

El Supremo establece como jurisprudencia que las liquidaciones vinculadas al delito contra la Hacienda Pública no determinan una deuda tributaria en sentido propio cuyo impago permita la inclusión del afectado en la lista de morosos

Se plantea en el recurso si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito -LVD- cumplen los requisitos del art. 95 bis.3 de la LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el precepto la publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la AEAT.

Señala la Sala que la LVD no es un acto idóneo para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por impago, en la lista del art. 95 bis, pues no es un acto administrativo propiamente dicho, y, en tal condición, no establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo, sino que tiene una vocación instrumental al servicio de una causa penal abierta. Así, sólo la sentencia firme condenatoria por delito contra la Hacienda Pública permitiría la inclusión del deudor sometido a esa clase de liquidaciones, sin que baste la mera liquidación de la deuda expresada en esa “liquidación vinculada a delito”.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

SENTENCIA 130/2023, DE 02 DE FEBRERO DE 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5225/2020

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 2 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 5225/2020, interpuesto por el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre y representación de DOÑA Laura, contra la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación n.º 69/2019, interpuesto contra la sentencia de 18 de enero de 2018, del Juzgado Contencioso-Administrativo Central n.º 6, en el recurso n.º 50/2018. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 9 de junio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso de apelación núm 69/2019 promovido por D JOSE MANUEL JIMENEZ LOPEZ, procurador de los Tribunales y de D.ª Laura, contra la sentencia de fecha 18 de enero de 2018 dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo n.º 6 de PO 50/2018 contra la resolución de 9 septiembre 2019 del Director General de la AEAT de 1 octubre 2018. *Con expresa imposición de costas a la parte actora [...]*".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre de doña Laura, presentó escrito de 14 de septiembre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. Los artículos 95 bis, 3, en relación con los artículos 250 y 254 LGT.

2.2. Los artículos 24.1 y 2 y 25.1 de la Constitución Española, en relación con los principios de culpabilidad, tipicidad, prohibición de indefensión y presunción de inocencia en materia de sanciones administrativas (y, por ende, de los artículos 27 y 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

2.3. El artículo 18 CE, en particular, sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos del contribuyente y ahora recurrente.

2.4. El artículo 120.3 CE y el artículo 24.1 CE, al considerar que la sentencia recurrida adolece de una (falta de) motivación inadecuada, vulnerándose con ello el derecho a la tutela judicial efectiva.

2.5. El artículo 24.1 CE en cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y del artículo 24.2 CE que garantiza el derecho a un proceso con todas las garantías, puesto que, en relación con lo precedente, la Sala sentenciadora no ha justificado mínimamente el rechazo a presentar la cuestión de inconstitucionalidad interesada.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 17 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Jiménez López, en nombre de la recurrente doña Laura, ha comparecido el 24 de septiembre de 2020 y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 19 de octubre de 2020, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

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

2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT *para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...]*".

2. La Sra. Laura interpuso recurso de casación en escrito de 15 de julio de 2021, en el que se indica lo siguiente:

"[...]que por esa Excm. Sala se declare que:

1. La inclusión de una persona en el listado de deudores de acuerdo con el régimen jurídico establecido en el artículo 95 bis LGT *no se adecúa a su derecho a la intimidad (artículo 18.1 CE), pues la restricción de este derecho fundamental que supone la publicidad de sus deudas en los términos previstos en el indicado precepto no es idónea, ni necesaria ni proporcionada para conseguir el pago de las mismas, sin que pueda considerarse como interés prevalente un hipotético derecho de la colectividad a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

2. La inclusión de una persona en el listado de deudores, especialmente tratándose de una liquidación vinculada a delito cuyo conocimiento corresponde a los Tribunales Penales, vulnera el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, *pues en tanto no sea firme el pronunciamiento penal correspondiente (y, en su caso, el procedimiento sancionador que subsidiariamente pueda tramitarse en la vía administrativa y contencioso-administrativa) no existirá una deuda firme. La publicación del listado de deudores, sin embargo anticipa la existencia del delito (o, en su caso, de la infracción) y la proyecta públicamente.*

3. La inclusión de una persona en el listado de deudores no se adecúa al derecho a la protección de datos personales reconocido en el artículo 18.4 CE, *pues no se respetan las cautelas mínimas que la protección de ese derecho fundamental requiere incluso de prevalecer un interés superior, interés que no puede ser, simplemente, la promoción de una conciencia cívica del debe de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por lo tanto, la limitación que el régimen del artículo 95 bis.3 LGT supone para el derecho a la protección de los datos personales es innecesario, inadecuado, impertinente y excesivo.*

Por último, que por esa Excm. Sala se acuerde que la Sentencia de 9 de junio de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso de Apelación núm. 69/2019 *objeto del presente recurso de casación vulneran lo establecido en el artículo 95 bis.3 LGT en relación con los artículos 250 y 254 LGT, así como lo establecido en el artículo 18 CE, en particular en sus apartados 1 y 4 y, en relación, a su vez, con el artículo 24.2 CE, por lo que en consecuencia debe ser casada, dictándose en su lugar una Sentencia por la que se acuerde la nulidad del Acuerdo de publicación del listado de deudores y de los actos con él relacionados impugnados en el proceso seguido en las anteriores instancias[...]*".

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, como recurrido en este recurso, presentó escrito de oposición el 27 de septiembre de 2021, donde solicita de la Sala:

"[...] que, interpretando adecuadamente los preceptos identificados en el auto de admisión, fije, en primer término, como doctrina que:

- Las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT *para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, sin que, por tanto, a ello obste que el citado precepto limite la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.*

- La adecuación en todo caso de la publicidad contemplada en el artículo 95 bis LGT/2003 *al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la CE y, en su caso, que el cuestionamiento de la conformidad a la CE de la regulación contenida en el*

artículo 95 bis citado, exige obligatoriamente el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

- En cualquier caso, la publicidad prevista en dicho precepto, se adecúa plenamente al derecho a la intimidad del artículo 18.1 CE, al derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE y al derecho a la protección de los datos personales del artículo 18.4 CE.

Ello ha de llevar ya, en segundo término, a la desestimación del recurso y a la confirmación de la sentencia impugnada y con ella del acto recurrido [...].

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso, en primer término, el 29 de noviembre de 2022.

Por providencia de la Sala de 18 de noviembre de 2022, se acordó suspender dicho señalamiento y por otra providencia de 18 de noviembre de 2022 se acordó de nuevo la votación y fallo de este recurso el día 17 de enero de 2023, con el fin de que fueran objeto de debate conjunto los diversos recursos pendientes de señalamiento que se dirijan contra las sentencias en materia de inclusión en el listado del art. 95 bis LGT. Ese día efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia propuesto en el auto de admisión, en discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

Con un carácter más específico para este concreto asunto, dadas las circunstancias concurrentes, es preciso determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

En cuanto a los hechos determinantes de la inclusión del recurrente en la lista de deudores, según son reflejados en el auto de admisión, son los que siguen:

1) Se recurre en esta casación la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección 7.ª de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación n.º 69/2019, formulado contra la sentencia n.º 112/2019, de 18 de enero, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 7, en el recurso n.º 50/2018.

El acto impugnado en la instancia es la resolución de 1 de octubre de 2018, que desestima el recurso de reposición formulado frente al acuerdo del Director General de la AEAT que autorizó la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, en que estaba incluida la aquí recurrente.

El auto de admisión del recurso, fechado el 27 de mayo de 2021, formula dos preguntas en relación con la inclusión en la lista de deudores, ya reseñadas, con interpretación, en principio, de los artículos

95 bis, 3, en relación con los 250 y 254 de la LGT; y el artículo 18 CE. En particular, sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos del contribuyente y ahora recurrente.

El propio auto de admisión deja constancia de los hechos litigiosos, en lo que aquí son relevantes, sobre los que no hay controversia procesal:

"[...] SEGUNDO. - Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1.º. El presente recurso de casación trae causa de la impugnación de la resolución de 1 de octubre de 2018 del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo, adoptado sobre la base del artículo 95 bis LGT, *por el que se procedió a publicar en la sede electrónica de la AEAT el listado de deudores a la Hacienda Pública, entre los que se encontraba la recurrente, merced a la imputación efectuada en 31 de diciembre de 2017 de una deuda de 27.842.580,49 euros derivada de una liquidación vinculada a delito.*

2.º La contribuyente alegó que su inclusión en la lista de deudores infringe lo previsto en el referido artículo 95 bis LGT, *ya que al tratarse de una liquidación vinculada a delito, el acto de liquidación de la deuda no se ha dictado según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de acuerdo con lo previsto en el Título VI de dicha Ley; que la Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestad sancionadora contra la actora y que no tenía facultades para revisar la liquidación, cuya publicidad no quedaba sujeta a lo previsto en el artículo 95 bis de dicha Ley, sino en el artículo 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Considera además que dicha publicación vulnera lo dispuesto por el artículo 25 en relación con el artículo 24 y 18 de la Constitución, por lo que solicitó se plantease cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.*

3.º. Por sentencia de 9 de septiembre de 2019 el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 desestimó el recurso, interponiendo recurso de apelación n.º 69/2019 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso - *Administrativo de la Audiencia Nacional, que confirmó la sentencia apelada [...]*".

SEGUNDO.- Razonamientos que contiene la sentencia de instancia.

Según la sentencia recurrida, en la que se remite a precedentes propios, las razones que determinan la improcedencia del recurso de apelación son las siguientes (reproducidas en la parte que aquí interesa por afectar a lo que de):

"[...] TERCERO: El recurso de apelación se basa en una serie de alegaciones genéricas que podrían calificarse de crítica al sistema, lo cual está muy bien pero el foro adecuado para plantearlo no es necesariamente el procedimiento judicial, puesto que en todas esas alegaciones, dado el carácter genérico de las mismas, en ningún momento se refiere al caso concreto de la recurrente.

En el caso que nos ocupa se practicó una liquidación vinculada un delito contra la Hacienda Pública IRPF 2010, y el art. 621 bis LEcrim: *1. En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal. Y en efecto, la deuda publicada estaba vinculada a delito, pero en modo alguno el procedimiento tributario queda paralizado por lo que se siguió por la Administración el procedimiento adecuado, no siendo este recurso el adecuado para discutir si el procedimiento tributario llevado a cabo era o no conforme a derecho.*

El art. 95 bis LGT dispone que: "Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias... El art. 95 bis LGT *dispone que: "Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.*

1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.

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

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

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

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

- Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.

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

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

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

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

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

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

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.

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.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

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

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

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

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

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

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

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

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.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa".

...CUARTO: La Ley 34/2015 estableció la publicación periódica de listados de deudores de la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando las cantidades adeudadas sean superiores al millón de euros. La inclusión de dichas personas en esas listas se le comunicará al interesado para que pueda presentar las alegaciones oportunas en caso de no estar conforme con ello.

Al respecto en la sentencia de fecha de 29 marzo 2019 decíamos: "En el recurso de apelación se insiste en el carácter sancionador de la medida de publicación del listado de morosos al que se refiere el artículo 95 bis LGT, *por lo que debió suspenderse la publicación mientras se tramitaba por los mismos hechos un procedimiento penal*."

Si bien se cita el artículo 114 LECrim, la cita pertinente es el artículo 7.2 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora -aplicable a este caso por razón del tiempo- en el que se dice se suspenderá el curso del procedimiento administrativo sancionador en caso de que "exista identidad de sujeto, hecho y fundamento entre la infracción administrativa y la infracción penal que pudiera corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento acordará su suspensión hasta que recaiga resolución judicial", añadiendo después que "los hechos declarados probados por resolución judicial penal firme vinculan a los órganos administrativos respecto de los procedimientos sancionadores que substancien".

Por su parte, el artículo 95 bis ordena que "la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias" siempre que su importe total supere 1.000.000 euros. La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor, que podrá formular alegaciones que "habrán de referirse

exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos" en relación a los requisitos exigidos para la inclusión en la lista.

La ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su preámbulo dice lo siguiente:

"A su vez, es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo. No cabe olvidar que la Constitución Española dispone en su preámbulo la voluntad de la Nación de establecer una sociedad democrática avanzada.

El principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo ese objetivo.

En este sentido, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.

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

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

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

Así se ha hecho en otros ámbitos, introduciendo este principio de publicidad en distintos sectores de los que se predica una especial protección. Así sucede en el sector financiero, en materia de prevención de riesgos laborales y recientemente respecto de las sanciones de los altos cargos, ámbitos todos ellos donde se ha observado la eficacia de este tipo de medidas en relación con la finalidad perseguida. Habida cuenta de la novedad que supone el texto en este punto, y de la trascendencia de las consecuencias que del mismo se derivan, la norma opta por establecer el acceso, directo, a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación".

De lo anterior se desprende que la medida no tiene una finalidad represiva, sino de compulsión indirecta al pago de las deudas tributarias relevantes que no hayan sido satisfechas dentro del período voluntario. Para la inclusión en el listado es requisito que la deuda haya sido liquidada y sea ejecutiva, sin que sea preciso pronunciarse sobre la culpabilidad en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Se limita a constatar el hecho de que no se ha efectuado el ingreso en plazo. De ahí que no sea necesario la tramitación de ningún procedimiento sancionador para determinar si se ha cometido una infracción tributaria. Se regula un trámite de audiencia a efectos de determinar si se han producido errores en relación a los datos que deban publicarse, pero sin que puedan en ese trance plantearse otras cuestiones.

SEGUNDO.- La cuestión relativa a si la publicación de listado de morosos es respetuosa con el derecho fundamental del artículo 18.4 CE según el cual *"la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos"*.

En realidad, este motivo de impugnación debería traducirse en el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que quien autoriza la publicación de los datos sobre impagos es la ley, en el que debería plantearse si el citado derecho fundamental debe reconocerse también a las personas jurídicas y si resulta vulnerado por la publicación de los listados de morosos. La legislación de protección de datos solo regula el derecho fundamental de las personas físicas a controlar sus datos personales (LO 5/1992, LO15/1999, LO 3/2018, Reglamento (UE) 2016/679).

No apreciamos por nuestra parte razones para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en tanto que el derecho fundamental a la protección de datos personales no es ilimitado y cuando entra en colisión con otros derechos y deberes de los ciudadanos, en especial el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

De manera que la ciudadanía tiene derecho a la publicidad en determinados casos sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales, sin que pueda ampararse la oposición a la publicación en la protección de datos personales, siempre que se respete el principio de proporcionalidad y exista una regulación predeterminada por la ley. En estos casos es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales.

Tales requisitos son respetados en la regulación de la Ley General Tributaria, en tanto que limita la publicidad a deudas relevantes correspondientes a personas con gran capacidad económica y establece una regulación clara, en la que la persona afectada será oída antes de proceder a la publicación.

TERCERO.- Las alegaciones que hace el apelante sobre infracción del principio de igualdad por no recibir las mismas exenciones que se reconocen a otras entidades de interés social, no encuentran en este momento su oportuno lugar. Es tanto como impugnar las liquidaciones, algo para lo que ya tuvo su momento".

La citada sentencia, dictada por este mismo tribunal es perfectamente aplicable al caso que nos ocupa, por lo que hacemos esta referencia explícita a toda su fundamentación jurídica [...]".

TERCERO.- Síntesis de los razonamientos de la parte recurrente.

Interesa reseñar, en primer término, a efectos ilustrativos, el relato de los hechos que efectúa el escrito de interposición del recurso de casación:

"[...] PRIMERO.- EXPOSICIÓN RAZONADA DE PORQUÉ HAN SIDO INFRINGIDAS LAS NORMAS QUE SE IDENTIFICARON EN EL ESCRITO DE PREPARACIÓN [Artículo 92.3.a) LJCA].

Antecedentes: Situación fiscal y penal de D.ª Laura.

En virtud de los trabajos previos seguidos por la Inspección de Tributos del Estado, con fecha de 11 de mayo de 2016 se emitió una liquidación vinculada a delito a nombre de Dña. Laura, referida a las irregularidades detectadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del año 2010.

A resultados de dicha liquidación, en diciembre de 2016 se notificó a mi representada requerimiento de pago de las cantidades adeudadas (por un importe total de 23.202.150,41 €). Por parte de Dña. Laura se solicitó el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda, pretensión que, sin embargo, fue desestimada.

En consecuencia, se notificó a mi representada una Providencia de Apremio emitida el día 7 de octubre de 2017, exigiendo el pago en vía ejecutiva de la deuda más el correspondiente recargo. El cobro de la deuda fue suspendido como consecuencia de la existencia, ya en aquel momento de prejudicialidad penal. La indicada Providencia fue objeto de recurso de reposición que fue desestimado, interponiéndose, a continuación, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que fue estimada, anulándose tanto la Provincia de Apremio como los embargos derivados de la misma.

En efecto, paralelamente al procedimiento administrativo descrito, la liquidación vinculada a delito dio lugar a una querrela presentada por la Fiscalía en junio de 2016, primero ante el Juzgado de Instrucción número 18 de Madrid y, posteriormente, ante los Juzgados de Instrucción de Alcobendas. En atención al importe de la cuota correspondiente se interesó por la Fiscalía la inhibición del Juzgado de Instrucción a favor de la Audiencia Nacional, acordándose finalmente la remisión al Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional que, actualmente, conoce del tema.

En esta vía penal se solicitó igualmente la suspensión de la ejecución de la deuda, que si bien fue inicialmente desestimada, se acordó finalmente por el órgano jurisdiccional indicado, en virtud de Auto de 6 de marzo de 2019.

El 27 de enero de 2020 el Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional dictó Auto de Apertura de Juicio Oral contra D. *Teodosio por un delito contra la Hacienda Pública por el IRPF de 2010 por un importe de 18.999.815,60 euros de cuota.*

1. Iter procesal seguido por Dña. Laura contra el Acuerdo de publicación del listado de deudores de 28 de junio de 2018.

Con fecha de 28 de junio de 2018 se adoptó el Acuerdo de publicación de listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*en adelante, LGT*), por el que se procedió a publicar en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del Estado (*en adelante, AEAT*) el listado de deudores a la Hacienda Pública y en el que figuraba mi representada con un importe adeudado de 27.842.580,49 € a fecha de 31 de diciembre de 2017.

El anterior Acuerdo fue recurrido en reposición y desestimado por Resolución de 30 de agosto de 2018, del Director General de la AEAT.

Frente a ambas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo que se siguió bajo los autos del Procedimiento Ordinario núm. 50/2018 y que fue desestimado por la Sentencia n.º 112/2019, de 9 de septiembre, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 7.

La anterior Sentencia fue recurrida ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en virtud del recurso de apelación 69/2019. *El indicado recurso de apelación fue finalmente desestimado por la Sentencia de ese órgano jurisdiccional de 9 de junio de 2020 [...]*"

Continúa el escrito rector de la recurrente desgranando los motivos de impugnación contra la sentencia recurrida:

"[...] 3. En el caso de deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito no se cumplen los requisitos para la inclusión en el listado de deudores, por lo que se vulnera el artículo 95 bis LGT en relación con los artículos 250 y 254 LGT.

La publicación de la lista de deudores encuentra, a día de hoy, su soporte jurídico en el artículo 95 bis LGT. *No obstante, en el caso que nos ocupa, respecto a las deudas que se imputan a mi mandante, Dña. Laura, los requisitos que derivan de dicho precepto no concurren en absoluto, en particular, en lo que se refiere al tipo de deudas tributarias que pueden ser objeto de publicación.*

Efectivamente, el artículo 95 bis.3 LGT establece que:

"[...] 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

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

La dicción literal del artículo 95 bis.3 LGT exige claramente, que se trate de un tributo estatal, pero además e ineludiblemente que todos los actos de aplicación, sanción y revisión referidos a ese tributo estatal se adopten, en exclusiva, por órganos de la Administración tributaria estatal.

Precisamente esta segunda condición es la que lleva a incluir la matización con la que finaliza el precepto, excluyendo la posibilidad de que pudieran existir delegaciones o cesiones a favor de las Comunidades Autónomas o a las Entidades Locales. Obviamente, tratándose de tributos estatales, la delegación alcanzaría a las facultades o competencias sobre el tributo, pero no el tributo mismo, que seguiría siendo estatal y, sin embargo, queda excluida la posibilidad de publicación de las deudas en esos casos.

Y todo ello sin perjuicio del posterior control contencioso-administrativo al que se somete cualquier acto administrativo, también en materia tributaria, como consecuencia del principio de fiscalización plena que rige en nuestro ordenamiento jurídico respecto a la actividad de la Administración. Lo que exige el artículo 95 bis.3 LGT es que la Administración Tributaria del Estado ejerza, acumulativamente y en exclusiva, las facultades de aplicación, sanción y revisión y, no por supuesto, el control contencioso-administrativo posterior.

Esta exigencia señalada se incumple, sin embargo, en el supuesto que nos ocupa como consecuencia de la especial naturaleza de las deudas tributarias imputadas a mi mandante. De ninguna manera es la Administración Tributaria estatal la competente para sancionar al eventual infractor o revisar la actuación administrativa, dado que, producida la liquidación vinculada a delito, la Administración tributaria tiene que abstenerse de tramitar cualquier procedimiento sancionador, correspondiendo, precisamente, el pronunciamiento a los Tribunales de la Jurisdicción Penal.

Desde luego, la especial trascendencia de los derechos a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que quedan directamente afectados por la publicidad de que se trata, como veremos a continuación, exige un cumplimiento riguroso de los requisitos legales establecidos y excluye la posibilidad de una aplicación laxa o analógica de lo previsto en el citado precepto a otros supuestos distintos.

a) Tratándose de una liquidación vinculada a delito el acto de liquidación de la eventual deuda no se dictó según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de acuerdo con lo previsto en el Título VI de la Ley.

La aplicación de los tributos se define en el artículo 83.1 de la LGT como el conjunto de la actividad administrativa dirigida, entre otras, a la gestión, inspección y recaudación, señalando a continuación en el apartado tercero del mismo precepto que “[l]a aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título”.

Es evidente que las deudas a las que se refiere la lista de deudores (en lo que a mi representada se refiere) no se han liquidado siguiendo las normas contenidas en ese Título (el Título III de la Ley) sino en el Título VI. Es cierto que el artículo 250.1 LGT *dice que cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento “con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación (...) y con sujeción a las reglas contenidas en ese Título”*. Pero de manera expresa el apartado 2 del propio artículo 250 LGT *señala que la liquidación, es decir, el acto administrativo por el que en definitiva se cuantifica la deuda, se dictará con arreglo a lo dispuesto en ese Título VI y no de acuerdo con lo que deriva del Título III de la LGT*.

Por lo que, en una interpretación literal, que es lo que procede, habida cuenta la naturaleza de los derechos constitucionales en juego, la Administración Tributaria no ha dictado la liquidación origen de la deuda por alguno de los cauces previstos en el Título III, que son los que de acuerdo con el mencionado 83.3 LGT constituyen procedimientos de aplicación de los Tributos en sentido estricto.

Y ello a pesar de que el Título VI se denomine de manera genérica "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública", ya que como hemos comprobado, la remisión no es genérica al procedimiento de inspección que es el que se aplicó en este caso, pues la parte más relevante, la liquidación, se regula por las normas de este otro Título.

Los artículos 250.3 y 253.2 LGT, así lo acreditan al señalar, el primero de ellos, que “[l]a liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V”. Por su parte, el artículo 253.2 LGT, *dispone que “[l]a inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo”*.

b) La Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestad sancionadora sobre D.^a Laura, en cuanto presunta infractora, en este supuesto.

En relación con esta cuestión resulta aún más claro que estamos en un supuesto en el que la Administración Tributaria del Estado, la AEAT, no podía ejercer la potestad sancionadora sobre las deudas de mi representado objeto de publicación en el listado de deudores, es decir, no podía practicar los actos propios de las facultades previstas en el Título IV de la LGT.

Así lo establece la propia LGT de manera expresa y taxativa en el artículo 250, apartado 2, *al señalar que “[l]a liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos... ”*.

Es decir, a 31 de diciembre de 2017, estando el procedimiento del que traen causas las deudas en fase de instrucción penal en el Juzgado Central de Instrucción número 1 de la Audiencia Nacional, es evidente que la Administración Tributaria, en cumplimiento de la Ley, no podía en esa fecha (ni tampoco actualmente) ejercer la potestad sancionadora, a la espera bien de una sentencia

condenatoria, en cuyo caso esta impediría definitivamente la sanción administrativa, o bien de que el órgano judicial aprecie la inexistencia de delito, supuesto en el que ya sí se podría ejercer esa potestad sancionadora en vía administrativa, pero no antes de tal pronunciamiento y, mucho menos, a 31 de diciembre de 2017.

c) Finalmente, la Administración tributaria estatal no tenía ninguna facultad de revisar la liquidación vinculada a delito practicada.

Si en el caso de la potestad sancionadora es evidente la imposibilidad del ejercicio de la misma, más evidente aún, si cabe, se muestra la LGT en el caso de las facultades revisoras.

Como se desprende del artículo 95 bis.3 LGT resultaba imprescindible que a 31 de diciembre de 2017 las facultades de revisión respecto a la liquidación practicada y determinante de la deuda correspondiente, estuvieran atribuidas, en exclusiva, a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

Sin embargo, por determinación de la propia LGT ello no pudo ocurrir de ningún modo, ya que de los artículos 250 y 254 LGT *deriva que en los casos en los que se haya dictado una liquidación vinculada a delito, como es el que nos ocupa, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, pues la competencia, como no podía ser de otra manera, recae en la jurisdicción penal. Por el contrario, cuando las liquidaciones no se encuentren vinculadas a delito, sí que cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de la LGT.*

Así, mientras que el artículo 250.3 LGT remite al procedimiento ordinario de revisión la liquidación que se dicte en relación con los conceptos tributarios ajenos al posible delito contra la Hacienda Pública, en cambio el artículo 254.1 LGT, *dispone que "[f] rente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley "*

En consecuencia, estando a 31 de diciembre de 2017 el proceso penal aún en fase de instrucción, es evidente que ni tenía la Administración Tributaria ninguna facultad de revisión, no ya exclusiva sino ni siquiera compartida, ni tenía expectativa ninguna de tenerla ya que en todo caso la liquidación administrativa vinculada a delito está supeditada a lo que finalmente se determine en el proceso penal en relación tanto con la cuantía, como con la propia existencia de la defraudación.

De hecho, el artículo 257.2.b) LGT señala expresamente que "si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías", o bien que "si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, *teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo*".

En ambos casos, bien la liquidación se anula, bien se devuelve al cauce del procedimiento inspector ordinario, siguiendo su tramitación, ya sí, de acuerdo las normas del Título III, siendo su resultado, la liquidación, revisable con arreglo al Título V.

Todo lo señalado lleva a concluir que la inclusión de D. Teodosio en el listado de deudores publicado en virtud del Acuerdo de 28 de junio de 2018, vulnera los requisitos que para la inclusión en dicho listado exige el artículo 95 bis LGT [...]"

Prosigue el escrito de interposición razonando sobre la alegada vulneración del artículo 18 CE, en particular, en sus apartados 1 y 4, en lo que se refiere al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos, cuestión sobre la que más adelante volveremos, en consonancia con lo que esta Sección 2.^a ha declarado, con valor de jurisprudencia, en las sentencias de 20 de enero de 2023, que estima el recurso de casación n.º 1467/2021, seguida de la pronunciada, en el mismo sentido y en cuestión sustancialmente idéntica, el 25 de enero último, en el recurso de casación n.º 465/2021, dada la vinculación, en estos aspectos, de ambos asuntos con el que ahora se resuelve.

CUARTO.- Razonamientos del Abogado del Estado en su escrito de oposición.

En el escrito de oposición del recurso, la defensa procesal del Estado sostiene la corrección jurídica de la sentencia impugnada y de los actos administrativos enjuiciados en el proceso de instancia, del modo siguiente:

"[...]En este sentido, el hecho de que en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública la revisión de dichas liquidaciones esté atribuida, por el Código Penal, a la autoridad judicial penal, no compromete la legalidad del precepto, en la medida en que no existen competencias compartidas entre Administraciones Tributarias en la gestión del tributo objeto de la comprobación.

De la misma forma que no empece a dicha publicación que la competencia revisora, en última instancia, de cualquier liquidación practicada por la Administración esté atribuida a la jurisdicción contencioso-administrativa.

La deuda, aunque vinculada a delito, puede resultar, como cualquier otra deuda, impagada por el obligado tributario -con independencia de que simultáneamente ostente la cualidad de investigado penalmente-.

En consecuencia, este obligado tributario puede presentar una situación de incumplimiento relevante de sus obligaciones tributarias -colmando con ello el presupuesto de hecho del artículo 95 bis.1 de la LGT - *al haber acumulado deudas pendientes de ingreso por más de 1.000.000 euros y no haberlas pagado transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.*

Es de destacar, por otro lado, que en el listado solamente se publica la cuantía de las deudas pendientes, sin diferenciar entre deuda tributaria y sanciones. No hay ningún reproche sobre el origen de la deuda; únicamente se publica un dato objetivo relevante que es la cantidad debida. Refleja una situación puntual y no es inamovible: dejará de aparecer en los listados posteriores desde el momento en que la deuda sea inferior a 1 millón de euros, o si se obtiene la suspensión o aplazamiento. Se incorpora un trámite para impedir que haya lugar a la publicación por error material, de hecho o aritmético.

Carecería del más mínimo sentido que el Legislador haya optado por mantener el ejercicio del conjunto de potestades de la Administración Tributaria a pesar de la pendencia de un proceso penal, pudiendo consecuentemente liquidar la deuda y exigir ejecutivamente su importe en vía administrativa y, sin embargo, tal deuda impagada quede excluida del artículo 95 bis de la LGT.

Todo ello, claro está, sin perjuicio de que esa liquidación (que no requiere firmeza), contra la que no procede recurso o reclamación en vía administrativa, como dice el artículo 254.1 LGT/2003, *pueda verse reajustada con arreglo a lo se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido*

liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

Esta liquidación, aunque supeditada a ese posible ajuste, es un acto de aplicación de un tributo estatal dictado en el seno de un procedimiento de inspección regido por el Título III, Capítulo IV de la LGT/2003 y por el Título VI de la misma en la parte final relativa a la propuesta y liquidación propiamente dicha vinculada a delito, de la que deriva la existencia de una deuda tributaria ejecutiva pues, las actuaciones dirigidas a su cobro, habilitadas por el artículo 255 LGT/2003, *no han sido suspendidas en este caso por el Juez (así consta en el acuerdo impugnado), encajando perfectamente dentro del ámbito de aplicación competencial únicamente, no lo olvidemos, del artículo 95 bis.3 de la LGT/2003, cuya aplicación se cuestiona de adverso cuando se trata de liquidaciones vinculadas al delito fiscal.*

Frente a lo afirmado de contrario, la Administración tributaria no ha ejercido potestad sancionadora alguna, porque no puede hacerlo, tal y como indica el artículo 250.2 LGT/2003 (*según el cual "en los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos"*), ya que, la misma, *está atribuida a la Jurisdicción Penal, cuando dicte, en su caso, la sentencia correspondiente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Hasta que llegue ese momento, si llega, no existe obstáculo legal alguno, desde la perspectiva del artículo 95 bis, al darse las circunstancias previstas en el apartado 1, para dar publicidad en los términos prevenidos en el mismo a la existencia de un deudor tributario con una deuda por importe superior a 1.000.000 de euros que no ha sido ingresada en el plazo concedido al efecto para su ingreso en periodo voluntario.*

La literalidad del artículo 95 bis, al incluir todas las posibilidades, no altera, por tanto, su finalidad en el caso de las deudas tributarias derivadas de liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública. La potestad sancionadora nunca va a estar atribuida a un órgano administrativo tributario (ni estatal, ni autonómico, ni local), sino que se trata de una potestad penal. La ausencia de procedimiento sancionador y correlativa sanción no es obstáculo para la publicación de la deuda tributaria liquidada.

Por tanto, es obvio que esas alusiones incluidas en el apartado 3, referidas única y exclusivamente al reparto de competencias entre órganos territoriales tributarios, no pueden ser aplicadas extensivamente a las liquidaciones vinculadas a delito.

El propósito del artículo 95 bis de la LGT es publicar situaciones de falta de pago una vez expirado el periodo voluntario de ingreso. Nada más.

Para que la situación de impago se dé basta con que el deudor no haya atendido su obligación de pago, cualquiera que sea el origen y circunstancias de la deuda liquidada. Se estimula así el pago en periodo voluntario.

La falta de atención voluntaria de la obligación de pago nada tiene que ver, en cuanto a su significación, con la defraudación tributaria. Causa evidente perjuicio el impago de sumas relevantes - a partir de 1.000.000 de euros-, una vez liquidada la deuda y expirado el plazo voluntario de pago. Pero de muy distinta significación es la actividad delictiva defraudatoria.

Por dicha razón, 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, y que reformó, en paralelo a la reforma de la LGT, la LOPJ (nuevo artículo 235 *ter*), *prevé dar publicidad a las sentencias que condenen por delito a partir de 120.000 euros - ex artículo 305 del Código Penal -, muy lejos de 1.000.000 de euros.*

Para terminar, no acertamos a comprender la argumentación última de adverso acerca de la inexistencia de facultades de la Administración tributaria para revisar la liquidación vinculada al delito cuando, desde la perspectiva del artículo 95 bis.3 LGT/2003, *expresamente invocado de adverso, la Administración tributaria, una vez dictada la liquidación vinculada al delito, en los términos de los artículos 250.1 y 253.1 LGT/2003, indicados, contra la que no cabe recurso o reclamación en vía administrativa (artículo 254.1), no ha ejercido facultad de revisión alguna de esa liquidación en los términos, lógicamente, previstos en el Título V de la LGT/2003 (artículos 213 y siguientes), en concreto a través de los procedimientos especiales de revisión del artículo 216 a), b) y c) (revisión de actos nulos, lesividad de actos anulables y revocación), lo cual nada tiene que ver, como resulta obvio, con el carácter provisional de la liquidación girada a expensas de lo que se determine en todo caso, en cuanto a la cuota defraudada y a la propia existencia del delito contra la Hacienda Pública, en el proceso penal (artículo 254.1 LGT/2003).*

No existe, por tanto, y menos desde la perspectiva del artículo 95 bis. 3 de la LGT/2003 *vulneración alguna de los requisitos o circunstancias previstos en el artículo 95 bis para la inclusión del obligado tributario, D. Teodosio, en el listado de morosos publicado en el Acuerdo del Director General de la AEAT impugnado de 28 de junio de 2018 [...]*".

Al igual que formula las alegaciones que se acaban de recoger, también el Abogado del Estado razona extensamente sobre las razones por las que considera que no existe vulneración del art. 18, 1 y 4 CE, en lo relativo al derecho fundamental a la intimidad, al honor y a la protección de datos de la obligada tributaria por la publicidad del listado de deudores regulada en el artículo 95 bis de la LGT de /2003, cuestión sobre la que más adelante nos pronunciaremos.

QUINTO.- Consideraciones jurídicas que efectúa la Sala sobre el recurso formulado.

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

2) Por razones de orden lógico y expositivo, consideramos pertinente invertir el orden de respuesta a las cuestiones de interés casacional integradas en el auto de admisión, ya que resulta evidente que es la segunda pregunta la que aborda un problema interpretativo directamente entroncado con la situación jurídica del recurrente, por razón de que la condición de deudor fiscal que provoca su inclusión en la lista de deudores proviene de una liquidación vinculada a delito (infracción penal que no puede presumirse cometida):

"[...] 2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT *para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...]*".

3) Antes de abordar esta cuestión, capital no solo para decidir la casación, sino para formar doctrina jurisprudencial, hemos de remitirnos, en lo que afecta a esta casación, a la caracterización de la lista de deudores en *situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*, como reza la propia intitulación del artículo 95 bis LGT, según lo analizado y declarado en la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de enero de 2023, que estima el recurso de casación n.º 1467/2021 y anula la inclusión de la allí tenida por deudora, la Tesorería General de la Seguridad Social, en la lista

de morosos. Tal sentencia fue seguida de la pronunciada, en el mismo sentido y en cuestión sustancialmente idéntica, el 25 de enero último, en el recurso de casación n.º 465/2021.

4) En ambas sentencias, deliberadas el mismo día que la que ahora se dicta, se pone en conexión de la procedencia jurídica de la publicación de la lista con la observancia de los derechos fundamentales de los ciudadanos, conforme se configuran en nuestra Constitución, en la Carta Europea de Derechos Fundamentales y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, examen comparativo que permite supeditar determinados aspectos del artículo 95 bis LGT a un juicio de ponderación de la proporcionalidad, adecuación y necesidad de la medida de publicidad que se instrumenta, teniendo en cuenta, además, el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea en materia afectada por tal ordenamiento y armonizada en lo que atañe a la protección de datos de carácter personal.

5) Dice así, en lo que aquí interesa, la sentencia de 20 de enero pasado, a propósito de tales cuestiones (la negrita y subrayado son de esta sentencia):

"[...] El artículo 95 bis LGT, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre) constituye el marco jurídico inmediato del asunto....

Destacamos una serie de consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT, *que, a nuestro juicio, tienen proyección e interés en este asunto.*

- La disposición se limita a situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, concepto jurídico indeterminado, cuya concreción integra el propio precepto sobre una exclusiva base cuantitativa (según supere o no el importe de 1.000.000 de euros, actualmente 600.000 euros, tras la Ley 11/2021, de 9 de julio).

- Llama la atención que, en su versión original, el artículo 95 bis LGT no incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea pese a que, la protección de datos es materia armonizada. Sin embargo, la laguna se colma con la Ley 11/2021, de 9 de julio, al expresar ahora que "el tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo".

- La disposición no reconoce ningún margen de apreciación ni ponderación a la Administración tributaria a la hora de decidir si incluye o no las deudas y sanciones en el listado, sino que, de forma imperativa, establece una suerte de automatismo al establecer que "acordará la publicación".

- El protagonista de la disposición es el deudor tributario y no sus deudas o sanciones, toda vez que, con relación a estas, el precepto se refiere únicamente a la publicación de su importe conjunto. Por tanto, el precepto solo ampara la publicación de los deudores tributarios, de modo que, quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto. La incorporación en dichos listados puede ser de personas físicas como de personas jurídicas.

- La disposición delimita la publicidad regulada en este artículo, únicamente en el ámbito del Estado, al referirse a los tributos que pueden ser objeto de incorporación al listado sin expresar nada con relación a los tributos de las Comunidades autónomas o de las Entidades locales.

- El precepto no explicita que las deudas o sanciones tributarias deban ser firmes. Con relación a esta cuestión veremos, más adelante, argumentos en uno u otro sentido [...].

... Como se ha apuntado, 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).

Reiterada doctrina del Tribunal Constitucional reconoce "un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona" (STC 11/1998, de 13 de enero) otorgando a su titular "un haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos" (STC 254/1993, de 20 de julio). Las cautelas que, sobre la base de la protección de los datos personales, impiden su "comunicación indiscriminada [...] afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento " (STC 17/2013, de 31 de enero) se vislumbran nítidamente en el artículo 95 LGT, al proclamar el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, cuyo contrapunto es el derecho de los obligados tributarios - art. 34.1 i) LGT - "al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes ".

6) Prosigue la mencionada sentencia, tras la extensa cita de jurisprudencia del TEDH y del TJUE, razonando del siguiente modo:

"[...] La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea contempla la protección de datos de carácter personal (art. 8) como un derecho fundamental autónomo de la tutela de la vida privada (regulada en el art. 7).

En este sentido, resulta de aplicación el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) DO L 119/1, cuyo considerando 14, en línea con lo anteriormente advertido, explícita que "[l]a protección otorgada por el presente Reglamento debe aplicarse a las personas físicas [y que] no regula el tratamiento de datos personales relativos a personas jurídicas y en particular a empresas constituidas como personas jurídicas, incluido el nombre y la forma de la persona jurídica y sus datos de contacto".

Sin embargo, a efectos de contextualizar esta medida legislativa no puede obviarse que el Reglamento (UE) 2016/679 -al que, como hemos señalado, alude el art 95 bis LGT - habilita a que el Derecho de la Unión o los ordenamientos de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento, establezcan una serie de limitaciones (art 23) en el alcance de las obligaciones y de los derechos que delimita, "cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar" -por lo que aquí interesa -, "otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social".

7) Continúa la sentencia, a la que seguimos, obviamente, en todo lo que dice, haciendo referencia a jurisprudencia del TJUE sobre asuntos similares al determinante de la inclusión de deudores en la lista del art. 95 bis LGT:

"[...] la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2017, Pu?kár, C - 73/16, ECLI: EU:C:2017:725, dictada en el marco de un litigio entre el Sr. David, por una parte, y la Dirección de Tributos de la República Eslovaca, así como la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria, por otra parte, ante la pretensión de que su nombre fuera eliminado de una lista de personas consideradas testafierros por la Dirección de Tributos, lista elaborada por esta en el contexto

de la recaudación y cuya actualización llevan la propia Dirección, las delegaciones de Hacienda subordinadas a esta y la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria. Entre las preguntas prejudiciales del Tribunal Supremo de la República Eslovaca, enfatizaremos aquella por la que trasladaba sus dudas al Tribunal de Luxemburgo a efectos de saber si la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO 1995, L 281, p. 31) y los artículos 7 y 8 de la Carta se oponen a que, sin consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de la recaudación y de la lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida. Del objetivo de asegurar un nivel de protección equivalente en todos los Estados miembros que persigue la Directiva 95/46, el Tribunal de Justicia deduce que su artículo 7 establece una lista exhaustiva y taxativa de los casos en que un tratamiento de datos personales puede considerarse lícito (apartado 105) y que el tratamiento de datos personales es lícito si "es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos" (apartado 106). La sentencia no aprecia que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 se oponga a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida, pero las condiciones y garantías que establece son claras y rotundas, al admitirse dicha posibilidad "siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurren todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito" (apartado 117).

Para el Tribunal de Justicia, que una persona esté incluida en la lista controvertida puede suponer una injerencia en algunos de sus derechos, puesto que podría dañar su buen nombre y afectar a sus relaciones con las autoridades tributarias, afectar a su presunción de inocencia (derecho plasmado en el artículo 48, apartado 1, de la Carta) y a la libertad de empresa (reflejada en el artículo 16 del mismo texto) de las personas jurídicas relacionadas con las personas físicas incluidas en la lista controvertida (apartado 114).

Por tanto, el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario (apartado 112), que no existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116)" [...].

8) [...] CUARTO.- La inclusión en la lista del art 95 bis exige la condición de *deudores a la Hacienda Pública* por deudas o sanciones tributarias firmes.

Como anteriormente hemos apuntado, el art 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 art 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.

En fin, la no firmeza de las deudas o sanciones tributarias podría venir alimentada por la previsión de que, "[l]o 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." Sin embargo, se trata de una previsión genérica que no permite avalar de forma inequívoca la no necesidad de firmeza a los efectos de la publicación. En este sentido, el precepto únicamente pone de manifiesto la independencia entre el acuerdo de inclusión en la lista, por un lado, y las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, por otro lado, esbozando naturalezas y finalidades diferentes.

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.*

En el caso enjuiciado... En tales condiciones, la decisión del Ayuntamiento de Madrid de incorporar a la TGSS en la lista mencionada es de una gravedad extrema.

Evidentemente, se trata de una persona jurídico-pública, habiendo ya dejado oportuna constancia de que no hay infracción de la privacidad. Sin embargo, incluir en la lista del art 95 bis LGT *a una Administración Pública, servidora de intereses públicos a través de funciones asignadas legalmente, sometida y cualificada por nítidas exigencias constitucionales, genera una justificada alarma social si la ciudadanía percibe como mensaje que la TGSS es una entidad morosa.*

El daño reputacional, en este caso consumado por la mera inclusión y la publicidad de la lista, es evidente y trasciende, incluso, la esfera propia de la TGSS, para desembocar en un particularismo del que resulta ajeno el sentido público y común de lo que representa el propio Estado en su conjunto; más aún, cuando existen mecanismos para resolver los conflictos que puedan derivarse respecto de los puntos de fricción entre Administraciones Públicas.

Imaginemos las consecuencias de haber sido incluida en el listado de morosos una persona física sin tener la condición de deudor, supuesto que hubiera podido excitar las más contundentes respuestas que contempla nuestro ordenamiento jurídico.

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

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

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, procurando no alterar la confianza social en una Administración a la que, como la TGSS, se le asigna una función prestacional, esencial en el Estado de Derecho, para asegurar el bienestar y seguridad de los ciudadanos.

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como éste, 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" [sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros (C-331/88, Rec. p. I- 4023), ECLI:EU:C:1990:391, apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01, Rec.p. I-5689), ECLI: EU:C:2001:420, apartado 81]].

Además, como se ha expresado, la publicación del listado de morosos comporta una excepción de un principio general de reserva de datos tributarios, impuesto por el art 95 LGT, medida que, según el preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios"...

...Aunque se trate de una normativa diferente, la temática que nos ocupa conduce a dirigir la atención sobre el criterio general de disociar, anonimizar o adoptar medidas de protección de los datos de carácter personal, exigido para las resoluciones judiciales por el artículo art 235 del Código penal, *principio excepcionado por el artículo 235 ter*, al disponer que "[e]s público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos..." (por lo que interesa a los efectos del presente recurso, delitos contra la Hacienda Pública).

Resultaría paradójico concluir que el legislador orgánico hubiese extremado las cautelas, no permitiendo explícitamente la publicidad abierta de los datos contenidos en las sentencias condenatorias cuando aún no sean firmes y, sin embargo, desde la Ley General Tributaria se permitiera, sobre la base del simple criterio de la Administración, ordenar la publicación de unas deudas o sanciones, cuestionadas por los interesados y, por tanto, no firmes.

También es oportuno recordar que, sobre la inclusión de ciudadanos en los denominados registros de morosos hay abundante jurisprudencia civil, trasladable a nuestro ámbito sin artificios, algunos de cuyos pronunciamientos se relacionan en la sentencia de esta Sala Tercera (sec. 3.ª), núm. 1503/2020, de 12 de noviembre de 2020, rec. 4739/2019, ECLI:ES:TS:2020:3869, *que, atendiendo a la finalidad del*

registro de morosos -que no es la de constatar el impago de deudas, sino la de evaluar la solvencia patrimonial del deudor-, proclama que "para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda".

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...*

9)...QUINTO.- Alcance de la impugnación.

...Negar esta posibilidad (de impugnar la inclusión sobre la base de la no concurrencia de la condición de deudor) 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.

SEXO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

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

El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 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 presupuestos 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 art 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 [...]".

SEXTO.- Cuestiones de interés casacional que concurren en este asunto, además de las reseñadas con carácter general, en supuestos de la denominada *liquidación vinculada al delito*.

1) Comencemos por expresar la conclusión a que llegamos: la liquidación vinculada al delito -LVD-, o por mejor decir, la deuda tributaria liquidada en aquélla (arts. 250 y concordantes de la LGT), no es un acto idóneo para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en la lista del art. 95.bis LGT.

La razón para alcanzar tal afirmación no está, según consideramos, tan relacionada con el tema competencial -aunque no es materia ajena al debate-, sino con la naturaleza jurídica de esa LVD y su posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos.

2) La razón determinante, pues, es que no estamos en presencia de un acto administrativo propiamente dicho -en el sentido de los respectivos artículos 1 de la Ley 39/2015 y de la Ley 39/1988, reguladora de esta Jurisdicción- y, en tal condición, ni siquiera establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la Administración sujetos al derecho administrativo. No es un acto común o normal en tal sentido, investido de las prerrogativas atribuidas a la Administración con carácter general, al servicio del interés público, en relación con los actos que emite (privilegios de la ejecutividad, ejecutoriedad, presunción de validez, necesidad de impugnación ante una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa para enervar tales presunciones, etc...).

3) De ser ello como sostiene aquí la Administración del Estado -y, de un modo apodíctico, la sentencia de instancia- esa presunción de validez y eficacia colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia constitucionalmente consagrada en materia penal (art. 24 CE) y el derecho fundamental correspondiente que asiste al investigado o encartado en una causa penal. Por ilustrar gráficamente la posición de ese acto y su vocación o instrumentalidad al servicio del proceso penal, la interpretación de la Administración, avalada por la Sala sentenciadora, más que de liquidación vinculada a delito cabría hablar, con mayor propiedad, de *delito vinculado a liquidación*, con total y absoluto sacrificio de la presunción de inocencia, derecho fundamental que solo puede neutralizar el juez penal mediante una sentencia condenatoria firme, en el seno de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable.

4) Veamos la dicción literal de los preceptos reguladores de esta función, sistemáticamente separada de la destinada a regular los procedimientos inspectores *ratione materiae*:

"TÍTULO VI (LGT) Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública"

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

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

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

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

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados (si es que hay deuda).

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

Sin embargo, el art. 251 LGT establece excepciones al anterior caso:

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

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

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

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

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

5) Esto es, hay casos en que no se produce liquidación, por razones ajenas a la voluntad o conducta del sospechoso de delito y, por ende, éste no podría figurar en la lista de deudores.

Por su parte, el artículo 254 LGT, sobre impugnación de las liquidaciones, dispone lo siguiente:

"[...] 1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, *no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en*

sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley *en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.*

2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de esta Ley".

La sola lectura de este precepto sitúa estas liquidaciones instrumentales, vicarias al servicio de la causa penal y dependientes en todo de la suerte de ésta, al margen de la noción de deuda tributaria, a los efectos del art. 95 bis LGT, que sólo cabe establecerse por el *Juez penal [al] determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública [...]*".

6) No obstante, como argumento complementario, cabe referirse a la dicción del apartado 3 del artículo 95 bis LGT:

"[...] 3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales [...]".

La fórmula normativa empleada, en una primera lectura, parece referirse, no a la publicidad de la lista de deudores -más bien de los que la Administración considera como tales, aun en caso de deuda controvertida o sometida a control judicial o a pendencia de proceso penal-, en el sentido de que quede relegada a las deudas estatales, con exclusión de las fijadas por las Administraciones autonómicas o locales, que pueden hacer uso de la lista, incluyendo a sus deudores. Así ha sucedido en los casos examinados en las sentencias de 20 y 25 de enero de 2023, a las que se ha hecho amplia referencia, donde la deuda lo era en concepto de IBI, impuesto de carácter local.

Más bien parece indicar tal precepto que de las deudas por incumplimiento del deber de pago de tributos estatales se excluyen los cedidos a las CC.AA, porque por virtud de la cesión la Administración del Estado pierde con ello facultades amplias en relación con la gestión, la inspección y el ejercicio de la potestad sancionadora. Pero para decir tal cosa, que probablemente se habría podido indicar con mayor claridad y brevedad, el apartado incorpora menciones de las que no se puede prescindir: que solo son susceptibles de incorporación a la lista los deudores, en caso de tributos estatales, aquellos en los que *la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.*

7) Pues bien, el régimen legal de los artículos 250 y siguientes de la LGT estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria -y su cobro, bajo control judicial- en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, de la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos.

Y esos hechos se comunican a través de la LVD, máxime si se tiene en cuenta que el delito contra la Hacienda Pública solo es posible cuando se cumple el tipo penal y, entre otras previsiones, la de la cuantía mínima de la cuota defraudada, de 120.000 euros (art. 305.1 del Código Penal). La lábil

barrera entre los conceptos de liquidación vinculada al delito y la liquidación eventual que quepa sin vinculación a él no revela otra cosa que la condición de ese juicio como instrumental, interino y circunstancial, en tanto es el juez penal quien debe determinar la deuda, entre otros elementos normativos, en trance de enjuiciar si se ha cometido o no el delito contra la Hacienda pública y restablecer el orden jurídico causado como consecuencia del incumplimiento de los deberes fiscales.

8) En este caso, se trata de deudas estatales liquidadas -IRPF, 2010, en concreto-. Aquí no hay, en un sentido propio, ni aplicación de los tributos, ni ejercicio de la potestad sancionadora -incompatible con la penal, por lo demás- ni facultades de revisión atribuidas a los órganos administrativos estatales ni, a la postre a esta jurisdicción. En suma, aunque el precepto parece referirse, entre otros casos, a los tributos cedidos, para negar que pueda el Estado incluir las deudas correspondientes a tales figuras impositivas en la lista del artículo 95 bis LGT, en realidad maneja conceptos y exigencias normativas incompatibles con la LVD o, por mejor decir, con la idoneidad de la deuda así fijada -accidental, incluso efímeramente, es posible-.

En suma, basta con esclarecer la naturaleza de las LVD para excluirlas de plano del ámbito objetivo del artículo 95 bis LGT, pues ni dan lugar a deudas fiscales en un sentido propio, ni están investidas de la presunción de legalidad - incompatible con la presunción de inocencia- pues, además, es el proceso penal el que debe dilucidar la cuestión.

9) En cuanto a la vulneración de los derechos al honor, intimidad personal y familiar y protección de datos de carácter personal, nos remitimos a lo ya declarado, como fundamento de las respectivas sentencias de casación, en las que se han mencionado como precedentes, de 20 y 25 de enero último, a partir de las cuales no basta con la existencia de una deuda que no esté suspendida, en el caso de que estuviera impugnada o controvertida, pues en ese necesario juicio de ponderación, es cualitativamente mayor el daño que se ocasiona al contribuyente mediante su exposición pública como deudor -o como defraudador, protagonista de una conducta reprobable, que es el universo al que se refiere el preámbulo de la ley de creación de esta especie de picota o sambenito- si después es anulada administrativa o judicialmente la actuación de la que dimana la deuda; que el daño que puede ocasionarse con la posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible.

10) Precisamente por esa vocación finalista, vicaria, de vinculación al delito sospechado de las LVD (art. 250 LGT.1 y concordantes) y porque tales liquidaciones se remiten al juez penal y, en su caso, se integran y subsumen en la causa que se pudiera abrir, se trata de estimaciones o apreciaciones cuyo objeto es desencadenar, si cabe, ese proceso penal y bajo la potestad del juez, razón por la que no generan deudas tributarias aptas para que los afectados puedan figurar en la lista de morosos del artículo 95 bis, pues tal inclusión, de una parte, colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que solo se puede destruir mediante sentencia judicial condenatoria firme, no antes, ni por quien no es juez; y, por otra, no son deudas fiscales propiamente dichas, pues su contrariedad a Derecho depende de las resultas del enjuiciamiento penal y su declaración de condena.

Tampoco puede presumirse, en esa fase de instrucción o juicio, la existencia de una defraudación fiscal o de una conducta socialmente reprobable, al respecto, condiciones a que la propia Ley General Tributaria en el preámbulo, somete la inclusión en la lista de morosos, porque tales factores aún no se han determinado.

11) Finalmente, el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores, en caso de delito fiscal, queda reservado, de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria, sin que baste por tanto la mera liquidación de la deuda expresada en esa "*liquidación vinculada a delito*".

A tal respecto, si la inclusión en la lista que la ley ordena publicar es una excepción o derogación del principio del carácter reservado de los datos fiscales, esa reserva de garantía de un modo cualitativamente más intenso en el art. 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial -LOPJ- el

anonimato del investigado, imputado o acusado en un proceso penal que el resultante de la mera apelación al art. 95 LGT. Dice al efecto tal precepto, vigente a partir de 2021:

"Artículo 235 bis.

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

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

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

SÉPTIMO.- Jurisprudencia que se establece.

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

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

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

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

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2.º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre de DOÑA Laura, contra la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación n.º 69/2019, sentencia que se casa y anula.

3.º) Estimar el mencionado recurso de apelación n.º 69/2019, entablado por la Sra. Laura, contra la sentencia de 18 de enero de 2018 dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo Central n.º 6 en el recurso n.º 50/2018 interpuesto contra la resolución de 1 de octubre de 2018, que desestima el

recurso de reposición frente al acuerdo del Director General de la AEAT, de 28 de junio de 2018, por la que se autorizaba la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, por ser contrarios a derecho tales actos administrativos.

4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.