidad morosa.

El daño reputacional, en este caso consumado por la mera inclusión y la publicidad de la lista, es evidente y trasciende, incluso, la esfera propia de la TGSS, para desembocar en un particularismo del que resulta ajeno el sentido público y común de lo que representa el propio Estado en su conjunto; más aún, cuando existen mecanismos para resolver los conflictos que puedan derivarse respecto de los puntos de fricción entre Administraciones Públicas. Imaginemos las consecuencias de haber sido incluida en el listado de morosos una persona física sin tener la condición de deudor, supuesto que hubiera podido excitar las más contundentes respuestas que contempla nuestro ordenamiento jurídico.

El demérito y el descrédito del así incluido, de resultar a posteriori incorrecta su publicación, con el consiguiente quebranto reputacional, de consecuencias no solo morales sino también patrimoniales, difícilmente podrían ser suficientemente reparados por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista.

Por estas razones, entendemos que las Administraciones Públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis LGT.

...

Sin perjuicio de que, en el presente caso, no ha quedado acreditado que la TGSS haya incurrido en fraude fiscal, la decisión de incluirla en el listado de morosos resulta manifiestamente improcedente desde el momento que difícilmente cabría incentivar o motivar el celo de dicha Administración para el cumplimiento de unos deberes tributarios que no le correspondían, máxime cuando, precisamente, los estaba cuestionando judicialmente.”

análisis profundo de la norma. Es este un interesante esfuerzo doctrinal que permite asentar una jurisprudencia sólida.

Por un lado -dice la sentencia-, habría algunos pasajes del art. 95 bis LGT que abonarían la idea de que la falta de previsión legal de la ley significa que el legislador prescinde de la necesidad de firmeza. Se trataría algo así como de una exclusión pretendidamente voluntaria, que se manifestaría en pasajes legales muy concretos, como: “Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario” (95 bis 1. b) redacción de 2015); “A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas” (95 bis 1. B) tercer párrafo); y “Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas” (art. 95 bis 6 segundo párrafo). La apariencia de estos pasajes es refutada inmediatamente.¹⁶

Pero por otro, para la sentencia, hay dos argumentos que “justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro,

¹⁶ La del art. 95 bis 1. b primer párrafo porque “...el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en período voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

La del art. 95 bis 1. B) tercer párrafo porque “...Sin embargo, también el pago de las deudas o sanciones firmes puede ser postergado por motivos varios, por lo que, en definitiva, si bien el argumento no resulta despreciable, en modo alguno es determinante.”

Y la del art. 95 bis 6 segundo párrafo porque “...Sin embargo, se trata de una previsión genérica que no permite avalar de forma inequívoca la no necesidad de firmeza a los efectos de la publicación. En este sentido, el precepto únicamente pone de manifiesto la independencia entre el acuerdo de inclusión en la lista, por un lado, y las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, por otro lado, esbozando naturalezas y finalidades diferentes.” (FJ 4º STS 50/2023).

del listado sean firmes” (FJ 4º). Estos argumentos tienen carácter negativo, lógicamente, porque formulación legal no existe.

Según el primero de ellos, el art. 95 bis no es un ejemplo de claridad normativa, de modo que no es de extrañar la falta de previsión de la exigencia de firmeza. Y conforme al segundo, la exigencia de firmeza se deriva de la propia excepcionalidad del art. 95 bis frente al principio general de reserva de datos del art. 95.¹⁷ El segundo argumento parece más consistente que el primero, porque la ley no tiene por qué incluir las circunstancias indiferentes -a la propia ley, se entiende- por mucho que las consecuencias de la omisión pudieran ser gravísimas.

A fortiori, considera el TS que el criterio general imperante en el ámbito penal, conforme al cual la publicidad de las resoluciones judiciales exige “disociar, anonimizar o adoptar medidas de protección de los datos de carácter personal” de acuerdo con el art. 235 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), está expresamente excepcionado en el art. 235 ter de la propia LOPJ¹⁸, de modo que -sentencia el TS-:

¹⁷ FJ 4º STS 50/2023: “En primer lugar, la dicción del precepto dista mucho de ser un ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión improcedente en dicha lista.

Por otro lado, la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT, frente a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT, avala la exigencia de firmeza.”

¹⁸ Art. 235 LOPJ: “El acceso a las resoluciones judiciales, o a determinados extremos de las mismas, o a otras actuaciones procesales, por quienes no son parte en el procedimiento y acrediten un interés legítimo y directo, podrá llevarse a cabo previa disociación, anonimización u otra medida de protección de los datos de carácter personal que las mismos contuvieren y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda”.

Art. 236 ter LOPJ: “1. Es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:

a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.”

...

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía

“Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.” (FJ 4º). La sentencia cierra la argumentación asumiendo la jurisprudencia civil sobre los registros de morosos, que considera “trasladable a nuestro ámbito sin artificios”, como ya hizo la sentencia TS Sala Tercera proclamando que: “... para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda”.¹⁹

Por todo ello, la sentencia concluye los dos últimos párrafos del fundamento jurídico cuarto de modo tajante, afirmando la necesidad de

correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia”.

¹⁹ STS 1503/2020, 12 de noviembre (FJ 4º último párrafo): *“En atención a la finalidad de ese tipo de registros -que no es la de constatar el impago de deudas, sino la de evaluar la solvencia patrimonial del deudor-, para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda”*. El asunto central es la inclusión en el registro ASNEF (Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito) de una deuda que el deudor no negaba, pero que había impugnado en algunos aspectos accesorios. Sin embargo, el TS pone el acento en la procedencia (legitimidad) de la impugnación, que hacen por eso improcedente la inclusión en el registro de morosos (FJ 5º: *“Pues bien, si la reclamación judicial del deudor cuestionando la validez de determinadas cláusulas que afectaban a la cuantía de la deuda fue legítima y, además, era conocida por UCI, en modo alguno puede considerarse que esta empresa actuara correctamente al incluir los datos del deudor en el registro ASNEF, toda vez que esta inclusión no era pertinente (al no responder a la finalidad para la que fueron creados estos registros) y que, además, los datos de la deuda que pretendía incluir no eran exactos ni veraces (como se demostró después al ser anuladas dichas cláusulas)”*).

que las deudas y sanciones sean firmes, basándose en un fundamento puramente constitucional -recuérdese que esta sentencia, como las demás referenciadas, rechazan el planteamiento de cualquier cuestión de constitucionalidad respecto al art. 95 bis LGT-. Este argumento se reconduce, en esencia, a la consideración de que tal firmeza se deriva de la constitucionalidad del art. 95 bis LGT que, interpretado a favor de la Constitución -o sea, aplicándolo sin necesidad de cuestionarlo- exige ese requisito, porque, de otro modo, el artículo 95 bis vulneraría la privacidad de los sujetos o infringiría la seguridad jurídica.²⁰

Pudiera ser que el argumento incurriera en una cierta petición de principio si se entendiera que las deudas y sanciones incorporables a un registro de morosos han de ser firmes porque, si no lo fueran, el art. 95 bis LGT podría ser cuestionado constitucionalmente; y ello porque se parte de la base de que la constitucionalidad del art. 95 bis no es cuestionable, y no es cuestionable porque se puede interpretar conforme a la Constitución.

El requisito subjetivo de que el obligado tributario tenga la condición de deudor en sentido estricto y cierto (verdadero) es, en todo caso, suficiente para exigir la firmeza de las deudas y sanciones tributarias susceptibles de incorporarse en el listado destinado a publicarse.

2.3.La falta de idoneidad de las liquidaciones vinculadas a delito para integrar el concepto de deuda tributaria a efectos de su inclusión en el listado de deudores. En realidad, para convertir a un sujeto sometido a un proceso penal en un deudor tributario a efectos del art. 95 bis LGT

El segundo asunto sobre las listas de morosos del art. 95 bis LGT es el de la inclusión en esas listas de los sujetos procesados por delitos

²⁰ STS 50/2023 FJ 4º, párrafos penúltimo y último: “Por tanto, la falta de previsión explícita en la Ley General Tributaria sobre la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, no puede ser obstáculo a que, efectivamente, deba concurrir dicho requisito pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia Ley General Tributaria sobre la base de una seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 CE, constituye una de las prioridades de la Ley General tributaria.

En consecuencia, una interpretación *favor constitutionis*, alentada por el artículo 5 LOPJ, determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT.”

tributarios como consecuencia de las liquidaciones vinculadas a delito. Las STS 130/2023 y 131/2023, ambas puestas por el magistrado Francisco José Navarro Sanchís, se ocupan de este tema; dada su semejanza seguiremos la primera de ellas, salvo mención a la otra o a ambas.²¹

Recordemos ahora que estas sentencias están muy relacionadas con las anteriores, números 50 y 86 de 2023, y que fueron deliberadas -las cuatro- el mismo día, 17 de enero de ese año. Este importante dato explica no sólo las referencias de las sentencias 130 y 131 de 2023 a aquellas, sino también la remisión completa a algunos de sus fundamentos y, en particular, al análisis que las mismas realizan sobre la conexión entre la publicación de las listas de deudores tributarios y los derechos fundamentales de los ciudadanos.

No obstante, el tema central de estas sentencias -la susceptibilidad de que las liquidaciones vinculadas a delito sean idóneas para su inclusión en el listado de morosos tributarios- también está conectado con algunos derechos fundamentales, aunque el asunto se resuelve realmente al hilo de un análisis profundo y certero de la naturaleza jurídica y la finalidad -función- que tiene la liquidación vinculada a delito. No corresponde a este trabajo analizar esta parte de la sentencia -de gran interés y que pone de manifiesto la elevada capacidad hermenéutica del ponente para afrontar un tema tan delicado-, entre otras cosas, porque merece un estudio dogmático más detenido del que ahora se debe realizar aquí y

²¹ En el caso de la STS 130/2023, la AEAT emitió en mayo de 2016 una liquidación a una contribuyente por IRPF de 2010. Esta liquidación no se dictó siguiendo el procedimiento del título III LGT (La aplicación de los tributos), sino conforme al nuevo título VI (Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública). En diciembre de 2016 la contribuyente recibió requerimiento de pago cuyo aplazamiento y fraccionamiento solicitó, sin éxito; en consecuencia, en octubre de 2017 se le notificó providencia de apremio y se le exigió el pago en vía ejecutiva, pero el cobro de la deuda se le suspendió de oficio por existir pendiente ya en ese tiempo un procedimiento penal contra la contribuyente, instancia para ante la cual fue emitida la liquidación. No obstante ello, en junio de 2018 se acordó la publicación de listado de deudores, incluida la contribuyente, que recurrió también el acuerdo, también en esta ocasión sin éxito. Se inició a partir de ahí un procedimiento contencioso-administrativo que terminó con la sentencia AN de 9 de junio de 2020, que es la recurrida en casación.

también porque esa parte concreta es tangencial al tema central del trabajo. No obstante, se da cuenta de ese interés inmediatamente.²²

²² LGT, art. 250 y 251 (las cursivas distintas a la denominación del artículo no son originales; se han hecho para señalar los pasajes que se refieren a la vinculación de la liquidación a un delito y sus efectos).

“Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, *separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.*

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos *elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.*

...

3. La liquidación que se dicte en relación con *conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley* y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V.”

“Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, *absteniéndose de practicar la liquidación* a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

...

2. En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o

En efecto, la sentencia concluye que las liquidaciones vinculadas a delito del art. 250.1 LGT no cumplen con los requisitos legales del art. 95 bis para incluir al sujeto en la lista de deudores morosos de la Hacienda Pública en caso de impago, requisito que sólo se cumpliría con la sentencia penal condenatoria; y esta es la jurisprudencia que establece (FJ 7º STS 130/2023).²³

En opinión del TS, la deuda de la liquidación vinculada a delito no es un acto idóneo para crear una deuda tributaria de las que -una vez impagadas-, permitan incluir a su deudor en el listado de morosos tributarios (FJ 6º parágrafo 1); esto es así porque la liquidación vinculada a delito no es un acto administrativo propiamente dicho cuya validez pueda presumirse -ya que eso iría contra el principio de presunción de inocencia (art. 24 CE-), sino un acto instrumental al servicio del proceso penal, un juicio instrumental interino y circunstancial, vicario del proceso penal, que la hace quedar al margen de la noción de deuda tributaria (FJ 6º, parágrafo 8 *in fine*).²⁴

Ello se debe a que la liquidación vinculada a delito no puede considerarse un acto administrativo “propiamente dicho” en la medida en que la deuda tributaria que establece no está amparada por la presunción de legalidad de los que sí son actos administrativos en sentido pleno y no puede ser exigida como las derivadas de liquidaciones no vinculadas a

el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.”

...

²³ “De lo anteriormente razonado, de modo extenso, sobre la naturaleza y fines de la liquidación vinculada a delito, cabe establecer la siguiente doctrina:

1) Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del art. 150.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis LGT, tal como ha quedado interpretado por esta Sala para que proceda la inclusión del deudor, en caso de impago, en el listado de morosos regulado en el mencionado precepto, dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal.

2) En tales casos, sólo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda Pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia e que la deuda estuviera o no suspendida”.

²⁴ Si no fuera así, dice el magistrado ponente Navarro Sanchís de modo muy gráfico, no sería una liquidación vinculada a delito sino un delito vinculado a una liquidación (FJ 6º parágrafo 3), lo que también sería contrario al principio constitucional de presunción de inocencia.

delito (FJ 6º párrafo 2). Ello lleva al Tribunal a distinguir entre las liquidaciones practicadas en los procedimientos de aplicación de los tributos del título III LGT (arts. 83 y siguientes) y las liquidaciones vinculadas a delito del nuevo título VI, introducido por la Ley 34/2015, que regula los procedimientos de aplicación de los tributos específicamente en los supuestos de delito contra la Hacienda pública (arts. 250 a 259). En estos supuestos -se aclara- la LGT ha establecido un sistema para compatibilizar la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria cuyos efectos son únicamente los de poner en conocimiento del juez penal los hechos que pudieran ser constitutivos de delito, hechos que se comunican, precisamente, a través de la liquidación vinculada a delito (FJ 6º párrafo 7).

Estos argumentos, que se han expuesto tan sintéticamente, también nos sitúan frente al problema de la adecuación del listado de morosos tributarios a los derechos fundamentales, aunque la *ratio decidendi* de las sentencias 130 y 131 de 2023 no haya sido esa, como anticipó ya la Sala enjuiciadora en las consideraciones jurídicas que efectúa sobre el recurso que se le plantea.²⁵ Porque, en el fondo, también aquella adecuación está

²⁵ Los autos de admisión 6976 y 12336 de 2021 habían establecido las cuestiones de interés casacional de la siguiente manera:

“1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos...”.

En el FJ. 5º, párrafos 1) y 2), la sentencia deja clara la intención de la Sala de resolver el recurso comenzando por la segunda cuestión de interés casacional, porque entiende que es suficiente para decidir acerca de la procedencia de la inclusión del sujeto en las listas de morosos tributarios. Para justificarlo, dice:

“1) Se plantean en el recurso de casación dos cuestiones de interés casacional, condensadas en las fórmulas que se han transcrito literalmente, contenidas en el auto de admisión dictado al efecto, determinantes en su caso de la nulidad de la lista prevista en el artículo 95 bis LGT -de la inclusión en ella del recurrente-, por razones diferentes, pues el éxito de cualquiera de ellas, por sí sola, llevaría consigo la estimación del recurso de casación.

2) Por razones de orden lógico y expositivo, consideramos pertinente invertir el orden de respuesta a las cuestiones de interés casacional integradas en el auto de admisión, ya que resulta evidente que es la segunda pregunta la que aborda un problema interpretativo directamente entroncado con la situación jurídica del recurrente, por razón de que la condición de deudor fiscal que provoca su inclusión en la lista de

presente en la sentencia, que hace suyos los fundamentos de la sentencia 50/2023 relativos a aquella conexión con base en el Derecho interno y en la jurisprudencia y el Derecho europeos, que se analizarán más adelante en este trabajo²⁶.

Pues bien, todo cuanto se ha expuesto confluye en el que podría considerarse como argumento central de la sentencia, la razón última por la que los sujetos sometidos a la jurisdicción penal en una causa en la que se les practica una liquidación vinculada al delito por el que se les acusa, no pueden ser incluidos en el listado de deudores tributarios, que no es ni más ni menos que esta: no cumplen el requisito de ser deudores a efectos del art. 95 bis LGT, ya que la liquidación vinculada a delito no les confiere esa condición. Y esta es exactamente la razón por la que los sujetos obligados por deudas y sanciones no firmes tampoco cumplen esa condición, como se confirmó en las sentencias 50 y 86 de 2023, antes glosadas, a cuyos argumentos se remiten estas sentencias 130 y 131 de 2023.²⁷

El perfil subjetivo, es decir, el que determina si un sujeto es o no un deudor en sentido estricto y verdadero es, por tanto, el elemento decisivo también en los casos de liquidaciones vinculadas a delito. Y, en consecuencia, la necesaria conexión entre la inclusión en el listado de morosos tributarios y los derechos fundamentales a la intimidad y al honor (art. 18.1 y 4 CE) está presente también en estas sentencias - además, por supuesto- del derecho a la presunción de inocencia (art. 24 CE).

3. LA RELACIÓN ENTRE LA PUBLICACIÓN DE DATOS TRIBUTARIOS Y LOS DERECHOS AL HONOR, A LA INTIMIDAD Y A LA PROPIA IMAGEN

3.1.Exposición de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

1.- Se ha expuesto ya, pero merece la pena reiterarlo, que han sido las sentencias 50 y 86 de 2023 las que han abordado la cuestión de la necesaria

deudores proviene de una liquidación vinculada a delito (infracción penal que no puede presumirse cometida)."

²⁶ El FJ 5º párrafos 5), 6) y 7) STS 130/2023 reproduce casi en su totalidad el FJ 3º de la STS 50/2023.

²⁷ FJ 4º párrafo 8) STS 130/2023.

conexión entre la publicación de los listados de morosos tributarios y los derechos fundamentales al honor, a la intimidad y a la protección de datos que consagran los arts. 18. 1 y 4 CE y que, las sentencias 130 y 131 de 2023, cuyos autos la habían considerado expresamente de interés casacional (autos 6976 y 12336 de 2021) reproducen los argumentos de las dos primeras. Recuérdesse también que las cuatro se deliberaron el mismo día de modo conjunto. Por tanto, lo que se expondrá ahora tomando como referencia el fundamento jurídico tercero de la sentencia 50/2023, es un fundamento compartido por todas ellas.

Conviene también tener presente que la cuestión que se plantea es la adecuación constitucional de la publicación de las listas de morosos de la Hacienda Pública conforme al art. 95 bis LGT, pero no la constitucionalidad de ese art. 95 bis, porque para ello tendría que haberse planteado una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, pretensión esta del Abogado del Estado que ha sido rechazada de plano por el TS, como también se ha expuesto antes.²⁸

2.- La LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios “al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes” (art. 34.1 i).

Por eso, el art. 95.1 LGT recoge un principio general de reserva de datos con trascendencia tributaria formulado en términos positivos: “*Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las*

²⁸ FJ 1º STS 50/2023: “Sin embargo, para la resolución del recurso, atendida la problemática planteada y reseñada en el primer párrafo de este fundamento de derecho, no será necesario el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, al centrarse la controversia en la interpretación ordinaria del precepto legal, operación enmarcada en el principio de seguridad jurídica (art 9.3 CE) pero no en otras perspectivas, como, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la medida, en particular, si revela o no carácter sancionador, circunstancia no suscitada, además de irrelevante para la solución, insistimos, en este caso”.

sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros... ”.

Este principio general puede ser excepcionado en los casos establecidos en el mismo precepto (“... salvo que la cesión tenga por objeto...”) que van desde la colaboración con órganos jurisdiccionales o fiscales a la colaboración con otras Administraciones tributarias o Administraciones públicas, las comisiones parlamentarias, el Tribunal de Cuentas o la Intervención General de la Administración del Estado. También en los supuestos en que la publicidad se derive de la normativa europea (95.4).

En algunos casos, cuando la excepción a la reserva es muy genérica (como la colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones -letra k-), requiere previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados. Y, en todo caso, aun cuando los ceda, la Administración tributaria debe adoptar las medidas necesarias no sólo para garantizar la confidencialidad de la información tributaria cedida sino también su uso adecuado (95.3).

El principio general de reserva es tan radical que afecta incluso a los datos obtenidos por terceros (retenedores y obligados a ingresar a cuenta), quienes sólo podrán utilizarlos para el cumplimiento de las obligaciones correspondientes o para cederlos a la Administración tributaria; para todos los demás, los datos “quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto a ellos” (95.4 tercer párrafo in fine).

Los dos preceptos, el art. 34.1 i) y el art. 95 LGT, recogen correctamente el “derecho fundamental autónomo” a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona, como lo ha denominado el Tribunal Constitucional y que reconoce el art. 18.4 CE.²⁹ El derecho al honor y a la intimidad (18.1) queda aquí conectado con la limitación del uso de la informática para garantizarlos (18.4 CE).

²⁹ “...Éste -se refiere el TS al art. 18.4- no sólo entraña un específico instrumento de protección de los derechos del ciudadano frente al uso torticero sino que además, consagra un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona —a la privacidad según la expresión utilizada en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica Reguladora del Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal— pertenezcan o no al ámbito más estricto de la intimidad, para así preservar el pleno ejercicio de sus derechos. Trata de evitar que la informatización de los datos personales propicie comportamientos discriminatorios...” (STC 11/1998, 20 de julio, FJ 5º, segundo párrafo).

Por eso, precisamente por eso, la publicidad de las deudas y sanciones de los sujetos mediante listas o registros de morosos tributarios que se recoge en el art. 95 bis LGT es no sólo una excepción al principio general de reserva de datos, sino una derogación del derecho fundamental “autónomo” de las personas sobre las informaciones propias realizadas por terceros, que ha de estar plenamente justificada y tener respaldo también constitucional; es decir, ha de haber otros intereses constitucionalmente relevantes que, proporcionalmente ponderados, permitan aquella derogación.

A otros efectos -no tributarios- existe una jurisprudencia constitucional bastante elaborada, que sirve de apoyo para trazar las líneas esenciales del tema: los derechos del 18.1 en relación con la limitación del 18.4 CE tienen carácter fundamental y personal (subjetivo), en el sentido de que dotan de facultades a su titular, es decir, que exigen deberes a los terceros, normalmente concretados en comportamientos u omisiones (en particular, de comunicación o difusión de datos sólo para la finalidad que motivó su recogida).³⁰

3.2. Análisis de la jurisprudencia internacional y europea

Existe también una interesantísima jurisprudencia de tribunales internacionales que el TS trae a colación oportunísimamente. En este aspecto, la sentencia 50/2023 (FJ3º.2 “*Algunas referencias jurisprudenciales con relación a la Convención Europea de Derecho Humanos*” y FJ 3º.3 “*Algunas referencias jurisprudenciales con relación al Derecho de la Unión Europea*”) es un excepcional recopilatorio, perfectamente hilvanado, que avala la decisión final de considerar que las deudas y sanciones que permiten la inclusión en las listas del art. 95 bis LGT han de ser firmes.

Aun con menor detalle que la sentencia -otra cosa sería ociosa- procede hacer una síntesis de los argumentos que subyacen en ellas, en la medida en que: en primer lugar, sirven para conectar los derechos fundamentales con la publicidad de datos personales; en segundo lugar, ponen de manifiesto cómo y cuándo (con qué garantías) puede llevarse a cabo esa publicidad y por qué es admisible (cómo se ponderan los intereses en juego) y, en suma, revelan la importancia central del criterio

³⁰ El TS se basa en las sentencias del TC 96/2012, de 7 de mayo, 17/2013, de 31 de enero.

de proporcionalidad en la adopción de medidas de difusión pública que puedan afectar al honor o a la intimidad de las personas.

Ante todo, la difusión de datos personales debe ser puesta en contraste con el derecho al respecto a la vida privada y familiar (art. 8 de la *Convención europea*³¹ y art. 7 de la *Carta de la Unión Europea*³²). En principio, la publicación de datos fiscales y económicos de los sujetos entra en el campo de aplicación de este derecho; ello es así también en el caso de que la difusión proceda de particulares ajenos a la Administración, que no pueden alegar frente a ello su derecho a la libertad de expresión³³. Sin embargo, por el mero hecho de que la publicación de datos fiscales caiga en la órbita del mencionado derecho,

³¹ La comúnmente llamada Convención europea es el *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales*, Roma, 4 de noviembre de 1950; la última versión es la posterior a 1 de agosto de 2021. Art. 8: “1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.”

³² La *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*, 2016/C 202/02, jurídicamente vinculante desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009, superpuesta a la proclamada el 7 de diciembre de 2000. Art. 7: “Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.” Art. 8: “1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan. 2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que le conciernan y a obtener su rectificación. 3. El respeto de estas normas estará sujeto al control de una autoridad independiente.”

³³ Sentencia TEDH 27 junio 2017, Gran Sala, *Satakunnan y Satamedia vs Finlandia*, una de las citadas por el TS. El tribunal declaró que la limitación de la difusión de datos no había violado el art. 10 de la Convención (libertad de expresión) por 15 votos contra 2, uno de ellos de López Guerra quien, sin embargo, concuerda con la mayoría en que no ha habido violación de ese precepto, sí de otros. La sentencia es sumamente interesante (además pueden obtenerse datos y ejemplos de otros asuntos finlandeses - par. 37 y 38) porque en su parte III, par. 55 y siguientes, hace un análisis conjunto de los arts. 8, 10 y 52 de la propia Convención, de la Directiva 95/46/CE sobre Protección de Datos y sobre el Reglamento (UE) 2016/679 y analiza en sus aspectos esenciales la jurisprudencia del TJUE concerniente a la conexión entre la protección de datos y la libertad de expresión (par. 70 y ss).

no puede entenderse que todas las publicaciones de estos datos sean contrarias a él, siempre que la ponderación de intereses lleve a la conclusión de que la invasión de la esfera privada era necesaria para proteger el legítimo interés del Estado.³⁴ Esta sentencia es muy importante, no sólo porque entendió que no había habido violación del art. 8 de la Convención, sino también porque la Ley 11/2021, que modificó el art. 95 bis LGT, curiosamente, introdujo ya la referencia a la normativa europea en su párrafo 5 *in fine*. En todo caso, el asunto fue sometido a la Gran Sala, que ya ha resuelto el 9 de marzo de 2023 y ha decidido que sí hubo violación del art. 8 de la Convención.³⁵ Volveré en breve sobre esta última sentencia.

En segundo lugar, no es posible aplicar la medida del art. 95 bis de modo automático, lo que significa que no basta el cumplimiento aparente de los requisitos objetivos o formales (deuda liquidada o sanción impuesta y falta de pago), sino que hay que atender a las circunstancias de cada caso y hacerlo -se insiste- desde un punto de vista subjetivo -personal- del sujeto que va a ser incluido en las listas. En la balanza del interés comunitario en garantizar la transparencia de los fondos que reparte y la divulgación de los datos de una persona física, no siempre ha de pesar más el interés comunitario (público, en definitiva).³⁶

³⁴ Este es el sentido de la sentencia del TEDH de 12 de enero de 2021 *L.B. vs Hungría*, la otra citada por nuestro TS. El TEDH entra a examinar si en el asunto sometido a su consideración -publicación de nombre, dirección personal y número de identificación fiscal en una lista de contribuyentes impagados y grandes defraudadores- entra en juego el derecho al respecto a la vida privada del artículo 8... “aunque este punto no ha sido cuestionado por el Gobierno” (traducción propia, del original francés) -par. 18. El fondo del asunto versó sobre si este tipo de publicidad suponía una injerencia estatal o administrativa en la vida privada, aspecto sobre el que se volverá en breve. Curiosamente, sin embargo, el tribunal declaró admisible la demanda en relación con el art. 8 de la Convención y no admisible en lo demás. Y, concluyendo, sentenció que en el caso en cuestión no había habido violación del art. 8.

³⁵ Sentencia TDHU Gran Sala, 9 de marzo de 2023, *L.B. v. Hungría* (Recurso 36345/2016), pár. 139 y 140, con condena en costas justificadas a favor del reclamante (par. 146 a 150). Las traducciones que se incluyen son propias, extraídas de la versión oficial francesa.

³⁶ La STS 50/2023 se remite a la STJUE de 9 de noviembre de 2010, *Volker*, C-92/09. En particular esta sentencia declara que: “*Es preciso recordar que, antes de divulgar información sobre una persona física, las instituciones están obligadas a poner en la balanza, por una parte, el interés de la Unión en garantizar la transparencia de sus acciones y, por otra, la lesión de los derechos reconocidos en los artículos 7 y 8 de la carta. Ahora bien, no cabe atribuir una primacía automática al objetivo de*

Y, en tercer lugar, hay que ponderar los intereses en juego conforme al criterio de la proporcionalidad. En efecto, ni las normas españolas ni la europeas -señaladamente la ya derogada Directiva 95/46 ni el vigente Reglamento (UE) 2016/679, ni tampoco ahora nuestra Ley orgánica 3/2018- se oponen a que los datos fiscales sean incluidos en listas de deudores o morosos, pero ha de hacerse “en términos de proporcionalidad”, esto es, previa verificación de que las listas sirven al interés público para el que se elaboran en contraste con la exigencia de que los efectos que produce en la intimidad y el honor de los sujetos sean lo estrictamente necesarios (proporcionalidad) y asegurando que no existen otros medios menos gravosos para conseguir el fin que se persigue (dando entrada también a una suerte de *subsidiariedad* en la difusión de estos datos).³⁷

transparencia frente al derecho a la protección de los datos de carácter personal (véase en este sentido la sentencia Comisión/Bavarian Lager, antes citada, apartados 75 a 79), ni siquiera, aunque estén en juego intereses económicos importantes” (par. 85), para fallar que: “Los artículos 42, punto 8 ter, y 44 bis del Reglamento (CE) n. 1290/2005 del Consejo, de 21 de junio de 2005, sobre la financiación de la política agrícola Común... son inválidos en la medida en que obligan, por lo que respecta a las personas físicas beneficiarias de ayudas del FEAGA y del Feder, a publicar datos de carácter personal de todos los beneficiarios, sin establecer distinciones en función de criterios pertinentes, tales como los períodos durante los cuales dichas personas han percibido estas ayudas, su frecuencia o, incluso, el tipo y magnitud de las mismas.”

³⁷ El último párrafo de la STS 50/2023 hace un excelente resumen de los fundamentos de la STJUE de 27 de septiembre de 2017, Puskár, C-73/16, de transcripción obligada y que no merece más comentarios que su lectura: “Por tanto, el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116).”

Al entendimiento de esta doctrina coadyuva también y mucho la mencionada sentencia de la Gran Sala del TEDH, de 9 de marzo 2023, que ha corregido la doctrina aplicada por la Sección Cuarta en el asunto *L.B. vs Hungría*. Ya se ha apuntado que, en opinión de la Gran Sala, la publicación en internet de los datos personales de los sujetos deudores de tributos al erario húngaro es contraria al art. 8 de la Convención. Importa ahora explicar por qué. Pues bien, considera la Gran Sala que el carácter sistemático de la publicación de los datos y en particular su dirección personal supone una injerencia no necesaria en una sociedad democrática (par. 139).

La Gran sala considera que el régimen aplicable por la Administración tributaria húngara era obligatorio porque esta no disponía de ninguna facultad de apreciación sobre la necesidad o no de publicar los datos, sino que había de hacerlo ante el impago de la deuda en el tiempo establecido en la ley, “independientemente de la existencia o no de una infracción subjetiva o de otras circunstancias personales”, permaneciendo publicada mientras no fuese satisfecha o hasta que ya no fuese exigible; en otras palabras, dice, “...el régimen de publicación... no exigía hacer balance de los intereses individuales y públicos concurrentes o apreciaciones individualizadas de la proporcionalidad por parte de la Autoridad fiscal” (par. 129). Sin embargo, prosigue, “... la calidad del control operado por el legislador en cuanto a la necesidad de la injerencia reviste una importancia crucial para apreciar la proporcionalidad de una medida general. A este propósito... la cuestión central no es saber si hubiese hecho falta adoptar reglas menos restrictivas. Se trata más bien de determinar si, cuando ha adoptado la medida general litigiosa y ha arbitrado entre los intereses en juego, el legislador ha actuado en el marco de su margen de apreciación” (par. 130).

La medida litigiosa -se recuerda, la publicación automática de los datos- se introdujo en 2006 en una modificación de la ley original de 2003 y fue justificada por necesaria para “sanear la economía” y “reforzar las competencias de las autoridades fiscales y aduaneras”. Pero la Gran Sala afea al legislador húngaro que no hiciera ninguna valoración sobre las medidas preexistentes -menos invasivas- ni explicara por qué las consideraba insuficientes para conseguir el fin perseguido (par. 132) y reprocha al Parlamento húngaro no haber examinado la necesidad de la medida para conseguir el objetivo disuasorio invocado por el Gobierno (par. 133) y, en particular, no haber tenido en cuenta los efectos de

aquella sobre el derecho al respecto de la vida privada (par. 134) ni haber atendido al principio de “minimización” de efectos (par. 137).

En suma, la publicación de datos fiscales siempre entra en la esfera del derecho al honor y a la intimidad del art. 18.1 CE y en el mandato de limitación del uso de mecanismos masivos de difusión está implícito en el art. 18.4 CE. Ello no significa que cualquier publicación sea contraria a aquellos derechos, en absoluto, sino que ha de hacerse ponderando los derechos e intereses en juego, con base en criterios o principios de proporcionalidad y subsidiariedad, y atendiendo siempre al perfil subjetivo de la medida, puesto que en el centro de la medida no está la deuda publicada, sino el sujeto a quien se le atribuye la condición de deudor.

4. NOTAS DOCTRINAL Y BIBLIOGRÁFICA

Ya se ha dicho que este trabajo es un análisis exclusivamente jurisprudencial sobre la doctrina emanada recientemente por el Tribunal Supremo acerca de la vinculación entre la publicidad de las listas de morosos tributarios y los derechos al honor, a la intimidad y a la protección de datos y por este motivo no lleva notas doctrinales al pie, sino sólo jurisprudenciales y normativas. Por eso, también, estas notas adicionales se ubican sistemáticamente en la parte final del trabajo. La primera busca dejar constancia de la doctrina del TC sobre los derechos del art. 18 CE que están presentes en la jurisprudencia de TS estudiada. La segunda tiene el objetivo de reseñar brevemente las tendencias de la doctrina científica tributarista.

4.1. Los distintos derechos recogidos en el art. 18.1 y 18.4 CE

En un libro dedicado a contrastar los derechos de los artículos 18 y 20 CE, ya puso de manifiesto Ángel Rodríguez-Díaz Vergara la conveniencia de distinguir entre los tres derechos del art. 18.1 (el derecho al honor, el derecho a la intimidad personal y familiar y el derecho a la propia imagen), no obstante reconocer también que el hecho de compartir el mismo precepto (y estar expresados en singular, como si fuese uno sólo) y la coincidencia de que la legislación de protección civil que los

desarrolla los haya regulado conjuntamente (LO 1/1982, de 5 de mayo), los dotan de un cierto halo de unidad³⁸

En las sentencias que han sentado la jurisprudencia sobre la vinculación entre estos derechos y la publicidad de las listas de morosos tributarios del art. 95 bis LGT, nuestro TS menciona estos derechos en bloque, posiblemente debido a que, a los efectos de la doctrina que emanan, es innecesario distinguirlos.

Dando por sentado y aceptado este planteamiento, me parece oportuno hacer algunas breves consideraciones, citando la obra mencionada de Ángel Rodríguez.

El derecho a la propia imagen difícilmente puede verse afectado por la publicación de los listados del art. 95 bis LGT, si nos atenemos a la doctrina del TC, que ubica este derecho en el ámbito de las captaciones, difusiones o reproducciones o representaciones reconocibles y no deseadas de la imagen de una persona (pág. 90), lo que descarta su “imagen social” (pág. 92).

En lo tocante al derecho a la intimidad personal y familiar, la sucesiva jurisprudencia constitucional que se ha ido formando con el paso de los años lo aborda desde la relevancia pública de la información que se difunde, lo que lo acerca bastante al concepto de “hecho noticiable”, característica esta que otorgaría a quien difunde o publica el hecho una posición preferente a la del derecho mismo (pág.78).

Por su parte, la jurisprudencia constitucional sobre el derecho al honor se ha ido configurando en parte como límite a la libertad de expresión. Aunque no es este el caso de la publicidad de los listados de morosos tributarios, los aspectos esenciales de la configuración del derecho no cambiarían tampoco respecto de ellos. Así, por un lado, hay que tener en cuenta los efectos de la verdad cuando el honor de alguien queda lesionado; y, por otro, hay que considerar que la difusión de algunos datos o hechos, e incluso la opinión expresada sobre ellos, pueden prevalecer frente al derecho al honor de la persona desacreditada por la difusión (pág. 125).

Finalmente, la limitación constitucional prevista por el art. 18.4 es una cláusula de cierre en garantía de los derechos al honor y a la intimidad personal y familiar, de inevitable recurrencia cuando se está

³⁸ RODRÍGUEZ, A. (2016): *El honor de los inocentes y otros límites a la libertad de expresión relacionados con la Administración de Justicia*, Tirant Lo Blanch, pág. 72.

frente a la publicidad de los listados de morosos tributarios, a la vista de su régimen jurídico.

Todos estos derechos y cautelas pasaron los filtros previos. La justificación de la medida del art. 95 bis LGT dada por la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 y los dictámenes del Consejo de Estado y de la Agencia Española de Protección de Datos iban en este sentido.

Ha tenido que ser el Tribunal Supremo el que cuestione la adecuación de las listas de morosos a esos derechos y garantías del art. 18 CE, y lo ha hecho con éxito y con criterio, a mi parecer, poniendo el acento en el perfil subjetivo de la medida, esto es, en la condición de deudor de la persona cuyas deudas y sanciones se publican. Esta es una razonable interpretación de la medida del art. 95 bis LGT que no podrá ya ser inmediatamente aplicada por el solo hecho de la inclusión de una persona en los listados (plano objetivo, determinación administrativa de un importe debido a la Hacienda Pública), sino y, sobre todo, porque la persona incluida sea efectiva y certeramente un deudor *verdadero* de la Hacienda Pública o, si se prefiere, de una *deuda definitiva*, que no pueda ya ser revisada en beneficio del deudor.

4.2.El estado de la cuestión en la doctrina tributarista

1.- Inmediatamente después de la introducción del art. 95 bis LGT hubo intervenciones doctrinales, en general muy críticas. El objeto de este estudio obliga a concretar esta nota, que no se refiere a las aportaciones doctrinales sobre el art. 95 bis en general, sino sobre la relación entre la publicidad de los listados de morosos y los derechos fundamentales considerados. Hay muchos más trabajos y muchas más opiniones en los trabajos que aquí se citan, sobre los muy variados problemas que plantea el art. 95 bis LGT, de enorme valor doctrinal, pero que aquí no se recogen por el motivo indicado. Esta nota de referencias, por tanto, es limitada, no es exhaustiva.

2.- Ya había avanzado MARTÍN QUERALT, J. en 2013, antes de la reforma legislativa de 2015, que la medida de publicar listas de deudores no era “ni mucho menos” la única posible para garantizar el deber de contribuir. Lo mismo había hecho BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, J. M. (2012), después de anunciarse la medida por parte del Ministerio de Hacienda, aportando además unos datos bastante elocuentes sobre

sentencias absolutorias por delito fiscal y estimación de recursos tributarios por deudas y sanciones tributarias.

Desde el primer momento se reprochó a la norma que incluyera a “deudores”, sin más, prescindiendo de la ilicitud o no de las deudas, lo que ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2015) calificó de “estigmatizador”.

Particularmente crítico fue desde el principio MALVÁREZ PASCUAL (2016). La modificación posterior en 2021 del art. 95 bis LGT por la Ley 11/2021 no ha merecido un juicio positivo para este autor, que insiste en lo “irracional y desproporcionado” de la normativa en cuanto que sitúa a simples deudores junto a personas incumplidoras, premisa que considera “principal” para proceder a la incorporación de los obligados tributarios a los ficheros; por eso indica en este último trabajo que: “La publicación del nombre de un deudor en los listados puede afectar a diversos derechos subjetivos reconocidos en la Constitución española y, particularmente, a los derechos al honor, a la intimidad y a la protección de datos, así como a los principios reconocidos en el art. 4 y ss. de la LOPDP” (pág. 584). El autor también se había mostrado ya en 2016 en contra de la inclusión en los listados de deudas no firmes, y así lo sostiene con mayor razón después de la reforma de 2021. De la misma opinión es GARCÍA NOVOA, C. (2018), especialmente preocupado por la anteposición de la búsqueda del “escarnio social” al fomento del cumplimiento del pago de las deudas.

Por su parte, OLIVARES OLIVARES, B.D. (2016) considera que la publicación de la lista incide “en facetas determinantes del derecho a la protección de los datos personales”, aunque sostiene que la medida, al haber introducido gran parte de las recomendaciones de la Agencia Española de Protección de Datos, del Consejo General del Poder Judicial y del Consejo de Estado, permite salvaguardar el derecho a la protección de esos datos personales. Singularmente incisivo se muestra el mismo autor en un estudio analítico estadístico de los efectos de la medida del art. 95 bis (véase su trabajo de 2019). En la misma línea, esta vez tomando como referencia la jurisprudencia europea, destaca la afectación que sobre los derechos fundamentales tienen estas medidas.

En el mismo sentido crítico se habían manifestado DELGADO GARCÍA, A. M^a y OLIVER CUELLO, R. (2016). Por su parte, ZAPATERO GASCO, A. (2016) cree, después de un análisis de Derecho comparado, que la medida podía haber sido más respetuosa con los derechos de los contribuyentes.

Desde el punto de vista del juicio de proporcionalidad, también se mostró disconforme con la publicación de las listas, tal como fueron establecidas por el art. 95 bis LGT, ABERASTURI GORRIÑO, U. (2017) y lo mismo hizo desde la perspectiva del derecho a la protección de datos de carácter personal. Después de la reforma de 2021 ha insistido en ello PÉREZ LARA, J.M. (2021), quien considera que el nuevo modelo ha dado pasos en favor del juicio de proporcionalidad, porque permite abonar la totalidad de la deuda pendiente un vez recibida la propuesta de inclusión y antes de que finalice el plazo de alegaciones; ese juicio “se vería reforzado” con otras medidas parciales no incorporadas (no computar como deudas pendientes las correspondientes a solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento pendientes de resolución o admitir el pago parcial que rebaje la deuda por debajo del umbral).

En relación con la exigencia de firmeza de las deudas y sanciones, la doctrina se ha mostrado mayoritariamente favorable -MALVÁREZ PASCUAL (2016 y 2021) y GARCÍA NOVOA (2018). No le ha parecido así, sin embargo, al Consejo de Estado, ni en 2015 (Informe 130), ni en 2020 (Informe 279), por entender que no es un elemento esencial para la configuración de la medida. PÉREZ LARA (2021) no se muestra rotundamente en contra, siempre y cuando se prevea una forma de publicidad posterior para el caso de que las deudas o sanciones fueran anuladas o rebajadas por debajo del umbral del importe mínimo para la publicidad. También, muy recientemente, lo interpreta así, en una crónica de urgencia, ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2021).

CONCLUSIONES

A la vista de la jurisprudencia emanada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en las sentencias 50, 86, 130 y 131 de 2003, sobre el art. 95 bis LGT -en particular sobre la vinculación entre la medida de publicidad del listado de deudores tributarios y los derechos recogidos en el art. 18.1 y 4 CE y en CEDH y en la CEDF- pueden obtenerse, al menos, las siguientes conclusiones:

1ª.- La publicidad de las situaciones relevantes de incumplimiento tributario regulada en el art. 95 bis LGT puede afectar al honor o la intimidad y a la protección de datos de las personas y, por tanto, su regulación y su aplicación deben respetarlos.

2ª.- La inclusión en el listado de morosos tributarios no puede ser automática, por el mero hecho del impago en período voluntario de deudas y sanciones tributarias, porque ello impide la necesaria ponderación de los efectos de la medida sobre los derechos fundamentales al honor, a la intimidad y a la protección de datos. Por el contrario, el principio de proporcionalidad exige evaluar los posibles efectos de la publicidad sobre la persona en relación con el interés público protegido por la medida misma, como han exigido tanto el TC, como el TEDH y el TJUE.

3ª.- El elemento central de la publicidad de las situaciones de incumplimiento es la condición de deudor del sujeto obligado, de manera que, si no se cumple ese *requisito subjetivo* porque no hay deuda en sentido pleno, la inclusión en la lista de morosos de esa persona es contraria al art. 18 CE.

4ª.- Las deudas y sanciones tributarias susceptibles de ser incluidas en el listado de morosos han de ser firmes, de manera que no pueden ser incluidas las que aún sean impugnables o las que hayan sido ya recurridas y estén pendientes de resolución. Esto es así porque, en esos casos, no puede decirse que haya deudor de una *deuda definitiva*, característica esta inexcusable para proceder a su publicación.

5ª.- Las liquidaciones vinculadas a delito no pueden considerarse deudas tributarias a efectos del art. 95 bis LGT y, por tanto, no pueden ser tenidas en cuenta a la hora de determinar el importe mínimo que delimita el umbral de la inclusión en las listas. En este caso, no hay, en puridad, *deuda tributaria verdadera* hasta que no se resuelva la causa penal.

BIBLIOGRAFÍA

Las obras de los autores recogidos en las notas del punto 4 son las siguientes:

Aberasturi Gorriño, Unai (2017), “La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional?”, en *Revista de Administración Pública*, 203.

Aberasturi Gorriño, Unai (2017), “La lista de deudores en la reforma de la Ley general tributaria. ¿Una cuestión de transparencia?”, en *IDP Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 24.

Benítez De Lugo y Guillén, José Mariano (2012), “Sobre las listas de morosos a Hacienda”, en *Misceláneas Jurídicas*, Dykinson, 2018, aunque el artículo recogido en la miscelánea es de 2012.

Delgado García, Ana María y Oliver Cuello, Rafael (2016), “La publicidad de los deudores a la Hacienda Pública y de las sentencias condenatorias por delito fiscal”, en *Building a European Digital Space*, Huygens Editorial.

Escribano López, Francisco (2015), “Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes”, en *Civitas REDF* n. 165.

García Novoa, César (2018), *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios: publicación de situaciones de incumplimiento relevante*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

Malvárez Pascual, Luis Alberto (2016), *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Aranzadi, Navarra.

Malvárez Pascual, Luis Alberto (2022), “Las reformas introducidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, en la normativa reguladora de los listados de deudores tributarios morosos”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. Y GALÁN RUÍZ, J. (dir): *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*, Thomsom Reuters Aranzadi, Navarra.

Martín Queralt, Juan (2013), “Listas de morosos o de defraudadores... esa es la cuestión”, en *Tribuna Fiscal*, 265.

Olivares Olivares, Bernardo David (2016), “El art. 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de datos personales”, *Documentos IEF*, nº 13/2016 1ª parte.

- Olivares Alivares, Bernardo David (2019), “La eficacia del listado de incumplidores relevantes a la Hacienda Pública”, en *IDP Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 28.
- Olivares Olivares, Bernardo David (2021), “La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes”, en *Crónica Tributaria*, nº 178/2021.
- Orena Domínguez, Aitor (2023), “La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios. Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm 5225/2020”, en *Revista de Tributación y Contabilidad*, CEF 481.
- Pérez Lara, José Manuel (2021), “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio”, en MERINO JARA, I. (dir.) / SUBERBIOLA GARBIZU, I. (coord.): *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, Madrid.