

La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica

Análisis de las **SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021**,
y de **25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021**

Luis A. Malvárez Pascual

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva (España)*

Extracto

El Tribunal Supremo ha fijado doctrina en relación con dos asuntos de la máxima relevancia respecto al régimen jurídico de los listados de deudores tributarios morosos que regula el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT). Por un lado, se establece la necesidad de firmeza de las deudas o sanciones tributarias para que se puedan tomar en consideración a la hora de fijar el débito existente en la fecha de referencia. Por otro lado, se establece que en las alegaciones el interesado no solo podrá hacer referencia a cuestiones que constituyan un error material, de hecho o aritmético, sino que podrá plantear, en vía administrativa y judicial, cualquier cuestión jurídica relativa a la concurrencia de los requisitos y presupuestos que exige el artículo 95 bis de la LGT.

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

Cómo citar: Malvárez Pascual, L. A. (2023). La doctrina del TS en relación con los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica. (Análisis de las SSTS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021, y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 481, 115-132. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18701>

1. Supuesto de hecho

En este comentario se analiza la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 50/2023, de 20 de enero (rec. núm. 1467/2021 –NFJ088713–), que resuelve diferentes cuestiones relativas al listado de deudores tributarios morosos que regula el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (LGT), así como la Sentencia del TS 86/2023, de 25 de enero (rec. núm. 465/2021 –NFJ088712–), que ha reiterado las mismas conclusiones al resolver un caso similar.

En ambas sentencias, el supuesto de hecho consistía en que el Ayuntamiento de Madrid incluyó a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) en el listado de deudores tributarios, por los conceptos impuesto sobre bienes inmuebles y tasa por recogida de residuos sólidos urbanos de los inmuebles transferidos a la Comunidad de Madrid. Debe tenerse presente que sobre esta cuestión existía una controversia jurídica que estaba judicializada, cuya resolución afectaba a la propia condición de deudor tributario de dicho organismo estatal, lo que para el recurrente era el primer requisito o premisa que se habría de exigir para la inclusión en dicho listado. De hecho, en el momento en que se produjo la publicación ya había pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid anulando la deuda de la TGSS por no tener la condición de «deudora» y pendían ante el TS varios recursos de casación al respecto (finalmente el TS ha resuelto el asunto en favor de la TGSS). Pese a ello, el Ayuntamiento de Madrid decidió incluir a la TGSS en su acuerdo de publicación.

El caso planteado tiene unas especiales connotaciones, dado que el deudor moroso es un ente público, cuyos bienes son inembargables, y, además, respecto del que su condición de deudor en el momento de la publicación era más que cuestionable, como posteriormente han reconocido los tribunales. Este caso pone a la norma frente al espejo y demuestra las posibilidades que existen con la regulación vigente de que se produzcan situaciones injustas. Pero lo relevante es que la doctrina que deriva de estas sentencias tiene una aplicación general, cualquiera que sea la condición del deudor y la cuestión jurídica planteada por este para oponerse a la publicación de su nombre en el listado, al fijar el TS la interpretación que debe darse al precepto.

En los antecedentes de hecho se indican las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, que consisten en:

- Primero. 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.
- Segundo. Esclarecer qué procedimiento ha de seguir el interesado que pretenda impugnar su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o, por el contrario, alcanza igualmente a cuestiones de índole jurídica.

2. Doctrina del tribunal

El fundamento jurídico (FJ) 6.º de la Sentencia del TS 50/2023 fija, de acuerdo con el artículo 93.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el contenido interpretativo de la sentencia. En concreto, establece una doctrina en relación con dos asuntos que son de la máxima relevancia a efectos de la publicación de los listados.

En primer lugar, se establece con claridad la necesidad de firmeza de las deudas o sanciones tributarias para que puedan tomarse en consideración para determinar el sumatorio total de los débitos pendientes de pago a la Hacienda pública en la fecha de referencia. A estos efectos señala lo siguiente:

A efectos de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, solo podrán ser incluidas en los listados del artículo 95 bis, aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.

En segundo lugar, determina que el interesado no solo podrá plantear cuestiones que constituyan un error de hecho o material, sino que, para evitar su inclusión en dichos listados, podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos que exige el artículo 95 bis de la LGT. Esto significa que podrá plantear cualquier cuestión jurídica que pueda ser determinante de la inclusión del deudor en los listados. Igualmente, podrá impugnar en vía judicial su inclusión indebida en estos, sin que pueda oponerse que los motivos del recurso o reclamación se limitan únicamente a un error de hecho o material. El tribunal fija la siguiente doctrina:

El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del artículo 95 bis LGT, para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y pre-

supuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación. En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del artículo 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la condición de deudor a la Hacienda Pública –en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos– y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron.

3. Comentario crítico

3.1. La posibilidad de interpretar las normas controvertidas para permitir que se acomoden a la Constitución

El TS ha determinado que para resolver las cuestiones con interés casacional no es necesaria la presentación de una cuestión de inconstitucionalidad, sino que considera que es posible establecer una interpretación de dichas cuestiones que permita acomodar la literalidad del artículo 95 bis de la LGT a los principios constitucionales. El FJ 1.º de la Sentencia del TS 50/2023 señala lo siguiente:

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 (artículo 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.

El TS realiza una interpretación *favor constitutionis*, como es preceptivo siempre que es posible acomodar la letra de la ley a los preceptos constitucionales¹. En efecto, en la tarea de interpretación se han de tener en cuenta los valores y principios constitucionales. Este

¹ Esta tesis ya la sostuvo el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia de 2 de febrero de 1981 (BOE de 24 de febrero de 1981), en cuyo FJ 1.º consideró lo siguiente:

[es] necesario apurar las posibilidades de interpretación de los preceptos impugnados, conforme a la Constitución y declarar tan solo la inconstitucionalidad sobrevenida y consiguiente derogación de aquellos cuya incompatibilidad con la misma resulte indudable, por ser imposible el llevar a cabo tal interpretación.

mandato afecta especialmente a los jueces, que deben interpretar las leyes y los reglamentos conforme a dichos principios, por lo que han de buscar la interpretación que mejor se acomode a la Constitución, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Ahora bien, para que ello sea posible es necesario que el texto de la norma, interpretado de la forma más amplia, lo permita. Lo que no es posible es una interpretación correctora de la norma, de tal forma que termine diciendo, de acuerdo con el criterio del intérprete, algo diferente a lo que realmente dice. El TS es un intérprete cualificado de la norma, pero eso no le habilita para sustituir al legislador. En todo caso, en este tipo de situaciones se debe dar paso al TC, que opera como legislador negativo. En este sentido, el apartado 3 de dicho precepto señala que cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, que es lo que, a mi juicio, debiera haber hecho el TS en este caso.

El TS considera que la Administración interpreta el precepto con el automatismo que emana de la dicción literal del precepto y que es posible modular dicha interpretación mediante la aplicación del principio de proporcionalidad², que es un principio que se encuentra a las antípodas de dicho automatismo 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, debiendo elegir la medida menos onerosa cuando se permita la elección entre varias medidas adecuadas³.

Además, la posterior Sentencia del TS 86/2023 ha afirmado que una interpretación literalista y formal del precepto como la que realiza el ayuntamiento no puede amparar una utilización torticera del mismo. El FJ 4.º determina:

no cabe salvar la responsabilidad del Ayuntamiento, amparándose en una interpretación literalista y formal de la norma y de que al tiempo de la inclusión no había un pronunciamiento definitivo de los tribunales, porque la forma de actuar del Ayun-

² El FJ 3.º de la Sentencia del TS 50/2023 determina:

la publicación de un listado de deudores tributarios puede comportar una injerencia para la reputación o la privacidad, evidenciando la proyección de los artículos 18.1 y 18.4 CE, que cabe modular a través de otros intereses con relevancia constitucional, de acuerdo con las exigencias del principio de proporcionalidad, límites que operan como garantías (por todas, SSTC 96/2012, de 7 de mayo y 17/2013, de 31 de enero).

³ El TS señala en el FJ 4.º de la Sentencia del TS 50/2023 lo siguiente:

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como este, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, 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.

tamiento, en las circunstancias vistas, demuestra, sin lugar a dudas, que se utilizó la inclusión en la Lista no con la finalidad por la que se innova y justifica esta figura en la LGT, ya hemos hecho referencia al Preámbulo de la Ley, sino para someter a la TGSS a una presión ilegítima para procurar doblegar su posición jurídica. Todo lo cual viene a poner en evidencia los peligros de la figura y la necesidad de realizar una interpretación del citado artículo que evite su utilización torticera y la vulneración, por la propia Administración, a la que se le debe exigir una especial prudencia en su actuar, de derechos fundamentales de los contribuyentes.

No obstante, compartiendo el fondo del asunto con el TS, es preciso analizar si la interpretación que dicho tribunal ha realizado de dos aspectos regulados en el artículo 95 bis de la LGT tiene cabida de acuerdo con su tenor literal. Como es bien sabido, la interpretación de las normas tributarias se debe realizar, según reza el artículo 12.1 de la LGT, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Posteriormente, se analizarán cómo operan tales criterios en relación con los dos asuntos tratados.

Se resalta esta cuestión porque considero que la interpretación del TS no tiene cabida en el texto más amplio de la norma, por lo que debiera de haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad, para lo cual tendría argumentos jurídicos de sobra. Para justificar esta afirmación voy a analizar a continuación por separado cada una de las cuestiones con interés casacional observadas en la sentencia.

3.2. La necesidad de firmeza para que una liquidación o sanción se tome en consideración a efectos del cálculo del débito pendiente de pago

El TS analiza la exigencia de firmeza de las deudas y sanciones en el FJ 4.º de la Sentencia 50/2023, del que extraemos las siguientes consideraciones:

Como anteriormente hemos apuntado, el artículo 95 bis no contiene previsión explícita sobre que las deudas y sanciones tributarias que deban incluirse en el acuerdo de publicación sean firmes.

Ciertas lecturas de algunos de sus apartados podrían sugerir, aparentemente, que el legislador prescinde de dicha firmeza.

Así podría desprenderse al referirse el precepto a que «dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.» Sin embargo, el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en periodo voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

Por otro lado, cuando el artículo 95 bis LGT expresa que «[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas», cabría asumir, implícitamente, que está haciendo referencia a deudas y sanciones no firmes porque, precisamente, al ser aún cuestionadas –administrativa o judicialmente– se encuentran aplazadas o suspendidas. 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.

[...]

Sin embargo, otros argumentos justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro del listado, sean firmes.

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.

[...]

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.

Como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, anteriormente citada, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos. De esta manera se ponen en evidencia los graves peligros de esta figura –no generalizada, por lo demás, en el espacio de la Unión– y la necesidad de una interpretación, acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes

[...]

Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos conte-

nidos 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.

[...]

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 posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de 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.

La Sentencia del TS 86/2023 (FJ 4.º) añade a los argumentos anteriores los siguientes:

El tenor literal del precepto que analizamos nada dice sobre si las deudas y sanciones han de ser o no firmes, y si esta firmeza es la administrativa o la definitiva judicial, la referencia en el último párrafo del apartado 1 sobre que «A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas», no cabe interpretarlo en clave de firmeza, puesto que el mismo se está refiriendo a la delimitación de la cuantía susceptible de posibilitar la inclusión en la Lista

[...]

A lo anterior cabe añadir que de no exigirse la firmeza en los términos antes enunciados, esto es, que pudiera incluirse en la Lista al deudor o responsable mediando solo la simple declaración sin haber ganado la misma firmeza, se produce un riesgo desproporcionado, a la vista de procedimiento articulado en el artículo 95 bis, de provocarse una manifiesta indefensión, puesto que la reacción y la limitación prevista de acoger su alcance conforme al tenor literal de los motivos de oposición alegables y atendibles, no impediría la consumación de un perjuicio que resulta reputacionalmente irreparable de logarse *a posteriori* una resolución o sentencia favorable.

En relación con la cuestión de fondo, estoy completamente de acuerdo con la conclusión del TS. En diferentes trabajos previos (Malvárez, 2016, pp. 150 y ss.; Malvárez, 2022, pp. 561 y ss.) he defendido, como propuesta de *lege ferenda*, que no deberían computarse

las deudas y sanciones que hayan sido objeto de un recurso o reclamación, se encuentren o no suspendidas. En definitiva, solo se deberían tomar en consideración a efectos de la determinación del débito de un obligado tributario las deudas y sanciones que hayan adquirido firmeza. A mi juicio, no tiene sentido que un deudor aparezca en el listado cuando alguno de los débitos considerados esté pendiente de una resolución administrativa o judicial de la que dependa su existencia o cuantía. Por esta razón, he defendido la necesaria inclusión del requisito de la firmeza para que los débitos se puedan tomar en consideración a estos efectos, pues solo de esta forma la normativa se ajustaría a los derechos y garantías de los obligados tributarios que preconiza la Constitución española (CE). No resulta admisible el menoscabo al honor que supone la inclusión del nombre de un deudor tributario en los ficheros cuando aún está pendiente de la decisión de un órgano revisor la determinación de la conformidad con el ordenamiento jurídico del acto administrativo de liquidación o del acto sancionador. Es cierto que existe una presunción de veracidad y certeza de los actos administrativos, por lo que en el momento de la inclusión en los ficheros las deudas y sanciones existen y son válidas. No obstante, es doctrina jurisprudencial que la inclusión errónea en un registro de morosos, sin que concorra veracidad, es una intromisión ilegítima en el derecho al honor, pues la imputación de ser moroso lesiona la dignidad de la persona y menoscaba su fama y atenta a su propia estimación, además de vulnerar ciertos principios relativos a la protección de datos de carácter personal⁴. Para evitar que se produzcan perjuicios irreparables, se debería esperar a la firmeza de la resolución o sentencia para computar los débitos correspondientes a efectos de lo previsto en el artículo 95 bis de la LGT. Es preferible que la publicación del nombre del deudor se atrase varios años –lo cual es un problema ajeno a los recurrentes– a que aparezca en los listados un obligado cuya deuda y/o sanción haya sido finalmente anulada por un tribunal. En este caso, se produciría un doble error administrativo. Primero, se le liquidó una deuda o se le impuso una sanción improcedente, por lo que la Administración tributaria no respetó el ordenamiento jurídico a la hora de dictar tales actos. Segundo, se dio publicidad a una situación de morosidad, cuando la misma fue propiciada por un acto administrativo contrario al ordenamiento jurídico y que, posteriormente, ha sido anulado en vía administrativa o judicial. Con este modo de actuar se inflige al obligado tributario una condena social sin fundamento alguno. Por ello, para evitar multiplicar de forma exponencial una situación injusta en su origen, es preciso esperar a la firmeza de la resolución o sentencia para computar los débitos correspondientes a efectos de lo previsto en el artículo 95 bis de la LGT.

La limitación de las facultades ejecutivas en relación con las deudas o sanciones que se encuentren recurridas es otro argumento a favor de que solo se tomen en consideración a efectos de la determinación del débito global cuando sean firmes. Respecto a las deudas

⁴ Así, en el marco de la derogada Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, diversos órganos administrativos y judiciales consideraron que no se debía admitir la incorporación a los ficheros morosos privados de deudas que se encontraran pendientes de un recurso que versara sobre su existencia o cuantía, en la medida en que la publicidad de los datos correspondientes a situaciones que no hayan adquirido firmeza podría vulnerar el principio de calidad de los datos que se recogía en el artículo 4 de dicha ley.

tributarias, si no se pagan o se logra su suspensión estarán en periodo ejecutivo, pero la Administración no podrá enajenar los bienes y derechos embargados, de acuerdo con el artículo 172.3 de la LGT, hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo ciertas excepciones justificadas, precisamente para evitar que se puedan producir perjuicios de difícil o imposible reparación. Perjuicios similares e incluso mayores también se pueden producir en caso de que se publique el nombre del deudor en un listado cuando posteriormente se anule la deuda que ha motivado dicha inclusión. En cuanto a las sanciones, aún resulta más necesaria la exigencia del requisito de la firmeza, tal y como se exige expresamente en otros ámbitos para que las sanciones puedan ser publicadas. En el ámbito penal y sancionador dicha consecuencia deriva directamente del principio de presunción de inocencia, pues solo cuando por sentencia judicial firme se determine la concurrencia de una infracción tributaria –o de un delito fiscal– se puede dar publicidad a dicha situación⁵. En cualquier caso, aunque no se exija la firmeza, se van a producir efectos equivalentes, pues el artículo 212.3 de la LGT contempla la suspensión automática de las sanciones en vía administrativa, mientras que en la vía judicial será el juez o tribunal el que determine la suspensión o no de las sanciones. Por tanto, en relación con las sanciones, no se podrán computar en ningún caso las que se encuentren recurridas en vía administrativa ni las que estén suspendidas por un juez, por lo que solo se podrían tomar en consideración las que no hayan sido suspendidas en la vía contenciosa. Por tanto, se puede afirmar que la incorporación del requisito de la firmeza de las sanciones habría reforzado las garantías de los obligados tributarios, sin que tenga efectos prácticos excesivamente relevantes para la Administración tributaria, aunque sí los tendría para el sujeto infractor que sea incluido en los listados por una sanción que no sea firme.

En definitiva, la exigencia del requisito de la firmeza de las liquidaciones y sanciones a efectos del artículo 95 bis de la LGT es más ajustada a las garantías constitucionales, por mucho que la incorporación de dicho requisito pueda retrasar durante años la toma en consideración de estos débitos. Además, se evita el riesgo de que la Administración tenga que asumir indemnizaciones por la aparición indebida en los ficheros de personas o entidades que, con posterioridad, han obtenido una resolución favorable de sus recursos. Aún no tenemos conocimiento de que se haya condenado a la Administración al pago de ninguna indemnización por este motivo, pero estoy seguro de que más pronto que tarde esto ocurrirá, sobre todo tras el fallo que es objeto del presente comentario.

Salvo alguna nota discordante⁶, esta necesidad de firmeza de las deudas y sanciones ha sido también defendida de forma unánime por otros operadores jurídicos. Así lo ha con-

⁵ Así lo consideró el Consejo General del Poder Judicial en su informe sobre el Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la LGT de 2014 (p. 14).

⁶ La única voz discordante que hemos encontrado es la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) en el informe *Reforma fiscal española y «agujeros negros» del fraude. Propuestas y recomendaciones* (p. 252).

siderado la doctrina científica que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este asunto⁷. También en el trámite parlamentario algún grupo político defendió la necesidad de firmeza⁸. Por su parte, el Consejo de Estado, si bien no consideró que la firmeza fuera un elemento esencial para configurar la medida, sí puso de manifiesto que la no exigencia de este requisito podría dar lugar posteriormente a situaciones de conflicto como consecuencia de la anulación de deudas o sanciones tributarias, por lo que defendió que podría limitarse la exigencia de firmeza a la vía administrativa⁹.

Ahora bien, una cosa es que considere que no se deben exigir deudas y sanciones que no sean firmes y otra muy distinta es que se pueda realizar esta interpretación de la regulación actual de la norma. De hecho, en los trabajos previos que he publicado he partido de la base de que el artículo 95 bis de la LGT permite que puedan tomarse en consideración las deudas y las sanciones que no sean firmes, por encontrarse recurridas, aunque, de *lege ferenda*, he defendido la necesidad de que se modifique dicho precepto en el sentido indicado o, en su caso, se declare su incompatibilidad con la CE. Aunque es cierto que el precepto no establece expresamente que se pueden exigir deudas y sanciones que no sean firmes, en contra de lo que señala el TS considero que sí se puede derivar dicha conclusión de la delimitación negativa que se hace en el apartado 1 del precepto, que establece que «A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

En contra de lo que interpreta el TS, cuyos razonamientos en este punto no acabo de entender, esta delimitación negativa de los débitos sí es determinante de la solución que debe darse a esta cuestión. El precepto determina que a efectos de cuantificar el débito pendiente de pago se han de tener en cuenta todas las deudas no satisfechas en periodo voluntario, salvo las que estén aplazadas –o fraccionadas– o suspendidas. En suma, como resultado de este inciso, la norma ha de interpretarse en el sentido de que se pueden tomar en consideración las deudas y sanciones que no sean firmes, salvo que se hayan suspendido en su ejecutividad. El concepto que podría plantear mayores dudas es este último, en la medida en que el aplazamiento de pago se reconoce siempre en un acto administrativo expreso. De manera simple, se puede afirmar que cuando se habla de la suspensión de las deudas se hace referencia a la potestad recaudatoria. Una deuda que haya sido impugnada en vía administrativa o judicial solo estará suspendida, con carácter general, si el deudor presenta garantía que se estime suficiente, salvo que, excepcionalmente, se admita la suspensión sin garantías. De hecho, la Administración puede iniciar o continuar el procedimiento de apremio en relación con dichas deudas, si bien, como se ha analizado, tiene limitadas sus facultades ejecutivas.

⁷ Sánchez Pedroche (2014, p. 19); Cayón Galiardo (2015, p. 15); Olivares Olivares (2015, p. 38); Mata Sierra (2016, p. 146); García Novoa (2018, p. 77).

⁸ *Vid.* enmienda número 94 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió.

⁹ Dictamen n.º 130/2015, de 9 de abril.

Este es el criterio que han mantenido las Administraciones tributarias y, en particular, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pues en los listados que se han publicado desde 2015 se recogen todos los débitos que no han sido satisfechos, incluidos aquellos que estén pendientes de la resolución de un recurso o reclamación, aunque esta cuestión no se puede conocer a través de los listados, en los que solo aparece el nombre del deudor y el débito global en la fecha de referencia.

Al margen de cuál sea mi opinión, lo relevante es que, tal y como se ha analizado, el TS ha considerado que se puede derivar la exigencia de firmeza de la actual normativa, por lo que los magistrados no han tenido la necesidad de someter la cuestión al TC para acomodar el precepto a los principios constitucionales. Como se ha apuntado anteriormente, esta interpretación deja abierta más que nunca la vía de la reclamación patrimonial de quienes hayan sido objeto de publicación en uno o más listados como consecuencia de la toma en consideración de deudas o sanciones no firmes, pues en ese caso la Administración ha contravenido el artículo 95 bis de la LGT, según la interpretación dada por el TS. Por tanto, el menoscabo al honor que dicha actuación supone carece de base legal, pues la Administración debió interpretar el precepto en la forma indicada por el TS desde la aprobación del mismo con efectos *ex tunc*. Así es, a mi juicio, incluso en el caso de que el obligado tributario obtuviera una resolución contraria a sus intereses en cuanto al tema de fondo, pues lo relevante, según esta doctrina jurisprudencial, es que la Administración no debió tomar en consideración para su publicación deudas o sanciones que no eran firmes.

Unos días después a la adopción de las sentencias analizadas, el TS ha dictado otras dos sentencias en las que ha determinado otra exclusión no prevista en el artículo 95 bis de la LGT. Se trata de dos Sentencias de 2 de febrero de 2023 (130/2023, rec. núm. 5225/2020 –NFJ088710–, y 131/2023, rec. núm. 7918/2020 –NFJ088716–), en las que se defiende que las liquidaciones vinculadas al delito previstas en el artículo 250.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos legales exigidos por el artículo 95 bis de la LGT para la inclusión del deudor en el listado de morosos, dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal. El tribunal señala que los derechos de los obligados tributarios se vulnerarían si la deuda incluida en dicho listado es posteriormente anulada administrativa y judicialmente. En consecuencia, 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.

3.3. La limitación de los motivos de las alegaciones a efectos de impugnar la inclusión de un deudor tributario en los listados

Las sentencias que son objeto del presente comentario resuelven también sobre el alcance de la impugnación del obligado tributario, lo que supone determinar si esta ha de limitarse únicamente a errores materiales, de hecho o aritméticos o si también puede referirse a otras cuestiones jurídicas que sean relevantes para determinar si es o no procedente la publicación.

Es obvio que una limitación de los medios de impugnación resulta contraria a numerosos principios jurídicos y, entre ellos, a la tutela judicial efectiva. En el caso planteado en las sentencias comentadas el obligado tributario que aparece en el listado cuestiona su propia condición como deudor tributario, como ya habían puesto de manifiesto diversas sentencias del TSJ de Madrid que habían dado la razón al recurrente en relación con el tema de fondo. Pese a ello, la Administración que publicó los listados –en este caso, el Ayuntamiento de Madrid– hizo caso omiso de esta circunstancia, al considerar que lo único que se puede alegar son errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos para la incorporación a los listados, sin que se puedan plantear en las alegaciones cualquier otra cuestión de índole jurídica. En realidad, es una aplicación literal del artículo 95 bis de la LGT, que señala expresamente que «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».

Pese a este tenor literal, el TS interpreta en el FJ 5.º de la Sentencia 50/2023 que el precepto no limita a la hora de tratar cuestiones jurídicas ni en la fase de alegaciones ni en la vía judicial:

Por lo que se refiere al alcance de las alegaciones del interesado, en la medida que el mismo artículo 95 bis prevé que las mismas han de venir referidas «a los requisitos señalados en el apartado 1», entre los que, destacadamente, aparece como premisa que el listado tenga por objeto a quienes sean deudores a la Hacienda Pública, debe admitirse la posibilidad de oponer dicha circunstancia, cuando la misma haya sido inadvertida por la Administración, sea por error, confusión o por cualquier otra causa, por ejemplo, la inobservancia de una cautela, elemental, en casos controvertidos

[...]

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.

Por lo que se refiere al alcance de la impugnación, en la medida en que el acuerdo de publicación del listado pone fin a la vía administrativa, no parece ofrecer muchas dudas el que, en el seno del proceso judicial ulterior, razones de tutela judicial efectiva impiden restringir las garantías del obligado tributario, de modo que podrá invocar, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas aquellas cuestiones de índole jurídica, relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación.

Ahora bien, a efectos de interpretar correctamente la norma controvertida se han de tener en cuenta los criterios de interpretación jurídica regulados en el artículo 3.1 del Código Civil. Desde un punto de vista literal, el precepto transcrito limita las alegaciones a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos que se exigen para la incorporación a los listados. Es cierto que el siguiente párrafo del precepto establece que 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, pero hay que entender que esa expresión solo se refiere a los errores que pueden ser invocados por el deudor tributario en dicho trámite.

Si se tienen en cuenta los antecedentes históricos y legislativos, la conclusión es la misma. En este sentido, se constata que la redacción finalmente aprobada difiere de la que había previsto inicialmente el anteproyecto de ley, que permitía que la Administración acordara la rectificación cuando se acreditara fehacientemente que no concurrían los requisitos legales o que los datos publicados eran inexactos. Precisamente, este cambio coincide con las críticas expresadas por la Agencia Española de Protección de Datos en su informe al anteproyecto de ley, para evitar que a través de este recurso pudieran impugnarse las liquidaciones y sanciones¹⁰. No obstante, es compatible que no se limiten los argumentos para oponerse a la inclusión en los listados, con impedir que a través de estas alegaciones se puedan revisar las liquidaciones o sanciones o cualquier otro acto administrativo del procedimiento recaudatorio –providencia de apremio o de embargo–. De hecho, el apartado 6 del artículo 95 bis de la LGT¹¹ no permite que se pueda producir este resultado, pues resulta obvio que solo se debe admitir la impugnación de tales actos en virtud del régimen de reclamaciones y recursos previsto en la LGT para cada tipo de acto. Por tanto, no era necesario predeterminar el contenido de las alegaciones de un modo tan restrictivo, pues se debería admitir cualquier alegación relacionada con la concurrencia de los requisitos establecidos en el apartado 1 para la incorporación a los ficheros¹². En cuanto a los antecedentes,

¹⁰ En concreto, en la página 12, consideró que al permitir el anteproyecto recurrir cuando no concurrían los requisitos legales para la publicación de la información, se podría estar permitiendo que dicho recurso se emplee con la finalidad de suplantar el régimen de recursos legalmente establecido en la normativa tributaria en relación con los actos de liquidación o sancionadores o, incluso, de las providencias de apremio. Por su parte, en la página 14 del informe, recomendó «limitar los supuestos en que el interesado pueda instar la supresión o rectificación de sus datos del listado de deudores a aquellos en los que se aprecie la concurrencia de un error material, de hecho o aritmético». Estas recomendaciones, finalmente, se incluyeron en el texto legal aprobado finalmente por el Parlamento.

¹¹ Dicho apartado establece:

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.

¹² Esta conclusión tiene cabida en el apartado 4 del artículo 92 ter de la LGT de Álava, que establece que «las alegaciones del interesado habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, así como al cumplimiento de los requisitos señalados en el apartado 1 del presente

también hay que tener presente que en el trámite parlamentario algún grupo defendió una propuesta más amplia, en la línea que ahora señala el TS, si bien dicha enmienda fue rechazada¹³, lo cual es significativo a la hora de establecer el sentido de la norma analizada.

Lo cierto es que ningún otro criterio de interpretación jurídica permite, a mi juicio, sostener la conclusión del TS en la resolución de esta cuestión. El tribunal ha concluido que no era necesario el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que podía interpretar el artículo 95 bis de la LGT para que se acomode a los principios constitucionales. No obstante, ya se ha indicado que la interpretación que realice el tribunal siempre tiene como límite los propios términos de la norma. Por ello, el tribunal no puede realizar una interpretación que no se acomode a la letra del precepto, aun cuando este vulnere garantías esenciales del obligado tributario, como ocurre en este caso. En definitiva, considero que en relación con este asunto también debió plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

En cualquier caso, he de subrayar que coincido plenamente con la decisión de fondo del tribunal. El precepto, que cierra la posibilidad a que las alegaciones se fundamenten en otras causas diferentes a las señaladas en el mismo, desnaturaliza el sentido que tiene un plazo de alegaciones en un procedimiento de este tipo, por lo que no se ajusta a los principios jurídicos más elementales relativos al derecho de defensa, que lo limita de forma desproporcionada. En las alegaciones debe admitirse cualquier argumento a través del cual se pretenda poner de manifiesto por parte de los deudores afectados que no se cumplen los requisitos previstos para que sus datos personales aparezcan en estos registros. En mi monografía sobre este asunto (Malvárez, 2015, p. 217) ya señalé lo siguiente:

los obligados tributarios que consideren que existen razones jurídicas, distintas de las previstas en el precepto, que determinarían su exclusión de los ficheros, deberían oponerse a la publicación en los mismos de sus datos personales. Tales argumentos podrán ser utilizados en los futuros recursos y reclamaciones que interpongan frente a su efectiva incorporación a un registro de este tipo. Además, podría plantearse la inconstitucionalidad de la norma que regula el trámite de alegaciones por restringir el derecho a la defensa de los obligados tributarios de un modo desproporcionado.

Posteriormente (Malvárez, 2022, p. 574), reiteraré la necesidad de modificar la normativa en el sentido indicado y, en particular:

artículo». Además, el apartado 5 impide que se afecte a la impugnación de las deudas y sanciones tributarias, así como otras actuaciones y procedimientos. Sin embargo, las normas forales de Vizcaya, Guipúzcoa y la Ley foral de Navarra han incorporado en esta materia la misma regulación que la norma estatal.

¹³ En este sentido, la enmienda número 94 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió defendió la siguiente redacción del precepto: «Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a cuestiones relacionadas con la concurrencia de los requisitos señalados en el apartado 1». Dicha enmienda se justificaba porque «... esta restricción excesiva puede llevar a la desnaturalizar dicho trámite y hacerlo inefectivo».

la limitación de los motivos de las alegaciones o el hecho de que no se haya previsto la notificación individual del acuerdo de publicación, de tal modo que las alegaciones presentadas ni tan siquiera recibirán una respuesta de la Administración tributaria, lo que supone una restricción de las posibilidades de defensa de los obligados tributarios en vía de recurso o reclamación.

3.4. La aplicación de la doctrina del TS en relación con los siguientes listados que se publiquen

La doctrina jurisprudencial dictada en las dos sentencias comentadas va a obligar a que las Administraciones tributarias modifiquen los criterios que han venido aplicando, en relación con los dos asuntos que constituían las cuestiones de interés casacional resueltas por el TS.

Así, en primer lugar, en las alegaciones que realicen los obligados tributarios podrán hacer referencia a cualquier cuestión jurídica de la que dependa su inclusión en los listados. Estos mismos argumentos se podrán reproducir en la vía judicial para oponerse a la aparición de su nombre en los listados, sin que, por tanto, se restrinja el derecho de defensa de los obligados tributarios por la limitación de los argumentos en la fase de alegaciones. El problema es que en el procedimiento previsto en el apartado 4 del artículo 95 bis de la LGT solo se prevé la posible rectificación de los listados, pero no que la Administración responda de forma individualizada a las alegaciones realizadas, lo que deja al obligado tributario que finalmente aparezca en el listado en una clara situación de indefensión y dificulta gravemente el posterior control judicial. Por tanto, debe preverse también la obligación de que la Administración responda a las alegaciones presentadas, aunque el procedimiento se dilate en el tiempo. En cualquier caso, lo que no será admisible es que, en el recurso posterior, la Administración señale que el rechazo de las alegaciones se debió a que estas no se ceñían a poner de manifiesto la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, pues el TS ha señalado que estas se pueden referir a cualquier cuestión jurídica relevante para la inclusión del deudor en los listados.

En segundo lugar, en relación con los listados que se publicarán en 2023 y en los siguientes años, será necesario depurar los débitos pendientes de pago, pues deberán eliminarse del cómputo las deudas y sanciones que estén pendientes de la resolución de un recurso o reclamación, ya sea en la vía administrativa o judicial, con independencia de que se encuentren suspendidas, así como las liquidaciones vinculadas a delito. Solo cuando las deudas y sanciones sean firmes o cuando exista condena penal por delito contra la Hacienda pública podrán tomarse en consideración para determinar el débito pendiente de pago en la fecha de referencia. En otro caso, el acuerdo de inclusión será nulo, de acuerdo con la Sentencia del TS 86/2023, cuyo FJ 4.º concluye que «al no ser firme las resoluciones declarando a la TGSS sujeto pasivo deudor de las deudas que dieron lugar a la inclusión, devenía nula la referida inclusión».

Pero, además, el Alto Tribunal ha señalado que hay muchos más aspectos controvertidos en relación con el artículo 95 bis de la LGT que las cuestiones con interés casacional planteadas. En este sentido, el FJ 4.º de la Sentencia 86/2023 señala lo siguiente:

El precepto, desde su publicación, ha creado una importante polémica doctrinal, se polemiza desde su naturaleza y carácter, hasta la puesta en cuestión por incidir sobre derechos fundamentales [...] Como decimos existe polémica por suscitar la aplicación del precepto numerosas cuestiones vidriosas, desde luego muchas más que las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión sugiere, pero sin perjuicio de centrarnos en las mismas, ha de reconocerse que el asunto que nos ocupa es un ejemplo paradigmático de los numerosos problemas que la aplicación de esta figura plantea.

Esta afirmación del TS debería ser suficiente para justificar una reforma del artículo 95 bis de la LGT. A través de ella el legislador debería acomodar dicho precepto a la interpretación que ha realizado el TS del mismo. Pero se tendría que dar un paso más allá, pues se debería aprovechar la ocasión para realizar una reforma más amplia de esta figura, pues, como he señalado reiteradamente en publicaciones anteriores, es posible introducir soluciones que sean más respetuosas con los derechos y garantías de los contribuyentes y que, además, determinarían una mayor eficacia de la publicación de los listados a efectos del cobro de las deudas y sanciones pendientes de pago, que debe ser el objetivo final de la publicación, y no, únicamente el escarnio público de quienes aparezcan en los listados. Así, se ha de realizar una amplia reforma que contemple otras situaciones que se excluyan de la publicación distintas de las previstas en el precepto y de las analizadas por el TS, y se deben introducir modificaciones en aspectos esenciales del procedimiento para llevar a cabo la publicación, su periodicidad y para hacer efectivo el ejercicio del derecho de rectificación, entre otros aspectos. Todas estas cuestiones las he analizado en los dos trabajos anteriores que he publicado sobre esta materia, a los cuales me remito.

Referencias bibliográficas

- Cayón Galiardo, A. (2015). La publicación del listado de morosos y de la identidad de los defraudadores a la Hacienda Pública. *Revista Técnica Tributaria*, 111 [Sección Editorial].
- García Novoa, C. (2018). *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios: publicación de situaciones de incumplimiento relevante*. Tirant lo Blanch.
- Malvárez Pascual, L. A. (2016). *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*. Aranzadi.
- Malvárez Pascual, L. A. (2022). Las reformas introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, en la normativa reguladora de los listados de deudores tributarios morosos. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (Dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal* (pp. 539-578). Thomson Reuters Aranzadi.
- Mata Sierra, M. T. (2016). La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (Coords.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Huygens.
- Olivares Olivares, B. D. (2015). La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales. *Quincena Fiscal*, 11 (BIB 2015\1894).
- Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 381, 5-50.