

LA INCLUSIÓN EN LA LISTA DE DEUDORES DE DEUDAS EN TRÁMITE DE APLAZAMIENTO

Análisis de la SAN de 11 de julio de 2016 (rec. núm. 39/2016)

Esaú Alarcón García

Profesor de la Universidad Abat Oliba CEU

EXTRACTO

La resolución que aquí se comenta supone un primer hito respecto del enjuiciamiento de una medida prevista en la reciente reforma de la Ley General Tributaria que fue objeto de propaganda política y cuya implantación generó un intenso debate en la doctrina: la lista de deudores tributarios. En concreto, el comentario se refiere a una sentencia que trata un aspecto discutido, como es si resulta posible incluir en la citada lista a deudas sobre las cuales se encuentra en tramitación un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.

1. ANTECEDENTES

Las modificaciones operadas en la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo) por parte de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, giran, como viene ocurriendo en los últimos años, en un contexto de lucha contra el fraude que llega a lo patológico.

Así, la exposición de motivos de la reforma de la LGT citada plantea la lucha contra la defraudación tributaria a través de mecanismos preventivos y educativos, además de los habituales mecanismos de tipo represivo.

En esa línea, se configura un novedoso régimen de publicidad de aquellos contribuyentes que tengan deudas tributarias por un importe superior a un millón de euros, lo que podría calificarse –siguiendo a ESCRIBANO¹– como una medida «de estigmatización del obligado tributario

¹ ESCRIBANO, F.: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, Civitas. En este sentido, el autor señala que es una medida antifraude «que da a conocer a los deudores de la Hacienda Pública que no han pagado sus deudas, aunque hayan cumplido con sus deberes tributarios, incluso temporáneamente y no a defraudadores que hayan pagado inmediatamente su sanción, por ejemplo».

[...]» sin que, a los efectos de incurrir en su ámbito de aplicación, sea ni tan siquiera precisa la comisión de un acto ilícito².

Las modificaciones normativas efectuadas afectan, básicamente, a los artículos 95 –se introduce un apartado 4 de nuevo cuño, se enumeran de nuevo³ los apartados posteriores y se modifica la redacción del apartado 3– y 95 bis –de nueva creación–, además de la normativa de tipo penal que dejaremos de lado en el presente comentario.

La primera lista de deudores tributarios fue divulgada en el mes de diciembre de 2015, tomándose en ella como fecha de referencia de las deudas susceptibles de incluirse en el listado el 31 de julio de 2015. La segunda fecha de confección del listado de deudores fue el 31 de diciembre de 2015, dándose a conocer su contenido en el último día previsto en el artículo 95 bis.4 para su publicación, esto es, el 30 de junio de 2016⁴.

Inserto en este último listado denigratorio, se encontraba el nombre de la entidad Hoteles Turísticos Unidos, SA, compañía que interpuso un recurso para la protección jurisdiccional del derecho al honor y a la propia imagen que dio pie a la resolución que ahora se comentará, en la que se discierne una cuestión que la doctrina puso en duda tempranamente ante la entrada en vigor de la nueva normativa.

2. SUPUESTO DE HECHO

Mediante acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña notificado el 5 de abril de 2016, se le comunica a la mercantil citada la decisión de incluirla en el listado de deudores por incumplimiento relevante de obligaciones tributarias del año 2015, el cual sería objeto de publicación en la página web de la AEAT a partir del mes de mayo de ese año.

² En puridad, debiera decirse que se trata de una novedad desde el punto de vista posconstitucional, puesto que el 9 de marzo de 1959 se publicó –puede verse en la web www.vozpopuli.com utilizando los operadores booleanos de búsqueda «franco» y «falciani»– en el Boletín Oficial del Estado un listado de grandes evasores, un total de 872 personas de ilustres apellidos que tenían cuentas no declaradas en Suiza. También en GÓMEZ TABOADA, J.: «¿Es el 20N una fecha idónea para hablar de la lista de deudores y de la de defraudadores?», en *blog.gestores.net*, de 17 de noviembre de 2015. En cuanto al derecho comparado, siguiendo a SÁNCHEZ PEDROCHE, países de nuestro entorno disponen de análogas medidas, como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia, Reino Unido, Noruega, Suecia y Australia. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *RCyT. CEF*, n.º 391, 2015.

³ No «renumeran», como indica la modificación operada, pues «renumerar» no es un término admitido por la Real Academia de la Lengua.

⁴ Este precepto señala, en uno de sus párrafos, que: «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».

El contribuyente en cuestión, tras efectuar el pertinente requerimiento previo, decide acudir a la vía judicial, especial y de preferente tramitación, de protección de los derechos fundamentales al honor y a la propia imagen, considerando que la decisión administrativa podía considerarse una vía de hecho imputable al director general de la AEAT y solicitándose como medida cautelar de urgente adopción la paralización de la publicación del listado de deudores correspondiente o, en su defecto, la exclusión preventiva de la recurrente de dicho listado.

La parte actora fundamenta su reclamación, fundamentalmente, en que dentro del periodo voluntario de pago correspondiente a las deudas que han dado lugar a la actuación administrativa recurrida –pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del segundo y tercer trimestre de 2015, con una deuda acumulada de 5.075.567,17 €– se solicitó su aplazamiento, el cual se encontraba en trámite en el momento de recibir la comunicación de la inclusión en la lista de deudores relevantes –o presuntos deudores– y fue finalmente concedido tras la contestación a un requerimiento de aportación de datos y documentación.

De esta manera, no existía ninguna deuda apremiada del contribuyente que pudiera dar lugar a una medida de ese tipo, vulneradora de su derecho al honor y a su imagen.

Mediante Auto del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de 25 de abril de 2015, que resuelve la pieza de medidas cautelares 1/2016, se acuerda no haber lugar a la medida cautelarísima reclamada por la parte. Ello no obstante, mediante Auto de 28 de abril de 2016 y auto denegatorio de aclaración posterior, se resuelve por el tribunal *ad hoc* conceder la medida cautelar de suspensión al considerar que concurren las circunstancias de una vía de hecho en la adopción del acuerdo de inclusión de dicho contribuyente en el listado de deudores.

La concreta medida cautelar consistió en ordenar al director general de la AEAT que cesara la vía de hecho, excluyendo preventivamente a la entidad recurrente del listado de deudores a la hacienda pública del ejercicio 2015.

Según la representación estatal, que impugna dicha resolución judicial, el auto incurría en un error pues mencionaba explícitamente la existencia de un procedimiento legalmente establecido –en el art. 95 bis LGT–, pero se extralimitaba al aplicar a pesar de ello el concepto de vía de hecho, que no resultaría pertinente al tratarse de un procedimiento administrativo reglado.

La Audiencia Nacional resuelve en sentido desestimatorio, en Sentencia que sirve de base al presente comentario, de fecha 11 de julio de 2016⁵, el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Tributaria a través de la abogacía del estado, confirmando el auto sin hacer expresa imposición en costas a la parte apelante.

⁵ Sentencia n.º 306/2016, de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de la cual es ponente la Ilma. Begoña Fernández Dozagarat, por la que se resuelve el recurso de apelación n.º 39/2016 (NFJ064077).

A pesar de ello, la sentencia matiza que la alusión que hace el auto recurrido en cuanto a la consideración de la existencia de una vía de hecho no resulta acertada, debiendo considerarla referida a la intimación dirigida a la Administración para que cesara en su actividad sin haber obtenido respuesta de ello.

De esta manera, en el ámbito formal el tribunal considera que al existir un cauce procesal legal por el cual discurre la actuación administrativa –el previsto en el art. 95 bis LGT– no cabe hablar de vía de hecho, pues tal concepto se limita a aquellos actos administrativos carentes de cobertura legal o que fueran desproporcionados y no amparados en su totalidad por la ley.

Ello no obstante, en cuanto al fondo de la cuestión, se considera por el juzgador que «en atención a la literalidad del precepto –en referencia al art. 95 bis LGT y, concretamente, al apartado 1 *in fine*, que se subraya en la resolución–, no sería procedente la inclusión en el listado de deudores en los supuestos de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria», comprobándose en el expediente administrativo que se solicitó un aplazamiento de una parte de la deuda tributaria, el cual fue concedido por la Administración tras la aportación de una serie de documentación requerida a tal fin.

Así las cosas, «al haberse comprobado que la entidad solicitó y le fue concedida (sic) el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, concurren (sic) una de las causas que impiden esa publicación y mientras dicha causa perdure, esto es, mientras el aplazamiento/fraccionamiento se cumpla, hay que adoptar la medida cautelar de suspensión por esta razón».

3. COMENTARIO CRÍTICO A LA RESOLUCIÓN

La resolución objeto del presente comentario, con el pragmatismo, parquedad y sencillez hermenéutica apropiados para resolver una medida judicial incidental, trata uno de los más importantes óbices puestos de manifiesto por la doctrina ante la regulación del listado de deudores tributarios por el nuevo artículo 95 bis de la LGT.

A priori, la propaganda divulgada al gran público acerca de la medida hablaba –y sigue haciéndolo– de un listado de morosos, cuando *lege lata* lo que se regula es un escarnio para presuntos deudores tributarios con importes de deudas o sanciones tributarias pendientes de ingreso superiores a un millón de euros.

En efecto, en ningún momento la redacción del novedoso precepto de la LGT parte de la base de la existencia de una infracción tributaria –lo que sí supondría una regulación educativa adicional a la comisión de un acto punible–, ni tampoco la concurrencia de los presupuestos para el comienzo de un procedimiento ejecutivo; en realidad los listados oprobiosos únicamente exigen un umbral de deudas determinado y «que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario» –art. 95.1– indicándose

seguidamente que a tales efectos «no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

La redacción del precepto resulta poco respetuosa con el *iter* procesal tradicional previsto normativamente para el cumplimiento de las deudas tributarias, que se viene separando desde tiempos lejanos en un periodo voluntario y un periodo ejecutivo de pago⁶. El primero, como es por todos conocido, supone el pago tempestivo de las deudas tributarias en los plazos fijados a tal efecto, dándose comienzo precisamente al segundo procedimiento desde el día siguiente de la finalización del plazo de pago en voluntaria, lo que supone el inicio del periodo ejecutivo y la aparición automática de los recargos de apremio –arts. 161.1 y 28 LGT, entre otros–.

Como especialidad en materia de satisfacción del crédito tributario, se regula la posibilidad de que el contribuyente solicite un aplazamiento o fraccionamiento de su deuda tributaria, siendo los efectos de esa solicitud diametralmente diferentes en caso de hacerse en periodo voluntario de pago o en periodo ejecutivo. Así las cosas, la solicitud efectuada en plazo voluntario conlleva la suspensión de la obligación de pago de la deuda tributaria, no iniciándose el periodo ejecutivo en tanto se encuentre en tramitación la súplica efectuada⁷. En cambio, de efectuarse la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria en periodo ejecutivo, ello no impedirá la continuación del procedimiento ejecutivo ni la anulación de los recargos de apremio que correspondan⁸.

Pues bien, el listado de presuntos deudores se desvía, aparentemente, de tan clara dicotomía entre aquel crédito cuyo aplazamiento o fraccionamiento se ha solicitado en periodo voluntario y aquel otro que lo ha hecho en periodo ejecutivo, configurando una medida indirecta penalizadora para los contribuyentes que, con voluntad de pago y actuando diligentemente, se sirvan solicitar en plazo voluntario un aplazamiento o fraccionamiento de sus deudas superior al millón de euros por una situación de incapacidad transitoria de pago. Y ello aunque con posterioridad se les conceda el aplazamiento o fraccionamiento y, para más inri, aunque paguen religiosamente en los plazos estipulados los fraccionamientos o aplazamientos fijados en el acuerdo de concesión.

En efecto, el apartado b) del artículo 95 bis de la LGT da a entender que lo verdaderamente importante para ver publicitada una deuda tributaria no es la morosidad, esto es, el que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que el contribuyente efectuara el pago –o soli-

⁶ Así, el apartado 2 del artículo 160 de la LGT señala que: «2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse: a) En periodo voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley. b) En periodo ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio».

⁷ En efecto, «La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes» –art. 160.2 LGT–.

⁸ Y así, «Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago» –art. 160.3 LGT–.

citara el aplazamiento o fraccionamiento— de la deuda tributaria, sino meramente el «que no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario».

Sin embargo, esta primera conclusión literal tan devastadora, que penalizaría a aquel contribuyente que necesita financiación o adolece de problemas de tesorería pero tiene voluntad de cumplir sus deberes tributarios, ve menguados sus efectos por la puntualización efectuada seguidamente en el sentido de que «no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

Esta segunda previsión reduce significativamente el alcance de las deudas a incluir en el listado, pues elimina aquellas deudas que tengan concedido —y hay que entender, que cumplan— un acuerdo de concesión de aplazamiento o fraccionamiento.

Ahora bien, ¿qué ocurrirá con las deudas tributarias «en trámite» de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión? No se trata, en puridad, de deudas «aplazadas o suspendidas», pues aún no disponen de la autorización administrativa que supone la concesión del aplazamiento en el pago, pero si la solicitud se efectuó en periodo voluntario la inclusión de estas deudas en el listado supondría penalizar con el escarnio público a contribuyentes cumplidores con la normativa tributaria, cuyo único delito ha sido su iliquidez.

Si interpretamos el párrafo en cuestión de modo sistemático, atendiendo a la configuración legal tradicional del procedimiento de pago de las deudas tributarias, cabe entender que cuando la ley habla de deudas aplazadas o suspendidas en realidad se está refiriendo a deudas que se encuentren en trámite de aplazamiento o suspensión, efectuado en cualquier caso en plazo voluntario de ingreso, de acuerdo con el artículo 160.2 de la LGT. Tomando las palabras de GÓMEZ TABOADA, «en puridad, una deuda pendiente de admitirse su aplazamiento/fraccionamiento (al igual que una petición de suspensión no resuelta) no es una deuda cuyo plazo voluntario haya vencido (pues incluso denegándose esa petición, habrá de abrirse un nuevo plazo voluntario y, además, mientras la AEAT resuelve esa petición, la obligación de ingreso está cautelarmente suspendida)⁹.

De la misma manera, una exégesis integradora partiría de la base de que el propio precepto aquí estudiado —el art. 95 bis LGT— viene titulado de la siguiente manera: «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias». Pues bien, de ahí cabe entender que el contribuyente que cumple tempestivamente con sus obligaciones tributarias, solicitando en plazo voluntario un aplazamiento o una suspensión de sus deudas, no puede considerarse incumplidor —menos, por supuesto, incumplidor relevante—; ergo no podría incluirse en el listado hasta, cuando menos, el momento en que deje de ser cumplidor, que se producirá ni más ni menos en el momento en que deje de estar al corriente de sus pagos con el fisco, esto es, cuando se inicie el periodo ejecutivo.

⁹ GÓMEZ TABOADA, J.: *30 de junio de 2016: Lista anual de deudores a Hacienda, blog.gestores.net*, de 12 de julio de 2016.

A fortiori, debe recordarse que la concesión de un aplazamiento o un fraccionamiento «no es una discrecionalidad de la Administración, sino que tiene la naturaleza de derecho subjetivo de los contribuyentes, siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión», en palabras del Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de octubre de 2015.

No es extraño pensar, por demás, que la penosa redacción del precepto sea una mala corrección del precepto que regulaba esta cuestión en el anteproyecto de reforma de la LGT previo a la definitiva modificación de 2015, que no solo incluía (aparentemente) en el célebre listado a las deudas en trámite de aplazamiento, sino que también eran directamente carne del oprobio aquellas que estuvieran suspendidas. Este aspecto fue objeto de dura crítica por parte del Consejo de Estado en el dictamen correspondiente al anteproyecto¹⁰, porque como bien indica GÓMEZ TABOADA, «si la deuda está suspendida, también lo está (es obvio) el derecho de cobro de la administración tributaria que, de este modo, ha quedado vivo pero latente, en un estado inerte o virtual; ergo, ¿cómo se me puede calificar como moroso respecto a una presunta deuda cuyo cobro mi acreedor no puede instar?»¹¹. Pues bien, parece que partiendo de esa errónea previsión, se procedió a una subsanación insuficiente o, por mejor decir, a un apaño que llevaría a idéntica consideración absurda: tratar al deudor en voluntaria, al cumplidor asfixiado, de idéntica manera que al moroso recalitrante.

Toda la lógica hermenéutica que se acaba de poner de manifiesto no se compadece con lo que, dado el supuesto de hecho que se comenta, parece que sea la praxis administrativa llevada a cabo por parte de los órganos de recaudación de la AEAT, que han incluido en los listados de presuntos deudores tributarios a contribuyentes al corriente de pagos de sus obligaciones tributarias que se encontraban tramitando, en voluntaria, un aplazamiento de sus deudas tributarias.

La Audiencia Nacional se refiere en su exégesis, para llegar a la misma conclusión y pensando más en lo que aconteció con posterioridad al recurrente, a la literalidad del precepto, teniendo en cuenta que el aplazamiento en trámite fue, finalmente, concedido por parte de la Administración.

Hubiera sido deseable, aunque difícil en una resolución judicial con unos parámetros tan limitados de enjuiciamiento, que la sentencia estableciera tajantemente los límites para la inclusión de deudas tributarias en el listado de deudores, de forma que se eliminara de raíz la práctica de incluir en ellos a deudas en trámite de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.

De lege ferenda, obvio resulta decirlo, lo idóneo sería una corrección del precepto en cuestión a los efectos de que quede claro que no se trata tanto de evitar incluir en el listado a las deudas aplazadas o suspendidas, sino a aquellas cuyo aplazamiento, fraccionamiento o suspensión efectuada en plazo voluntario se encuentre en tramitación, en tanto la solicitud efectuada por el

¹⁰ Para mayor abundamiento, Dictamen n.º 130/2015, aprobado unánimemente el 9 de abril de 2015.

¹¹ GÓMEZ TABOADA, J.: *Reforma de la Ley General Tributaria: «against all odds»*, *blog.gestores.net*, de 28 de abril de 2015.

contribuyente no sea objeto de denegación o inadmisión o, mejor aún, en tanto no se produzca el inicio del periodo ejecutivo. Una simple remisión a los términos del apartado 2 del artículo 160 del propio texto legal sería suficiente.

4. COMENTARIO CRÍTICO AL LISTADO DE (PRESUNTOS) DEUDORES

Las soluciones legales para luchar contra la defraudación tributaria deben resultar proporcionadas, es decir, según inveterada doctrina constitucional exportada del derecho alemán, han de ponderar los intereses en juego de modo que no sea más grave el perjuicio que generan que el beneficio real para la comunidad.

Los efectos de la inclusión en un listado de deudores tributarios pueden resultar devastadores para determinados contribuyentes, fuere por razones de imagen ante la opinión pública, fuere por razones de credibilidad ante los acreedores o la banca. Sin embargo, resulta muy dudoso pensar que, a pesar de un escarnio público de estas características, se consiga aumentar las arcas del erario público.

De ello se colige, claramente, que la medida adolece de una desproporción palmaria y, por consiguiente, no pasaría el tamiz exigido por el Tribunal Constitucional a estos efectos. En palabras de ESCRIBANO, «para el cumplimiento de objetivos plausibles –la lucha contra el fraude fiscal– se estarían utilizando instrumentos que difícilmente lo lograrán, amén de sacrificar, mediante ellos, otros bienes jurídicos de primera protección como es el derecho a la intimidad»¹².

A esta falta de proporcionalidad contribuye, sin lugar a dudas, la modificación llevada a cabo en el artículo 95 de la LGT, que ahora incluye una nueva causa de exclusión de la confidencialidad de los datos de carácter tributario, como son razones de interés público. En este sentido, ESCRIBANO ha apuntado que «el sedicente interés público de dar publicidad a situaciones de morosidad carece de relevancia tributaria, es ofensivo o enojoso y difícilmente soportaría un juicio proporcionalidad entre la finalidad perseguida y el potencial daño causado».

Como bien apuntó, en definitiva, el dictamen del Consejo de Estado emitido respecto del anteproyecto de ley de reforma tributaria, un listado de este tipo debe confeccionarse en atención a «un equilibrio entre el interés que se persigue, ejemplarizante y de transparencia y seguridad públicas, y los derechos de los afectados, muy particularmente los de su intimidad personal y honor».

Además de desproporcionada, como se ha visto en el caso de autos, la medida es injusta pues trata indistintamente al deudor cumplidor con problemas financieros de pago que al moro-

¹² *Op. cit. Vide*, también, MARTÍN QUERALT, J.: «Listas de morosos o defraudadores... esa es la cuestión», *Tribunal fiscal*, n.º 265, 2013, *passim*.

so, de igual manera que también se trata de forma pareja al moroso y al defraudador, pues no se diferencia en el listado –ni se individualiza– a aquel que tiene una deuda tributaria respecto de aquel otro cuya cifra adeudada procede de la comisión de una infracción tributaria. En otras palabras, no se discriminan cuotas de sanciones tributarias.

A estos problemas se une un carácter cuasisancionador de la lista de presuntos deudores, que por su carácter penalizador debiera exigir que el procedimiento por el cual se adoptara la decisión de incluir a un contribuyente en la malhadada lista, tuviera las garantías constitucionales de todo procedimiento punitivo¹³.

En definitiva, nos encontramos con una medida que ni es novedosa ni está bien confeccionada, con un objetivo claro como es el escarnio público del que es poco merecedor el honesto contribuyente que solicita en plazo un aplazamiento de sus deudas –cumplidor con sus obligaciones tributarias pero con dificultades de tesorería–, con caracteres propios del derecho sancionador y que afecta de lleno a derechos constitucionales como la intimidad y la propia imagen, cuya conculcación puede activar la responsabilidad del estado. Mucho coste y poco beneficio para la comunidad.

¹³ Y, por tanto, debería permitir el derecho de recurso y no, como se hace en la norma vigente, un derecho de efectuar alegaciones tras un único intento de notificación, un procedimiento *ad hoc*, una obligación de motivar la culpabilidad, etc. Este tema es tratado en su conjunto por Sergio Luis DONCEL NÚÑEZ en «El listado de deudores a la Hacienda pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿tiene carácter sancionador?», RCyT. CEF, n.º 395, 2016, *passim*.

El contribuyente en cuestión, tras efectuar el pertinente requerimiento previo, decide acudir a la vía judicial, especial y de preferente tramitación, de protección de los derechos fundamentales al honor y a la propia imagen, considerando que la decisión administrativa podía considerarse una vía de hecho imputable al director general de la AEAT y solicitándose como medida cautelar de urgente adopción la paralización de la publicación del listado de deudores correspondiente o, en su defecto, la exclusión preventiva de la recurrente de dicho listado.

La parte actora fundamenta su reclamación, fundamentalmente, en que dentro del periodo voluntario de pago correspondiente a las deudas que han dado lugar a la actuación administrativa recurrida –pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del segundo y tercer trimestre de 2015, con una deuda acumulada de 5.075.567,17 €– se solicitó su aplazamiento, el cual se encontraba en trámite en el momento de recibir la comunicación de la inclusión en la lista de deudores relevantes –o presuntos deudores– y fue finalmente concedido tras la contestación a un requerimiento de aportación de datos y documentación.

De esta manera, no existía ninguna deuda apremiada del contribuyente que pudiera dar lugar a una medida de ese tipo, vulneradora de su derecho al honor y a su imagen.

Mediante Auto del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de 25 de abril de 2015, que resuelve la pieza de medidas cautelares 1/2016, se acuerda no haber lugar a la medida cautelarísima reclamada por la parte. Ello no obstante, mediante Auto de 28 de abril de 2016 y auto denegatorio de aclaración posterior, se resuelve por el tribunal *ad hoc* conceder la medida cautelar de suspensión al considerar que concurren las circunstancias de una vía de hecho en la adopción del acuerdo de inclusión de dicho contribuyente en el listado de deudores.

La concreta medida cautelar consistió en ordenar al director general de la AEAT que cesara la vía de hecho, excluyendo preventivamente a la entidad recurrente del listado de deudores a la hacienda pública del ejercicio 2015.

Según la representación estatal, que impugna dicha resolución judicial, el auto incurría en un error pues mencionaba explícitamente la existencia de un procedimiento legalmente establecido –en el art. 95 bis LGT–, pero se extralimitaba al aplicar a pesar de ello el concepto de vía de hecho, que no resultaría pertinente al tratarse de un procedimiento administrativo reglado.

La Audiencia Nacional resuelve en sentido desestimatorio, en Sentencia que sirve de base al presente comentario, de fecha 11 de julio de 2016⁵, el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Tributaria a través de la abogacía del estado, confirmando el auto sin hacer expresa imposición en costas a la parte apelante.

⁵ Sentencia n.º 306/2016, de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de la cual es ponente la Ilma. Begoña Fernández Dozagarat, por la que se resuelve el recurso de apelación n.º 39/2016 (NFJ064077).

A pesar de ello, la sentencia matiza que la alusión que hace el auto recurrido en cuanto a la consideración de la existencia de una vía de hecho no resulta acertada, debiendo considerarla referida a la intimación dirigida a la Administración para que cesara en su actividad sin haber obtenido respuesta de ello.

De esta manera, en el ámbito formal el tribunal considera que al existir un cauce procesal legal por el cual discurre la actuación administrativa –el previsto en el art. 95 bis LGT– no cabe hablar de vía de hecho, pues tal concepto se limita a aquellos actos administrativos carentes de cobertura legal o que fueran desproporcionados y no amparados en su totalidad por la ley.

Ello no obstante, en cuanto al fondo de la cuestión, se considera por el juzgador que «en atención a la literalidad del precepto –en referencia al art. 95 bis LGT y, concretamente, al apartado 1 *in fine*, que se subraya en la resolución–, no sería procedente la inclusión en el listado de deudores en los supuestos de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria», comprobándose en el expediente administrativo que se solicitó un aplazamiento de una parte de la deuda tributaria, el cual fue concedido por la Administración tras la aportación de una serie de documentación requerida a tal fin.

Así las cosas, «al haberse comprobado que la entidad solicitó y le fue concedida (sic) el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, concurren (sic) una de las causas que impiden esa publicación y mientras dicha causa perdure, esto es, mientras el aplazamiento/fraccionamiento se cumpla, hay que adoptar la medida cautelar de suspensión por esta razón».

3. COMENTARIO CRÍTICO A LA RESOLUCIÓN

La resolución objeto del presente comentario, con el pragmatismo, parquedad y sencillez hermenéutica apropiados para resolver una medida judicial incidental, trata uno de los más importantes óbices puestos de manifiesto por la doctrina ante la regulación del listado de deudores tributarios por el nuevo artículo 95 bis de la LGT.

A priori, la propaganda divulgada al gran público acerca de la medida hablaba –y sigue haciéndolo– de un listado de morosos, cuando *lege lata* lo que se regula es un escarnio para presuntos deudores tributarios con importes de deudas o sanciones tributarias pendientes de ingreso superiores a un millón de euros.

En efecto, en ningún momento la redacción del novedoso precepto de la LGT parte de la base de la existencia de una infracción tributaria –lo que sí supondría una regulación educativa adicional a la comisión de un acto punible–, ni tampoco la concurrencia de los presupuestos para el comienzo de un procedimiento ejecutivo; en realidad los listados oprobiosos únicamente exigen un umbral de deudas determinado y «que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario» –art. 95.1– indicándose

seguidamente que a tales efectos «no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

La redacción del precepto resulta poco respetuosa con el *iter* procesal tradicional previsto normativamente para el cumplimiento de las deudas tributarias, que se viene separando desde tiempos lejanos en un periodo voluntario y un periodo ejecutivo de pago⁶. El primero, como es por todos conocido, supone el pago tempestivo de las deudas tributarias en los plazos fijados a tal efecto, dándose comienzo precisamente al segundo procedimiento desde el día siguiente de la finalización del plazo de pago en voluntaria, lo que supone el inicio del periodo ejecutivo y la aparición automática de los recargos de apremio –arts. 161.1 y 28 LGT, entre otros–.

Como especialidad en materia de satisfacción del crédito tributario, se regula la posibilidad de que el contribuyente solicite un aplazamiento o fraccionamiento de su deuda tributaria, siendo los efectos de esa solicitud diametralmente diferentes en caso de hacerse en periodo voluntario de pago o en periodo ejecutivo. Así las cosas, la solicitud efectuada en plazo voluntario conlleva la suspensión de la obligación de pago de la deuda tributaria, no iniciándose el periodo ejecutivo en tanto se encuentre en tramitación la súplica efectuada⁷. En cambio, de efectuarse la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria en periodo ejecutivo, ello no impedirá la continuación del procedimiento ejecutivo ni la anulación de los recargos de apremio que correspondan⁸.

Pues bien, el listado de presuntos deudores se desvía, aparentemente, de tan clara dicotomía entre aquel crédito cuyo aplazamiento o fraccionamiento se ha solicitado en periodo voluntario y aquel otro que lo ha hecho en periodo ejecutivo, configurando una medida indirecta penalizadora para los contribuyentes que, con voluntad de pago y actuando diligentemente, se sirvan solicitar en plazo voluntario un aplazamiento o fraccionamiento de sus deudas superior al millón de euros por una situación de incapacidad transitoria de pago. Y ello aunque con posterioridad se les conceda el aplazamiento o fraccionamiento y, para más inri, aunque paguen religiosamente en los plazos estipulados los fraccionamientos o aplazamientos fijados en el acuerdo de concesión.

En efecto, el apartado b) del artículo 95 bis de la LGT da a entender que lo verdaderamente importante para ver publicitada una deuda tributaria no es la morosidad, esto es, el que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que el contribuyente efectuara el pago –o soli-

⁶ Así, el apartado 2 del artículo 160 de la LGT señala que: «2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse: a) En periodo voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley. b) En periodo ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio».

⁷ En efecto, «La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes» –art. 160.2 LGT–.

⁸ Y así, «Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago» –art. 160.3 LGT–.

citara el aplazamiento o fraccionamiento— de la deuda tributaria, sino meramente el «que no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario».

Sin embargo, esta primera conclusión literal tan devastadora, que penalizaría a aquel contribuyente que necesita financiación o adolece de problemas de tesorería pero tiene voluntad de cumplir sus deberes tributarios, ve menguados sus efectos por la puntualización efectuada seguidamente en el sentido de que «no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas».

Esta segunda previsión reduce significativamente el alcance de las deudas a incluir en el listado, pues elimina aquellas deudas que tengan concedido —y hay que entender, que cumplan— un acuerdo de concesión de aplazamiento o fraccionamiento.

Ahora bien, ¿qué ocurrirá con las deudas tributarias «en trámite» de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión? No se trata, en puridad, de deudas «aplazadas o suspendidas», pues aún no disponen de la autorización administrativa que supone la concesión del aplazamiento en el pago, pero si la solicitud se efectuó en periodo voluntario la inclusión de estas deudas en el listado supondría penalizar con el escarnio público a contribuyentes cumplidores con la normativa tributaria, cuyo único delito ha sido su iliquidez.

Si interpretamos el párrafo en cuestión de modo sistemático, atendiendo a la configuración legal tradicional del procedimiento de pago de las deudas tributarias, cabe entender que cuando la ley habla de deudas aplazadas o suspendidas en realidad se está refiriendo a deudas que se encuentren en trámite de aplazamiento o suspensión, efectuado en cualquier caso en plazo voluntario de ingreso, de acuerdo con el artículo 160.2 de la LGT. Tomando las palabras de GÓMEZ TABOADA, «en puridad, una deuda pendiente de admitirse su aplazamiento/fraccionamiento (al igual que una petición de suspensión no resuelta) no es una deuda cuyo plazo voluntario haya vencido (pues incluso denegándose esa petición, habrá de abrirse un nuevo plazo voluntario y, además, mientras la AEAT resuelve esa petición, la obligación de ingreso está cautelarmente suspendida)⁹.

De la misma manera, una exégesis integradora partiría de la base de que el propio precepto aquí estudiado —el art. 95 bis LGT— viene titulado de la siguiente manera: «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias». Pues bien, de ahí cabe entender que el contribuyente que cumple tempestivamente con sus obligaciones tributarias, solicitando en plazo voluntario un aplazamiento o una suspensión de sus deudas, no puede considerarse incumplidor —menos, por supuesto, incumplidor relevante—; ergo no podría incluirse en el listado hasta, cuando menos, el momento en que deje de ser cumplidor, que se producirá ni más ni menos en el momento en que deje de estar al corriente de sus pagos con el fisco, esto es, cuando se inicie el periodo ejecutivo.

⁹ GÓMEZ TABOADA, J.: *30 de junio de 2016: Lista anual de deudores a Hacienda, blog.gestores.net*, de 12 de julio de 2016.

A fortiori, debe recordarse que la concesión de un aplazamiento o un fraccionamiento «no es una discrecionalidad de la Administración, sino que tiene la naturaleza de derecho subjetivo de los contribuyentes, siempre que se den las circunstancias y se cumplan los requisitos a los que el legislador condiciona su concesión», en palabras del Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de octubre de 2015.

No es extraño pensar, por demás, que la penosa redacción del precepto sea una mala corrección del precepto que regulaba esta cuestión en el anteproyecto de reforma de la LGT previo a la definitiva modificación de 2015, que no solo incluía (aparentemente) en el célebre listado a las deudas en trámite de aplazamiento, sino que también eran directamente carne del oprobio aquellas que estuvieran suspendidas. Este aspecto fue objeto de dura crítica por parte del Consejo de Estado en el dictamen correspondiente al anteproyecto¹⁰, porque como bien indica GÓMEZ TABOADA, «si la deuda está suspendida, también lo está (es obvio) el derecho de cobro de la administración tributaria que, de este modo, ha quedado vivo pero latente, en un estado inerte o virtual; ergo, ¿cómo se me puede calificar como moroso respecto a una presunta deuda cuyo cobro mi acreedor no puede instar?»¹¹. Pues bien, parece que partiendo de esa errónea previsión, se procedió a una subsanación insuficiente o, por mejor decir, a un apaño que llevaría a idéntica consideración absurda: tratar al deudor en voluntaria, al cumplidor asfixiado, de idéntica manera que al moroso recalitrante.

Toda la lógica hermenéutica que se acaba de poner de manifiesto no se compadece con lo que, dado el supuesto de hecho que se comenta, parece que sea la praxis administrativa llevada a cabo por parte de los órganos de recaudación de la AEAT, que han incluido en los listados de presuntos deudores tributarios a contribuyentes al corriente de pagos de sus obligaciones tributarias que se encontraban tramitando, en voluntaria, un aplazamiento de sus deudas tributarias.

La Audiencia Nacional se refiere en su exégesis, para llegar a la misma conclusión y pensando más en lo que aconteció con posterioridad al recurrente, a la literalidad del precepto, teniendo en cuenta que el aplazamiento en trámite fue, finalmente, concedido por parte de la Administración.

Hubiera sido deseable, aunque difícil en una resolución judicial con unos parámetros tan limitados de enjuiciamiento, que la sentencia estableciera tajantemente los límites para la inclusión de deudas tributarias en el listado de deudores, de forma que se eliminara de raíz la práctica de incluir en ellos a deudas en trámite de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.

De lege ferenda, obvio resulta decirlo, lo idóneo sería una corrección del precepto en cuestión a los efectos de que quede claro que no se trata tanto de evitar incluir en el listado a las deudas aplazadas o suspendidas, sino a aquellas cuyo aplazamiento, fraccionamiento o suspensión efectuada en plazo voluntario se encuentre en tramitación, en tanto la solicitud efectuada por el

¹⁰ Para mayor abundamiento, Dictamen n.º 130/2015, aprobado unánimemente el 9 de abril de 2015.

¹¹ GÓMEZ TABOADA, J.: *Reforma de la Ley General Tributaria: «against all odds»*, *blog.gestores.net*, de 28 de abril de 2015.

contribuyente no sea objeto de denegación o inadmisión o, mejor aún, en tanto no se produzca el inicio del periodo ejecutivo. Una simple remisión a los términos del apartado 2 del artículo 160 del propio texto legal sería suficiente.

4. COMENTARIO CRÍTICO AL LISTADO DE (PRESUNTOS) DEUDORES

Las soluciones legales para luchar contra la defraudación tributaria deben resultar proporcionadas, es decir, según inveterada doctrina constitucional exportada del derecho alemán, han de ponderar los intereses en juego de modo que no sea más grave el perjuicio que generan que el beneficio real para la comunidad.

Los efectos de la inclusión en un listado de deudores tributarios pueden resultar devastadores para determinados contribuyentes, fuere por razones de imagen ante la opinión pública, fuere por razones de credibilidad ante los acreedores o la banca. Sin embargo, resulta muy dudoso pensar que, a pesar de un escarnio público de estas características, se consiga aumentar las arcas del erario público.

De ello se colige, claramente, que la medida adolece de una desproporción palmaria y, por consiguiente, no pasaría el tamiz exigido por el Tribunal Constitucional a estos efectos. En palabras de ESCRIBANO, «para el cumplimiento de objetivos plausibles –la lucha contra el fraude fiscal– se estarían utilizando instrumentos que difícilmente lo lograrán, amén de sacrificar, mediante ellos, otros bienes jurídicos de primera protección como es el derecho a la intimidad»¹².

A esta falta de proporcionalidad contribuye, sin lugar a dudas, la modificación llevada a cabo en el artículo 95 de la LGT, que ahora incluye una nueva causa de exclusión de la confidencialidad de los datos de carácter tributario, como son razones de interés público. En este sentido, ESCRIBANO ha apuntado que «el sedicente interés público de dar publicidad a situaciones de morosidad carece de relevancia tributaria, es ofensivo o enojoso y difícilmente soportaría un juicio proporcionalidad entre la finalidad perseguida y el potencial daño causado».

Como bien apuntó, en definitiva, el dictamen del Consejo de Estado emitido respecto del anteproyecto de ley de reforma tributaria, un listado de este tipo debe confeccionarse en atención a «un equilibrio entre el interés que se persigue, ejemplarizante y de transparencia y seguridad públicas, y los derechos de los afectados, muy particularmente los de su intimidad personal y honor».

Además de desproporcionada, como se ha visto en el caso de autos, la medida es injusta pues trata indistintamente al deudor cumplidor con problemas financieros de pago que al moro-

¹² *Op. cit. Vide*, también, MARTÍN QUERALT, J.: «Listas de morosos o defraudadores... esa es la cuestión», *Tribunal fiscal*, n.º 265, 2013, *passim*.

so, de igual manera que también se trata de forma pareja al moroso y al defraudador, pues no se diferencia en el listado –ni se individualiza– a aquel que tiene una deuda tributaria respecto de aquel otro cuya cifra adeudada procede de la comisión de una infracción tributaria. En otras palabras, no se discriminan cuotas de sanciones tributarias.

A estos problemas se une un carácter cuasisancionador de la lista de presuntos deudores, que por su carácter penalizador debiera exigir que el procedimiento por el cual se adoptara la decisión de incluir a un contribuyente en la malhadada lista, tuviera las garantías constitucionales de todo procedimiento punitivo¹³.

En definitiva, nos encontramos con una medida que ni es novedosa ni está bien confeccionada, con un objetivo claro como es el escarnio público del que es poco merecedor el honesto contribuyente que solicita en plazo un aplazamiento de sus deudas –cumplidor con sus obligaciones tributarias pero con dificultades de tesorería–, con caracteres propios del derecho sancionador y que afecta de lleno a derechos constitucionales como la intimidad y la propia imagen, cuya conculcación puede activar la responsabilidad del estado. Mucho coste y poco beneficio para la comunidad.

¹³ Y, por tanto, debería permitir el derecho de recurso y no, como se hace en la norma vigente, un derecho de efectuar alegaciones tras un único intento de notificación, un procedimiento *ad hoc*, una obligación de motivar la culpabilidad, etc. Este tema es tratado en su conjunto por Sergio Luis DONCEL NÚÑEZ en «El listado de deudores a la Hacienda pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿tiene carácter sancionador?», RCyT. CEF, n.º 395, 2016, *passim*.