

## EL LISTADO DE DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA Y LA PUBLICIDAD DE SENTENCIAS CONDENATORIAS POR DELITO FISCAL: ¿TIENEN CARÁCTER SANCIONADOR?

**Sergio Luis Doncel Núñez**

*Profesor-Tutor de la UNED*

---

### EXTRACTO

El objetivo de este artículo es realizar una aportación al debate suscitado en torno a las listas de morosos y defraudadores tributarios y a la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal, recientemente reguladas en el ordenamiento español, tratando de responder a la pregunta de si presentan naturaleza sancionadora antes que de simple medida de publicidad. Para ello se recurrirá a los informes preceptivos del CGPJ, entre otros órganos, y a la jurisprudencia constitucional.

**Palabras claves:** listas de morosos y defraudadores, publicidad de las sentencias condenatorias por delito fiscal, Administración tributaria, naturaleza sancionadora y medidas de publicidad.

---

*Fecha de entrada: 29-12-2015 / Fecha de aceptación: 18-01-2016*

## THE LIST OF DEBTORS TO THE PUBLIC FINANCES AND THE PUBLICITY OF SENTENCES FOR TAX CRIMES: PUNITIVE NATURE HAVE?

---

### ABSTRACT

The purpose of this article is to contribute to the discussion about the lists of tax defaulters debtors and fraudsters and the publicity of sentences for tax crimes, recently regulated in Spanish Law, trying to answer if they are or not punitive in nature rather than being just a publicity measure. To this end, different mandatory reports and also the constitutional doctrine will be taken into account.

**Keywords:** lists of defaulters debtors and fraudsters, publicity of sentences for tax crimes, tax Administration, punitive in nature and publicity measures.

---

## Sumario

- I. Introducción
  - II. El listado de deudores a la Hacienda Pública en la Ley General Tributaria
  - III. La publicidad de las sentencias condenatorias por delito fiscal
  - IV. La discusión sobre la naturaleza sancionadora de estas medidas
    - 1. Posición del Consejo de Estado
    - 2. Posición del CGPJ
    - 3. Posición del Consejo Fiscal
  - V. Reflexiones conclusivas a la luz de la doctrina constitucional sobre el concepto de sanción
- Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

Desde la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se viene produciendo un endurecimiento palmario de las normas tributarias justificado por la necesidad de luchar eficazmente contra el fraude fiscal<sup>1</sup>, en tanto que los contribuyentes se ven cada vez más desvalidos ante la Administración tributaria<sup>2</sup>.

El activismo del legislador en esta materia ha regresado con renovados bríos. Fue en 2012 cuando se planteó la posibilidad de publicar listas de morosos y defraudadores fiscales, dando lugar a un debate en que no ha faltado la demagogia y el crudo interés partidista. Si hay algo que suscita unánime acuerdo es la lucha contra el fraude fiscal, por lo que no es de extrañar que los políticos enarboleden esa bandera muy a menudo. El problema estriba en que las realizaciones concretas no son ciertamente virtuosas<sup>3</sup>.

Las medidas introducidas por las dos leyes que consagran esta forma de publicidad refuerzan, una vez más, las potestades de la Administración tributaria e imponen un duro sacrificio a los intereses de quienes se vean afectados por ellas.

Estas listas entran en colisión con el derecho fundamental a la protección de datos amparado por la Constitución y la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Pero –y es lo que interesa en este trabajo– también pueden constituir un

<sup>1</sup> Pero, como apunta TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Introducción», en TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (dir.) y CALVO VÉRGEZ, J. (coord.): *Comentarios a la Ley de lucha contra el Fraude Fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 27-28, antes que a la lucha contra el fraude fiscal, parece en verdad dirigida a «hacer más sencilla la recaudación de los tributos» y haber sido redactada «por un recaudador de tributos, y no por un legislador verdaderamente preocupado por los niveles de fraude fiscal que según todos los indicios existen en nuestro país».

<sup>2</sup> Fenómeno que se extiende a los administrados en general. Así, SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: «Los proyectos de ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público», *Documentación Administrativa: Nueva Época*, n.º 2, 2015, al valorar los citados proyectos, opina que «resulta chocante y un tanto censurable que [estos textos legales] se desentiendan abiertamente de compensar el fortalecimiento de las potestades públicas que la Administración ostenta con una mejora de los derechos y medios de garantía de los ciudadanos, que no son especialmente bien tratados».

<sup>3</sup> GIL SORIANO, A.: «¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?», en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 30, 2012, pág. 68, sostiene que la permanente rebaja de garantías no es la solución al fraude fiscal y que, a la vez, se están vulnerando principios como el de seguridad jurídica en materia tributaria y sancionadora con tal de aumentar la recaudación. *Vid.*, sobre la incidencia de las recientes modificaciones en los principios constitucionales, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *RCyT. CEF*, n.º 381, 2014.

supuesto de sanción encubierta, puesto que no se califica como tal aun encajando en la definición de sanción y respondiendo a sus propósitos.

## II. EL LISTADO DE DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ha incorporado, entre otras novedades, un artículo 95 bis que regula la publicación, por parte de la Administración tributaria, de listas de morosos y defraudadores<sup>4</sup>.

El preámbulo de la Ley 34/2015 manifiesta que es necesario reforzar «los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo». Una medida, sigue diciendo el preámbulo, que debe ser encuadrada «en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante».

El artículo 95 bis, un extenso precepto, establece en su apartado primero que la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listas de deudores por deudas o sanciones tributarias, siempre que no hayan sido aplazadas o suspendidas, cuando concurren dos circunstancias: a) que el importe pendiente de ingreso supere el millón de euros; b) que las deudas o sanciones no hubiesen sido pagadas en el plazo de ingreso voluntario.

Según el apartado segundo, el listado incluirá nombre, apellidos y número de identificación fiscal (NIF) de las personas físicas, o bien razón o denominación social completa y NIF cuando se trate de personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la LGT, amén del importe de las deudas o sanciones pendientes.

Es igualmente digno de mención el apartado cuarto, según el cual la fecha de referencia para verificar la concurrencia de los requisitos señalados será el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación.

Se prevé, asimismo, un trámite de audiencia en el que, por plazo de 10 días, el afectado podrá formular alegaciones, aunque únicamente relacionadas con errores materiales, aritméticos

---

<sup>4</sup> El primer listado, de 92 páginas, fue publicado por Acuerdo de 22 de diciembre de 2015, reflejando la situación existente a 31 de julio de 2015, tal y como dispone la disposición transitoria única.4 de la Ley 34/2015. En el listado aparecen fundamentalmente personas jurídicas.

y de hecho en la apreciación de los requisitos del apartado primero. Como consecuencia de ello, se podrá acordar la rectificación del listado, lo que también es posible de oficio.

Por último, el apartado séptimo dispone que el acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa, dejando expedito el paso a los correspondientes recursos.

### III. LA PUBLICIDAD DE LAS SENTENCIAS CONDENATORIAS POR DELITO FISCAL

La reforma de la LGT encuentra su paralelo en el ámbito penal en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.

En este caso, el preámbulo declara que, aun cuando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo entiende que la divulgación de sentencias en el ámbito penal puede constituir una intromisión ilegítima en el derecho a la intimidad o el honor, «el bien jurídico protegido en estos casos ha sido elevado a rango constitucional en el artículo 31 de la Constitución Española, lo que resulta relevante a la hora de realizar esa ponderación en este ámbito, pues no cabe olvidar que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene como reverso el derecho del conjunto de la sociedad a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como al control de la actividad de todos los poderes públicos dirigida a la lucha contra el fraude fiscal, concreción en este ámbito del principio general de transparencia que debe informar la actividad pública y muy especialmente la actuación judicial»<sup>5</sup>.

La citada norma añade un artículo 325 ter a la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Según este nuevo precepto, es público el «acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos»

<sup>5</sup> El legislador cita la transparencia como fundamento de su decisión, obviando que el artículo 105 b) de la Constitución alza como límite al derecho de acceso la intimidad de las personas. El artículo 15 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, regula la relación entre el derecho a la información pública y la protección de los datos personales. En palabras del preámbulo de esta norma, «en la medida en que la información afecte directamente a la organización o actividad pública del órgano prevalecerá el acceso, mientras que, por otro, se protegen –como no puede ser de otra manera– los datos que la normativa califica como especialmente protegidos, para cuyo acceso se requerirá, con carácter general, el consentimiento de su titular». Huelga decir que la transparencia en la actuación judicial puede alcanzarse sin airear el nombre de los condenados. Por otra parte, llama la atención que se adopte una medida así en un momento en que ha ganado especial relevancia el llamado derecho al olvido gracias a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo de 2014, que «reconoce el derecho de los ciudadanos a exigir a los buscadores de internet que borren los enlaces a información propia que ya no sea pertinente [...]», según explican GUASCH PORTAS, V. y SOLER FUENSANTA, J. R.: «El derecho al olvido en internet», *RDUNED*, n.º 16, 2015, pág. 1.005.

contra la Hacienda Pública o cuando exista perjuicio para la misma. La publicación en el Boletín Oficial del Estado no la ordena el juez, sino el secretario judicial.

El apartado tercero prescribe, empero, que lo anterior «no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia».

Finalmente, se determina que este artículo se aplicará «a las sentencias que se dicten tras su entrada en vigor» (disp. trans. única).

#### IV. LA DISCUSIÓN SOBRE LA NATURALEZA SANCIONADORA DE ESTAS MEDIDAS

La mayoría de comentarios críticos con la publicación de listas de morosos y defraudadores y de las sentencias condenatorias por delito fiscal han concentrado su atención en la lesión que puede acarrear para el derecho a la intimidad y al honor o a la protección de datos<sup>6</sup>. Sin embargo, hay un enfoque que no ha sido muy tenido en cuenta, el que lleva a interrogarse sobre el carácter sancionador o no de esta medida, cuestión no resuelta satisfactoriamente que abordan, por ejemplo, los informes del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) y del Consejo Fiscal y sobre la que el legislador intenta pasar de puntillas.

Una calificación que no es trivial, es decir, no se trata de una logomaquia. Antes al contrario, tendría importantes consecuencias. Si la publicación y divulgación de la condena es una pena, habría de incluirse, por lo pronto, en el Código Penal, no en la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), y quedará bajo el imperio de los principios del Derecho penal<sup>7</sup>. En el caso de las listas

<sup>6</sup> *Vid.*, a título de ejemplo, ORENES RUIZ, J. C.: «Publicidad de sentencias, internet y protección de datos de carácter personal», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, n.º 30/2012; MARTÍN QUERALT, J.: «Listas de morosos o defraudadores... esa es la cuestión», *Tribuna Fiscal*, n.º 265, 2013; OLIVARES OLIVARES, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», *Quincena fiscal*, n.º 11/2015; CALVO VÉRGEZ, J.: «A vueltas con la publicación de las llamadas "listas de morosos" y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT (1)», *Diario La Ley*, n.º 8.584, 2015. Como aproximación a este problema, es de obligada consulta la STC 17/2013, de 31 de enero (NCJ057690), en especial su fundamento jurídico 14: «[...] el derecho fundamental a la intimidad personal consagrado por el artículo 18 CE no es absoluto, de suerte que puede ceder ante otros derechos y bienes constitucionalmente relevantes, siempre que la limitación que haya de experimentar esté fundada en una previsión legal que tenga justificación constitucional, se revele necesaria para lograr el fin legítimo previsto, sea proporcionada para alcanzarlo, y sea además respetuosa con el contenido esencial del derecho (por todas, SSTC 57/1994, de 28 de febrero, FJ 6; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; y 25/2005, de 14 de febrero de 2005, FJ 6)».

<sup>7</sup> Considerar como medida procesal la publicación de la sentencia permite que lo dispuesto en la Ley Orgánica 10/2015 se aplique a las sentencias que se dicten tras su entrada en vigor, de forma que «muchos delincuentes sufrirán unas con-

de morosos y defraudadores, significaría que hay sanción accesoria y de plano a los ya sancionados y una imposible sanción a los morosos, quienes ni siquiera han cometido una infracción.

Aunque, como se expuso más arriba, solo quedan afectados contribuyentes con cierta capacidad económica, este dato –relevante para el político ante la opinión pública– no debe nublar el análisis jurídico o alterar la templanza con que deben valorarse estas modificaciones legislativas.

Así pues, resulta de todo punto necesario examinar la naturaleza jurídica de esta publicidad. Ello con independencia del juicio que merezca en relación con la otra controversia que genera, la relativa a la protección de datos.

Para cumplir este propósito son de suma utilidad los distintos informes de órganos consultivos recabados durante la tramitación de las leyes anteriormente citadas.

## 1. POSICIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO

Al pronunciarse sobre la medida prevista en el artículo 95 bis de la LGT, el Consejo de Estado estima que «parece claro que no se articula como una suerte de "sanción" a los contribuyentes que no puedan afrontar el pago de su deuda en periodo voluntario, sino que con ella pretenden alcanzarse determinados objetivos de eficacia administrativa y transparencia»<sup>8</sup>. Y recalca «la finalidad preventiva, informativa y educativa de la disposición proyectada»<sup>9</sup>.

## 2. POSICIÓN DEL CGPJ

La opinión del Consejo de Estado es seguida por el CGPJ, que sostiene que «estas medidas de publicidad que, como ha dicho el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de julio de 2009, implican "en abstracto" un elemento "aflictivo o de gravamen" que habrá de tomarse en cuenta en el diseño de su régimen jurídico aplicable, no tienen necesariamente una naturaleza sancionadora, bien por poseer un fundamento autónomo radicado en la obligación de informar del órgano administrativo regulador (como afirma el Tribunal Supremo en esa misma sentencia en relación con la publicidad de las sanciones de la Comisión Nacional del Mercado de Valores), bien por existir un interés público inherente en la publicidad de la resolución sancionadora, como el que recoge el artículo 18 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008)»<sup>10</sup>.

---

secuencias negativas no previstas por la ley cuando cometieron el ilícito tributario», como ha hecho notar BORNSTEIN, F.: «Un chantaje legal», *Mercados*, 20 de septiembre de 2015.

<sup>8</sup> Dictamen 130/2015, de 19 de abril.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal*, de 11 de mayo de 2015, pág. 5.

Ahora bien, sí admite el CGPJ que la publicidad de la sentencia puede constituir un gravamen para la persona afectada, pero prevalecen superiores razones de información y lucha contra el fraude fiscal<sup>11</sup>.

Concluye señalando, por lo demás, que «no puede decirse que la medida tenga una vocación principal y puramente sancionadora o de pena añadida, pues, en ese caso, debería incluirse en el Código Penal y ser acordada por el juez»<sup>12</sup>.

Este informe dividió al CGPJ y contó con numerosos votos particulares.

El primero de ellos<sup>13</sup> es sumamente crítico con la reforma. A juicio de los discrepantes, «la política legislativa, cuando afecta directamente a los derechos fundamentales, como aquí ocurre, no puede guiarse por el oportunismo ni por las exigencias del clima electoral», cuestionando seguidamente que solo establezca la publicidad en relación con el fraude fiscal y no para delitos que afectan a otros bienes jurídicos más valiosos como la vida o la libertad personal<sup>14</sup>.

Para los firmantes de este voto particular, es evidente que la publicidad de la condena es una pena adicional, por lo que debe ser analizada desde la perspectiva del artículo 25 de la Constitución Española (CE), tomando en consideración los límites constitucionales<sup>15</sup>. Ligado a lo anterior, afirma que «aun cuando en términos hipotéticos pudiera sostenerse que la publicación favorece el efecto desaliento de conductas defraudatorias futuras tal respuesta deja sin contestar la pregunta esencial: si dicha publicación, verdadera pena de exposición pública, resulta conforme a los principios de proporcionalidad y de reinserción y resocialización que establece la Constitución»<sup>16</sup>.

Esta así llamada pena de exposición pública puede tener consecuencias más allá de la prevención general y especial. Así, el voto particular constata que no se han valorado «los efectos negativos para el crédito empresarial que puede suponer la publicación en el BOE de una con-

<sup>11</sup> *Ibidem*, pág. 12. En cambio, el CGPJ, en su *Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, de 30 de septiembre de 2014, pág. 14, pone en entredicho la compatibilidad del artículo 95 bis de la LGT con la jurisprudencia constitucional y europea sobre protección de datos, «especialmente si se tiene en cuenta que con ella no se persiguen objetivos de eficacia administrativa o transparencia sino el establecimiento de una suerte de "sanción" a los contribuyentes que habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no puedan afrontarla en periodo voluntario». Es más, incluso propone que se suprima, toda vez que «los perjuicios previsibles parecen superiores al beneficio a obtener» (*ibidem*).

<sup>12</sup> *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica...*, cit., pág. 18.

<sup>13</sup> Suscrito por los vocales Roser Bach Fabregó y Enrique Lucas Murillo de la Cueva, al que se adhieren los vocales M.<sup>a</sup> Victoria Cinto Lapuente, Concepción Sáez Rodríguez y Clara Martínez de Careaga García.

<sup>14</sup> VP I, pág. 6.

<sup>15</sup> *Ibidem*, pág. 7.

<sup>16</sup> *Ibidem*. Observa entonces que resulta discutible que a expensas del defraudador «pueda construirse un instrumento de política criminal de tipo simbólico con finalidades exclusivas de prevención general desligado de forma absoluta de los marcadores específicamente penales de medición y determinación de la pena y, desde luego, con las finalidades constitucionales de reinserción y resocialización» (*ibidem*).



dena penal por un delito contra la Hacienda Pública para una empresa penalmente responsable o para un particular empresario individual»<sup>17</sup>.

Este voto particular es contestado por otro<sup>18</sup> que entiende que la afirmación de que la publicación de la condena es una pena accesoria no está lo suficientemente argumentada y que no todo efecto afflictivo o de imposición de gravamen basta para apreciar la existencia de sanción (en tal caso, lo serían también los tributos, por ejemplo)<sup>19</sup>.

Por lo tanto, el voto particular concluye que la medida controvertida no participa de la naturaleza de la pena, porque lo determinante no es el efecto, sino la función (represora o retributiva, sin perjuicio de la función de reinserción social)<sup>20</sup>. Lo cual, si se atiende a la doctrina del Tribunal Constitucional, es correcto, tal y como se verá más adelante.

### 3. POSICIÓN DEL CONSEJO FISCAL

Es el Consejo Fiscal el que, a mi entender, con más lucidez se ocupa del problema de la naturaleza jurídica de la publicación de las condenas, yendo directamente al fondo del asunto<sup>21</sup>.

De acuerdo con su informe, es lícito atribuir naturaleza sancionadora a la medida, a pesar de que el legislador diga otra cosa<sup>22</sup>. Para fundamentar esta conclusión el Consejo Fiscal aporta razones basadas en las propias intenciones del legislador, la legislación vigente y la jurisprudencia.

Siguiendo el preámbulo de la Ley Orgánica 10/2015, dos son los fines que persigue la reforma. De un lado, reforzar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la lucha contra el fraude fiscal. De otro, garantizar los efectos de la condena en el orden administrativo (prohibición de contratar con la Administración o de recibir subvenciones o ayudas públicas)<sup>23</sup>.

Pues bien, el Consejo Fiscal considera que, en vista de lo anterior, «es indudable que lo que se persigue con la medida propuesta coincide plenamente con los fines de la pena: retribución y prevención general en el primer caso y prevención especial, en el segundo»<sup>24</sup>.

<sup>17</sup> *Ibidem*, pág. 9.

<sup>18</sup> Suscrito por José María Macías Castaño.

<sup>19</sup> VP II, pág. 7.

<sup>20</sup> *Ibidem*, págs. 7 y 8.

<sup>21</sup> *Informe del Consejo Fiscal al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal*, de 21 de mayo de 2015.

<sup>22</sup> *Ibidem*, pág. 5.

<sup>23</sup> *Ibidem*, pág. 6.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

El segundo argumento que esgrime el Consejo Fiscal son los antecedentes legislativos: en este sentido, «si analizamos el tratamiento que el legislador ha dado a la publicación de resoluciones de contenido sancionador, nos encontramos que la misma aparece contemplada siempre en el catálogo de sanciones»<sup>25</sup>. Uno de los ejemplos más recientes es el de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, cuyo artículo 26.1 establece que las infracciones graves y muy graves «serán sancionadas con la declaración del incumplimiento de la ley y su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" una vez haya adquirido firmeza administrativa la resolución correspondiente»<sup>26</sup>.

Adicionalmente, en apoyo de sus tesis el Consejo Fiscal trae a colación dos sentencias del Tribunal Supremo<sup>27</sup>.

Respecto a la publicación de condenas por delitos de injurias y calumnias, que puede utilizarse como argumento a favor de una naturaleza no sancionadora de la publicidad, subraya el Consejo Fiscal que está recogida en el Código Penal y que carece de naturaleza sancionadora, por cuanto su finalidad es estrictamente reparadora, siendo parte de la responsabilidad civil, elementos que no concurren en la presente reforma<sup>28</sup>.

De conformidad con lo expuesto, a la publicación de condenas «deben serle de aplicación los principios generales que rigen la imposición de penas»<sup>29</sup>. Ello implica su inclusión en el catálogo de penas (art. 33 CP), de un lado, y la observancia de las prescripciones del artículo 25 de la CE, de otro<sup>30</sup>. Por ello, la publicación de las sentencias «no puede frustrar la reeducación y reinserción social del delincuente por lo que, de adoptarse como pena, deberían establecerse las medidas necesarias para que, una vez cancelados los antecedentes penales, los datos de la condena se eliminasen también del lugar en que hayan sido publicados»<sup>31</sup>.

---

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> Al legislador, entre otras cosas, hay que exigirle un mínimo de coherencia. La sanción mencionada se anuda a infracciones que, dada la posición de quien las comete, pueden ser tan execrables como una defraudación tributaria. Sin embargo, la calificación del legislador es distinta cuando se trata de la publicidad de este último caso. ¿Por qué?

<sup>27</sup> *Ibidem*, pág. 6. Son las SSTs de 14 de mayo de 2008, de la Sala Tercera (Ref. Iustel: §281017), sobre una solicitud de suspensión de la publicación de una resolución sancionadora impuesta por orden ministerial, y de 22 de abril de 2002, de la Sala Tercera (Ref. Iustel: §328023), también sobre una solicitud de suspensión de la publicación de una resolución sancionadora, en este caso del antiguo Tribunal de Defensa de la Competencia.

<sup>28</sup> *Informe del Consejo Fiscal...*, cit., pág. 7.

<sup>29</sup> *Ibidem*, pág. 7.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> *Ibidem*, pág. 8. En esta línea, advierte más adelante de que el objetivo de rehabilitación, pág. 16, «podría verse seriamente menoscabado si la información sobre las condenas penales fuera ampliamente disponible y pública, y esta es la razón por la que el Registro Central de Penados fue declarado como un Registro no público, especialmente a partir de 1983, en base fundamentalmente de un interés en proteger el honor y la intimidad de las personas» (*ibidem*, pág. 16).

También es partidario el Consejo Fiscal de que no solo se publiquen las sentencias relativas al fraude fiscal: hay otros delitos, más graves, en que estaría aún más justificado, por mor de que protegen bienes jurídicos superiores<sup>32</sup>.

El Consejo Fiscal formula una alternativa que satisfaga los fines perseguidos por la Ley Orgánica 10/2015: «Así, por ejemplo, la finalidad de garantizar que la condena penal por un delito fiscal produzca todos sus efectos –incluso aquellos contemplados en otros ámbitos distintos al penal como la imposibilidad de percibir subvenciones o de contratar con la Administración– puede conseguirse mediante la notificación de tales sentencias a las Administraciones implicadas o exigiendo, como se hace en la práctica, a aquel que pretende que se le adjudique un concurso o una subvención que acredite en el expediente administrativo que carece de antecedentes penales por este delito»<sup>33</sup>.

Y como defiende la naturaleza sancionadora de esta medida, el principio de irretroactividad «exige que la norma solo pueda aplicarse a los delitos que se cometan tras su entrada en vigor»<sup>34</sup>.

## V. REFLEXIONES CONCLUSIVAS A LA LUZ DE LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE EL CONCEPTO DE SANCIÓN

Ya se ha visto que el Consejo Fiscal no duda en calificar como pena la publicidad de las sentencias condenatorias mencionadas en la Ley Orgánica 10/2015. ¿Se puede predicar lo mismo del listado de deudores a la Hacienda Pública de la LGT, habida cuenta de las diferencias existentes entre pena y sanción?

*Mutatis mutandis*, la problemática objeto de este trabajo guarda relación con el debate en torno a la naturaleza de los recargos del artículo 27 de la LGT<sup>35</sup>. Las soluciones adoptadas en ese caso por el Tribunal Constitucional pueden arrojar luz sobre la medida aquí estudiada<sup>36</sup>.

Cuando el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el concepto de sanción<sup>37</sup>, ha utilizado como criterio decisivo la función o finalidad de la medida enjuiciada. Dicho criterio, a pesar de las limitaciones que pueda ofrecer, ha permitido resolver distintas controversias, como la de los recargos.

<sup>32</sup> *Ibidem*, pág. 8.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> *Ibidem*, pág. 18.

<sup>35</sup> *Vid.* DONCEL NÚÑEZ, S. L.: «La naturaleza controvertida de los recargos por declaración extemporánea», *Diario La Ley*, n.º 8.061, 2013.

<sup>36</sup> *Vid.*, básicamente, SSTC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741), y 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503).

<sup>37</sup> La STC 132/2001, de 8 de junio (NCJ051534), fundamento jurídico 3, define sanción como «una decisión administrativa con finalidad represiva, limitativa de derechos, basada en una previa valoración negativa de la conducta» del sujeto sancionado.

La STC 121/2010, de 21 de diciembre (NCJ053798), resume la doctrina constitucional al respecto: «Esta doctrina, tal y como hace notar, sistematizando la doctrina anterior, la STC 276/2000, FJ 3, después de recordar la "improcedencia de extender indebidamente la idea de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionalmente propias de este campo a medidas que no responden al ejercicio del *ius puniendi* del Estado o no tienen una verdadera naturaleza de castigos", se concentra en analizar "la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (SSTC 239/1988, FJ 3; 164/1995, FJ 4; ATC 323/1996, FJ 2)", de modo que, "en concreto, si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la 'finalidad represiva, retributiva o de castigo' que hemos venido destacando como específica de las sanciones (SSTC 239/1988, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 CE"»<sup>38</sup>.

En aplicación de esta doctrina, no está fuera de lugar concluir que las listas en cuestión tienen una naturaleza eminentemente sancionadora. La finalidad represiva se manifiesta en que lo que busca esa publicación no es tanto la transparencia o que la ciudadanía conozca quiénes son los mayores morosos o defraudadores, sino que estos sufran un escarnio público<sup>39</sup>. Se trata, en suma, de una sanción con fines ejemplarizantes.

¿Qué tiene mayor peso, en el fondo, en los artículos 95 bis de la LGT y 325 ter de la LOPJ? No el elemento de transparencia, dado que se puede lograr a través de otras vías menos invasivas. Tampoco la conciencia fiscal, que no parece deba basarse en el oprobio. Y, en cuanto al incentivo sobre el deudor para que ingrese lo que debe, eso ya está garantizado por los recargos. Así pues, lo fundamental aquí es la represión de una conducta morosa o defraudadora.

Por otra parte, podría argumentarse que hay una diferencia entre figurar en una lista de defraudadores o en una de morosos. Pero si la inclusión en esta última es una sanción, *a fortiori* lo será quedar incluido en la primera (si bien tienen orígenes distintos, el resultado y los fines pretendidos son los mismos, y difícilmente el público al que va dirigida realizaría distinciones entre una y otra). Sea como fuere, lo que finalmente se ha publicado es un único listado en el que no se efectúa diferenciación alguna entre las cantidades pendientes de pago, de forma que no es posible saber si los deudores que aparecen en él son solamente morosos o también defraudadores. Una grosera fórmula que debe ser rechazada.

La Administración tributaria, como es obvio, tiene otra visión del asunto, y sus funcionarios han recibido con alborozo esta reforma, insistiendo en que es solo una medida de publicidad: «Estamos ante el primer intento de trasladar a la sociedad el problema del fraude y los impagos, con

<sup>38</sup> Fundamento jurídico 7.

<sup>39</sup> Así lo entiende OLIVARES OLIVARES, B. D.: *op. cit.*, pág. 40: «Lo que se pretende con esta publicidad es castigar, añadiendo a la sanción tributaria el reproche social a través de la publicación de la información personal». A idéntica conclusión llega CALVO VÉRGEZ, J.: *op. cit.*, pág. 10.

cifras y nombres. Se trata del inicio del que será un largo camino en busca de la conciencia fiscal colectiva, pues esta medida de transparencia y publicidad no busca solo incentivar el pago del deudor –algo que está por ver–, sino, fundamentalmente, agitar la conciencia fiscal ciudadana a través del escándalo. Pues escandalosas son las deudas que se publicarán y escandaloso el tamaño de la lista»<sup>40</sup>. Esta tesis, sin embargo, pierde consistencia ante los argumentos anteriormente apuntados.

En consecuencia, de fuerza es proponer que se recoja la inclusión en un listado de defraudadores como sanción accesoria en el artículo 186 de la LGT y que no se prevea nada respecto a los morosos, pues, pese a que sean un engorro para la Administración tributaria, no han cometido ninguna infracción, y además ya están suficientemente presionados por los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora. De parecida opinión es el CGPJ<sup>41</sup>.

Por lo que se refiere a la publicidad de las sentencias, la conclusión es que debe incluirse en el catálogo de penas, que su publicación se acuerde por el juez y que afecte únicamente a sentencias dictadas tras la entrada en vigor de la reforma. Es lo que exige el juego de los artículos 25 y 9.3 de la CE.

Conviene no confiar demasiado, dicho sea de paso, en un eventual pronunciamiento del Tribunal Constitucional, pese a que puedan existir motivos de inconstitucionalidad. Es difícil que la jurisprudencia constitucional supere su propia *glorificación* del deber de contribuir<sup>42</sup>. Si lo que se invoca es el sostenimiento de los gastos públicos, los derechos de los contribuyentes suelen quedar en un segundo plano.

## Bibliografía

BORNSTEIN, F. [2015]: «Un chantaje legal», *Mercados*, 20 de septiembre.

CALVO VÉRGEZ, J. [2015]: «A vueltas con la publicación de las llamadas "listas de morosos" y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT (1)», *Diario La Ley*, n.º 8.584.

CARBAJO VASCO, D. [2015]: «La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Un apunte», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 909.

<sup>40</sup> VÁZQUEZ RIVAS, F.: «Aires de cambio en la reforma de la Ley General Tributaria», *Cinco días*, 1 de octubre de 2015. No obstante, cfr. CARBAJO VASCO, D.: «La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Un apunte», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 909/2015, que resta importancia al tema.

<sup>41</sup> Señala en su *Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003...*, cit., pág. 14, que «la medida de publicidad debería quedar limitada, en su caso, a los grandes defraudadores [...] y a los supuestos en que existe una sanción administrativa o una condena penal, firmes».

<sup>42</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «El Guantánamo tributario», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 2, 2009, pág. 13. La STC 110/1984, de 26 de noviembre (NFJ000067), fundamento jurídico 5, declaró que «aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad, nos encontraríamos que ante el Fisco operaría un límite justificado de ese derecho». Límite fundado en el deber de contribuir.

CONSEJO FISCAL [2015]: *Informe del Consejo Fiscal al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal*, de 21 de mayo.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL [2014]: *Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, de 30 de septiembre.

– [2015]: *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal*, de 11 de mayo.

DONCEL NÚÑEZ, S. L. [2013]: «La naturaleza controvertida de los recargos por declaración extemporánea», *Diario La Ley*, n.º 8.061.

FALCÓN Y TELLA, R. [2009]: «El Guantánamo tributario», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 2.

GIL SORIANO, A. [2012]: «¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 30.

GUASCH PORTAS, V. y SOLER FUENSANTA, J. R. [2015]: «El derecho al olvido en internet», *RDUNED*, n.º 16.

MARTÍN QUERALT, J. [2013]: «Listas de morosos o defraudadores... esa es la cuestión», *Tribuna Fiscal*, n.º 265.

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*, n.º 11.

ORENES RUIZ, J. C. [2012]: «Publicidad de sentencias, internet y protección de datos de carácter personal», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, n.º 30.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2014]: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *RCyT. CEF*, n.º 381, 2014.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. [2015]: «Los proyectos de ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público», *Documentación Administrativa: Nueva Época*, n.º 2.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2013]: «Introducción», en TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (dir.) y CALVO VÉRGEZ, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de lucha contra el Fraude Fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor.

VÁZQUEZ RIVAS, F. [2015]: «Aires de cambio en la reforma de la Ley General Tributaria», *Cinco días*, 1 de octubre.