

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](#)

Aitor Orena Domínguez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
UPV/EHU (España)*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020 (al igual que otra del mismo tribunal y de la misma fecha, rec. núm. 7918/2020), analiza dos cuestiones en relación con el listado de morosos previsto en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT): por un lado, su adecuación al derecho al honor, a la intimidación y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución española y, por otro, si las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 de la LGT a efectos de la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos. El Alto Tribunal llega a la conclusión de que las liquidaciones vinculadas al delito no cumplen con los requisitos legales exigidos por el artículo 95 bis de la LGT, así como que los mencionados derechos constitucionales pueden quedar vulnerados si la deuda incluida en dicho listado es después anulada administrativa y judicialmente.

Publicado (en avance *online*): 17-03-2023

Cómo citar: Orena Domínguez, A. (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). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 481, 133-140. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18639>

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 2 de febrero de 2023 (rec. núm. 5225/2020 –NFJ088710–) analiza la posible legalidad del acuerdo, adoptado sobre la base del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por el que se procedió a publicar en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el listado de deudores a la Hacienda pública, entre los que se encontraba una persona física por una deuda de IRPF derivada de una liquidación vinculada a delito (LVD).

A partir de ahí, el objeto del recurso de casación consiste en:

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

2. Doctrina del tribunal

El TS se apoya en lo declarado en otras Sentencias de la misma sala y sección de 20 de enero de 2023 (rec. núm. 1467/2021 –NFJ088713–) y de 25 de enero de 2023 (rec. núm. 465/2021 –NFJ088712–)¹ para establecer la siguiente doctrina:

¹ El objeto del recurso de ambas es revisar la incorporación de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) en el listado de deudores relevantes de la Hacienda pública municipal, en relación con las obligaciones tributarias correspondientes a IBI y otros tributos referidos a los inmuebles titularidad de la TGSS y adscritos a la Comunidad de Madrid, sin haber sido abonados por esta.

1. Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis de la LGT 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, solo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, con independencia de que la deuda estuviera o no suspendida.

Por dicho motivo, la sentencia de instancia es casada y sustituida por otra que estime el recurso contencioso-administrativo, con anulación del acto de publicación de la lista de deudores, en lo que concierne a la parte recurrente.

3. Comentario crítico

El artículo 95 bis de la LGT permite a la Administración tributaria la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren determinadas circunstancias. Esta medida fue introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como un reforzamiento de los mecanismos para fomentar el deber general de contribuir del artículo 31 de la CE y de lucha contra el fraude fiscal, como un instrumento preventivo y educativo que coadyuve 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.

Ahora bien, dicha medida fue desde el principio objeto de críticas en cuanto que podía vulnerar algunos de los derechos recogidos en el texto constitucional, dando lugar a la postre a algunas recientes sentencias del TS, que no solo aclaran las situaciones concretas objeto de los recursos, sino que vienen a establecer las bases para que la inclusión y publicación de los deudores se lleve a cabo con todas las garantías que, de oficio, deberían ser aplicadas en un estado social y democrático de derecho como el nuestro.

Procedemos a continuación al análisis de la sentencia, haciendo hincapié en las cuestiones con mayor trascendencia, teniendo en cuenta que es el apartado 3 del artículo 95 bis de la LGT el que ha sido objeto de atención y debate:

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.

Las cuestiones con trascendencia tributaria de cara a la resolución del recurso de casación son las siguientes:

1. Naturaleza de las LVD

Las liquidaciones establecidas por la Administración tributaria al amparo del artículo 250.1 y concordantes de la LGT tienen un carácter instrumental a resultas de la causa penal, en cuanto que, dado el régimen legal de dichos artículos, la Administración, en un juicio anticipatorio, conjetural y provisional, pone en conocimiento del juez penal una serie de hechos, en una especie de sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria. Es decir, el juicio llevado a cabo por la Administración tributaria no deja de ser instrumental, interino y circunstancial, ya que corresponde al juez penal determinar la deuda, así como si se ha cometido o no un delito contra la Hacienda pública.

A partir de ese carácter instrumental, las LVD no cumplen los requisitos legales del artículo 95 bis de la LGT para que proceda la inclusión del deudor, en caso de impago, en el listado de morosos, ya que no constituyen un acto idóneo para crear una deuda tributaria a efectos de su inclusión en dicho listado. Dicho de otro modo, por su vocación instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos, no determinan una deuda tributaria en sentido propio, cuyo impago permita la inclusión del afectado en la lista de morosos.

Estas LVD no constituyen actos propiamente dichos –en el sentido de los respectivos arts. 1 de la Ley 39/2015 y de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción–, ni dicha deuda tributaria se encuentra amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo. En consecuencia, tampoco se encuentran investidas de las prerrogativas atribuidas a la Administración con carácter general, al servicio del interés público, en relación con los actos que emite (privilegios de la ejecutividad, ejecutoriedad, presunción de validez, necesidad de impugnación ante una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa para enervar tales presunciones, etc.).

Si se atiende a lo dispuesto en los artículos 250 y 251 de la LGT, se llega a la conclusión de que las liquidaciones practicadas en dichos supuestos son instrumentales, vicarias al servicio de la causa penal y dependientes en todo de la suerte de esta, al margen de la noción de deuda tributaria, a los efectos del artículo 95 bis de la LGT, que solo cabe establecerse por el juez penal al determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda pública. Es más, habrá supuestos en los que no se produce liquidación, por razones ajenas a la voluntad o conducta del sospechoso por delito y, por lo tanto, no podrá figurar en la lista de morosos.

Téngase en cuenta que las LVD son liquidaciones que se remiten al juez penal y, en su caso, se integran y subsumen en la causa que se pudiera abrir, es decir, estimaciones o apreciaciones cuyo objeto es desencadenar, si cabe, ese proceso penal y bajo la potestad del juez, razón por la que no generan deudas tributarias, no son deudas fiscales propiamente dichas, pues su contrariedad a Derecho depende de las resultas del enjuiciamiento penal y su declaración de condena.

Por lo demás, en esa fase de instrucción o juicio, no puede presumirse la existencia de una defraudación fiscal o de una conducta socialmente reprobable, condiciones exigidas por la propia Ley 34/2015 en el preámbulo, para la inclusión en la lista de morosos, porque tales factores aún no se han determinado.

2. Presunción de inocencia

La presunción de validez y eficacia de la deuda tributaria en los supuestos de LVD colisiona con el principio de presunción de inocencia en materia penal previsto en el artículo 24 de la CE, que asiste a todo investigado o encartado en una causa penal.

El hecho de que nos encontramos ante una liquidación que se encuentra vinculada a un delito, y no ante un delito vinculado a una liquidación, conlleva el que el derecho fundamental a la presunción de inocencia solo pueda neutralizarlo un juez penal mediante una sentencia condenatoria firme, en el seno de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable.

Es decir, las LVD se remiten al juez penal, para que en un proceso penal con todas las garantías se determine la comisión o no de un delito, de ahí que su publicación en la lista de morosos colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia. No olvidemos que las LVD forman parte de una fase de instrucción o juicio, en la que todavía se desconoce si nos encontramos ante una defraudación fiscal o una conducta socialmente reprobable.

3. Publicidad de los datos personales de los condenados por delito contra la Hacienda pública

El régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores, en caso de delito fiscal, queda reservado, de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria, sin que baste por tanto la mera liquidación de la deuda expresada en esa LVD. Así, en comparación con el artículo 95 bis de la LGT, el artículo 235 bis de la Ley Orgánica del Poder Judicial garantiza de un modo cualitativamente más intenso el principio del carácter reservado de los datos fiscales:

Artículo 235 bis.

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.

[...]

En materia tan grave como la penal, la publicidad de los datos personales del condenado por delito contra la Hacienda pública en los casos mencionados por los artículos que los tipifican requiere inexcusablemente la condena penal firme, lo que significa que en ningún caso podrán ser objeto de la menor publicidad los datos relativos a los contribuyentes sometidos a un proceso penal en tanto tal condena, en su caso, no tenga lugar.

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 LGT 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.

4. Tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión correspondan en exclusiva a la Administración tributaria del Estado

Lo que el artículo 95 bis de la LGT tiene en cuenta para la inclusión en la lista de morosos es la existencia de una deuda o sanción de titularidad estatal. Es decir, se excluyen las deudas –y sanciones– fijadas por las Administraciones autónomas o locales.

Ahora bien, si tenemos en cuenta la naturaleza de las LVD, las mismas no tendrían encaje en el concepto de deuda al que se refiere el mencionado artículo 95 bis de la LGT, pues ni dan lugar a deudas fiscales en sentido propio, ni están investidas de la presunción de legalidad –incompatible con la presunción de inocencia–, ya que es el proceso penal donde debe dilucidarse dicha cuestión.

5. Derecho al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal/proporcionalidad/firmeza

El TS considera que el listado de morosos no deja de ser sino una especie de picota o sambenito, y que la inclusión en el mismo exige un juicio de ponderación, en cuanto que la

misma podría vulnerar los derechos al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal.

A partir de ahí, remitiéndose a lo declarado en otras Sentencias de la misma sala y sección de 20 de enero de 2023 (rec. núm. 1467/2021 –NFJ088713–) y de 25 de enero de 2023 (rec. núm. 465/2021 –NFJ088712–), considera que no basta con la existencia de una deuda que no esté suspendida, en el caso de que estuviera impugnada o controvertida, pues en ese necesario juicio de ponderación, es cualitativamente mayor el daño que se ocasiona al contribuyente mediante su exposición pública como deudor –o como defraudador, protagonista de una conducta reprobable–, si después es anulada administrativa o judicialmente la actuación de la que dimana la deuda; que el daño que puede ocasionarse con la posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible.

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como este, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de

los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (Sentencias del TJUE de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros, asunto C-331/88, apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros, asunto C-189/01, apartado 81).

Y es que el demérito y el descrédito del incluido en la lista de morosos sin que la deuda o sanción sea firme, 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.

De ahí que las Administraciones públicas deben hacer un uso extraordinariamente prudente, ponderado y diligente del instrumento que ofrece el artículo 95 bis de la LGT, en cuanto que, como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos, de modo que esta figura ha de ser interpretada acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes.

El TS concluye señalando que a pesar de que la LGT no prevea de forma explícita la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, ello no puede ser obstáculo a que deba concurrir dicho requisito, pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia LGT sobre la base de una

posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 de la CE, constituye una de las prioridades de dicha LGT.

No queda, pues, sino subrayar que en la prevención y 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, no cabe la utilización de instrumentos que menoscaben derechos constitucionales.