
LA PUBLICIDAD DE LOS DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA Y DE LAS SENTENCIAS CONDENATORIAS POR DELITO FISCAL

Ana María DELGADO GARCÍA

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya*

Rafael OLIVER CUELLO

*Profesor Asociado Universitat de Vic
Universitat Central de Catalunya*

RESUMEN: Una de las novedades que más interés mediático y social ha provocado la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, está relacionada con la privacidad y protección de datos.

Por razones de interés general, se permite dar publicidad de listados de obligados tributarios con deudas o sanciones pendientes superiores a un millón de euros, que no hubieran sido pagadas en el plazo de ingreso voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas.

Asimismo, se prevé en la Ley orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, la publicación de la reseña de las sentencias condenatorias firmes y no recurribles por delitos contra la Hacienda Pública, de alzamiento de bienes e insolvencia punible y delitos de contrabando cuando haya un perjuicio para la Hacienda Pública.

Se trata de un tema que tiene claras conexiones con la normativa de protección de datos de carácter personal y con el uso de las tecnologías de la información y la comunicación en el ámbito de la Administración tributaria y que merece ser objeto de un análisis en profundidad.

PALABRAS CLAVE: Publicidad, deudores, Hacienda Pública, delito fiscal, datos personales.

1. LA PUBLICIDAD DE LOS DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA

1.1. El objeto y los sujetos de la publicación

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), introduce un nuevo art. 95 bis, titulado «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias», en el que se establece que la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por determinadas deudas o sanciones tributarias. Concretamente, aquellas deudas o sanciones tributarias pendientes de ingreso cuyo importe total supere la cantidad de un millón de euros y que no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario. A estos

efectos, no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

De acuerdo con lo dispuesto por este nuevo art. 95 bis LGT, en cuanto a la información objeto de publicidad, en dichos listados se incluirá, por un lado, la identificación de los deudores y, por otro lado, el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

Respecto a la identificación de los deudores, estipula la norma que, en el caso de las personas físicas, se tendrá que incluir el nombre, los apellidos y el número de identificación fiscal (NIF). Mientras que en relación con las personas jurídicas y las entidades del art. 35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica), se debe identificar la razón o denominación social completa y el NIF.

En relación con el objeto de la publicación del listado, dispone el art. 95 bis LGT que, en el ámbito del Estado, la publicidad 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. Asimismo, la publicidad regulada en este precepto resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.¹

Asimismo, en cuanto a los aspectos temporales, se establece en el art. 95 bis LGT que 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.

En relación con el ámbito subjetivo de la publicación de deudores a la Hacienda Pública, se ha criticado por parte de cierta doctrina (Mata Sierra, M.T., 2016) que la publicidad incide sobre los deudores morosos aunque hayan procedido a cumplir los restantes deberes con la Administración tributaria (caso del obligado que habiendo reconocido la deuda no puede afrontarla en el periodo voluntario de pago) y no, por ejemplo,

1 Se ha criticado por determinada doctrina esta diferencia de trato entre los impuestos estatales y comunitarios frente a los autonómicos y locales, cuando la LGT, con carácter general, resulta de aplicación a todas las administraciones tributarias, según dispone su art. 1. De acuerdo con esta opinión, no parecen evidenciarse diferencias entre unos deudores y otros más allá del propio tributo que origina la deuda o la sanción, lo que no debería ser relevante a la hora de asumir la carga de la publicidad y genera una desigualdad de trato evidente entre los potenciales deudores tributarios, procurando un trato mucho más gravoso a aquellos que lo sean de deudas o sanciones de impuestos exclusivamente estatales o comunitarios (Mata Sierra, M.T., 2016, p. 146).

sobre aquellos defraudadores que, una vez descubiertos, pagan inmediatamente la sanción, librándose con ello de ser publicitados en un listado que, a nadie escapa, si tiene algún valor solo lo sería como medida de refuerzo contra el fraude fiscal, avanzando en el fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios.²

Algún otro autor (Olivares Olivares, B.D., 2015) ha criticado también el ámbito objetivo de la publicación de deudores a la Hacienda Pública, puesto que, en su opinión, la liquidación tributaria de la que procede la deuda o la sanción debiera devenir firme al menos en vía administrativa para poder plantearse la publicitación de los deudores.³

Desde nuestro punto de vista, con el objetivo de facilitar una información más detallada que ofrezca una mayor transparencia, el listado de deudores debería desglosar las sanciones del resto de deudas tributarias. Igualmente, sería aconsejable diferenciar aquellos casos en los que la deuda se debe a un proceso concursal y también los supuestos en que la deuda procede de un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. También sería conveniente identificar los casos en que la deuda tributaria no es firme en vía administrativa.

Entendemos que todas estas deudas tributarias deben incluirse en la publicación del listado, tal como se lleva a cabo actualmente, pero deberían estar convenientemente desglosadas (cosa que no ocurre en la actualidad). Todo ello ofrecería una información a los ciudadanos de mucha más calidad, que redundaría en los objetivos que, en nuestra opinión, tiene esta medida: la transparencia, la concienciación cívica y la lucha contra el fraude.

1.2. El procedimiento de la publicación

Como ya se ha comentado, el nuevo art. 95 bis LGT dispone que la determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como

- 2 Según esta opinión doctrinal, lejos de ello, la posibilidad de satisfacer la deuda para evitar ser incluido en la lista nada tiene que ver con esa naturaleza ejemplarizante que potencia la prevención y la educación de los contribuyentes, sino más bien con un cariz punitivo que nos lleva a plantearnos si no sería mejor reformar el derecho sancionador previsto para estos supuestos. De acuerdo con este punto de vista, no parece un planteamiento muy coherente, y, desde luego, el coste reputacional que acompaña a la publicidad de estas situaciones estaría mucho más justificado en el último caso que en el primero (Mata Sierra, M.T., 2016, p. 147).
- 3 En este sentido, de acuerdo con esta opinión doctrinal, la Administración tributaria debería agotar todos los instrumentos que brinda la LGT para recaudar, ya que, como implica esta máxima, cuando existan otros medios para alcanzar el mismo fin es necesario elegir la medida menos lesiva respecto al derecho a la protección de datos personales (Olivares Olivares, B.D., 2015, p. 19).

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.

En este sentido, se establece en el citado precepto de la LGT que la propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de diez 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.⁴

En relación con el contenido de las alegaciones, se dispone que las mismas habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1 del art. 95 bis LGT, es decir, deberán referirse únicamente a que las deudas o sanciones tributarias pendientes de ingreso superen la cantidad total de un millón de euros, que no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, o bien que no se encuentren aplazadas o suspendidas.⁵

También se establece que, como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el citado apartado 1 del art. 95

4 Según la opinión de cierta doctrina, que compartimos, llama la atención que el art. 112 LGT contradiga lo contemplado en este precepto, en la medida en que señala que los intentos de notificación deben ser dos, indicando que solo será suficiente uno en el caso de que el destinatario conste como desconocido en el domicilio. Tampoco se contempla que haya anuncios para citación por comparecencia, también previstos en este precepto. Ahora bien, tal como reconoce esta opinión doctrinal, en la LGT no es la única excepción a este respecto, pues el art. 104 LGT se decanta por un solo intento para la notificación de la resolución expresa sobre las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos. Según este punto de vista, a favor del cumplimiento del régimen de notificación general está la trascendencia que puede llegar a tener el tema para el deudor tributario; en contra, lo que retrasaría la publicación del listado (Mata Sierra, M.T., 2016, p. 153).

5 Esta limitación a la concurrencia únicamente de error de hecho, material o aritmético, según alguna opinión doctrinal, resulta inaceptable desde el respeto a los derechos y garantías que asisten a los administrados, en la medida en que debería ser posible alegar todo aquello que convenga al derecho del contribuyente, sin perjuicio del resultado de los recursos pertinentes (Mata Sierra, M.T., 2016, p. 153). Sin embargo, en nuestra opinión, es correcto el restringir el contenido de las alegaciones exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, pues entrar a valorar cualquier otra alegación que convenga al derecho del contribuyente alargaría y complicaría el procedimiento de publicación del listado, sin perjuicio, obviamente, de que el contribuyente pueda interponer la reclamación oportuna (circunstancia que debería, como ya hemos señalado, identificarse de forma clara en el listado).

bis LGT. Dicha rectificación asimismo 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.

Por otra parte, en el mencionado art. 95 bis LGT se indica que mediante orden ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros. En relación con la forma de la publicación, se dispone que 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. A este respecto, se prevé que los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.⁶

En relación con la publicación del listado de deudores, el art. 95 bis LGT determina que, en el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, 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.

Además, se indica en este precepto de la LGT que la publicación del listado de deudores 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. Por último, se establece en el art. 95 bis LGT que las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de publicación del listado de deudores no constituyen causa de interrupción de los plazos de prescripción a los efectos previstos en el art. 68 LGT. Y que el acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.

Tal como se ha comentado, en el art. 95 bis LGT se prevé que mediante orden ministerial se establecerán la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros. Pues bien, esta previsión normativa se cumple mediante la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes

6 Asimismo, se señala en el precepto de la LGT comentado que 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 personal (LOPD), y en su Reglamento aprobado por RD 1720/2007, de 21 de diciembre. Evidentemente, en esta materia, como en el resto de cuestiones que afectan a la Administración tributaria y a la información de carácter personal que obra en su poder, rige la normativa sobre protección de datos (Oliver Cuello, R., 2012, pp. 41-63).

ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el art. 95 bis LGT.

De acuerdo con lo dispuesto por esta orden ministerial, y en relación con la fecha de publicación del listado, la publicación del primer listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones dispuestas por el apartado 1 del art. 95 bis LGT, con fecha de referencia 31 de julio de 2015, se debía realizar a partir del 1 de diciembre de 2015, en la sede electrónica de la AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>). La primera publicación de dicho listado de deudores se ha producido el 23 de diciembre de 2015.⁷

La publicación del primer listado de deudores a la Hacienda Pública se ha efectuado por medios electrónicos, en formato PDF (*Portable Document Format*), adoptando las medidas necesarias, conforme al estado de la técnica, para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y asegurando que los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación, de acuerdo con el art. 95 bis LGT.⁸

El importe total de la deuda con la Hacienda Pública publicado en este primer listado de deudores supera los 15.600 millones de euros. Un total de 345 de los morosos son personas físicas, con una deuda que sobrepasa los 700 millones de euros, y 4.510 son personas jurídicas, con pagos pendientes de 14.900 millones de euros.⁹

7 El listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias, según lo dispuesto por esta orden ministerial, se ha elaborado a partir de los datos de deudas y sanciones pendientes de pago, que no se encuentren suspendidas ni aplazadas, obrantes en el Sistema de Información de la AEAT a fecha de referencia 31 de julio de 2015, con independencia de cuál sea la cantidad efectivamente debida por los obligados tributarios identificados en dicho listado a la fecha de publicación. Dicho listado ha incorporado los campos que permiten identificar al deudor cuya información es publicada, identificable por su nombre, sus apellidos y su NIF, si es persona física y por su razón o denominación social completa y su NIF, si es una persona jurídica o entidad del art. 35.4 LGT, identificación a la que se ha asociado el importe del total de deudas y sanciones debidas a fecha de referencia, en cómputo global, sin desgloses.

8 En la Orden HAP/2216/2015 se señala que corresponde al Director General de la AEAT aprobar, mediante resolución, la modificación del fichero informático de deudores que da soporte a los datos objeto de publicación y sus características principales, en los términos previstos en la legislación de protección de datos de carácter personal.

9 De los más de 15.600 millones de euros de deuda pendiente de pago recogidos en este listado, más de 6.500 millones de euros, el 42% del total, es deuda de morosos en proceso concursal, es decir, afectada por un procedimiento en el que las posibilidades de cobro efectivo de la deuda son reducidas mientras dure el concurso. En conjunto, en el listado aparecen casi 1.700 deudores concursales, el 35% del total. Además, con 825 morosos incluidos en esta lista se han

Por último, hay que tener en cuenta la aprobación de la Orden HAP/364/2016, de 11 de marzo, por la que se determina, para el año 2016 y siguientes, la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis LGT.¹⁰

La publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias, que a 31 de diciembre de cada año cumplan las condiciones dispuestas por el apartado 1 del art. 95 bis LGT, según dispone esta orden ministerial, se realizará anualmente a partir del 1 de mayo del año siguiente, en la sede electrónica de la AEAT.

El listado de deudores a la Hacienda Pública, de acuerdo con lo estipulado por esta orden ministerial, se elaborará a partir de los datos de deudas y sanciones pendientes de pago, que no se encuentren suspendidas ni aplazadas, obrantes en el Sistema de Información de la AEAT a fecha de referencia 31 de diciembre de cada año, con independencia de cuál sea la cantidad efectivamente debida por los obligados tributarios identificados en dicho listado a la fecha de publicación.

El citado listado incorporará los campos que permitan identificar al deudor cuya información es publicada, identificable por su nombre, sus apellidos y su NIF si es persona física y por su razón o denominación social completa y su NIF si es una persona jurídica o entidad del art. 35.4 LGT. A esta identificación se asociará el importe del total de deudas y sanciones debidas a fecha de referencia en cómputo global, sin desgloses.¹¹

realizado derivaciones de responsabilidad subsidiaria o solidaria a terceros distintos del deudor principal, por un importe superior a 1.500 millones de euros, equivalentes a cerca del 10% de la cuantía total de la deuda que figura en el listado (*El Periódico*, 23 de diciembre de 2015, «La lista de morosos de Hacienda publicada hoy incluye 4.855 deudores»).

10 Según ya se ha indicado, para el año 2015 se aprobó la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determinaba la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del primer listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública que cumplieran los requisitos establecidos en el art. 95 bis LGT, con fecha de referencia 31 de julio de 2015. Esta última orden incluía además la previsión de la modificación del fichero informático de deudores que da soporte a los datos objeto de publicación y sus características principales, en los términos previstos en la legislación de protección de datos de carácter personal, mediante Resolución del Director General de la AEAT. De esta forma, con fecha 2 de diciembre de 2015 se publicó en el BOE la Resolución de 18 de noviembre de 2015, que modificaba y adaptaba tanto el fichero informático de deudores como el de deudas, motivo por el cual no resulta necesario ya dictar una nueva Resolución para las siguientes publicaciones del listado.

11 La publicación, según establece esta orden ministerial, se efectuará por medios electrónicos en formato PDF, adoptando las medidas necesarias, conforme al estado de la técnica, para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y asegurando que los

1.3. La naturaleza jurídica y la finalidad de la norma

En el preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, se indican los argumentos que justifican la aprobación de esta norma que regula, entre otras cuestiones, la publicación de los listados de deudores a la Hacienda Pública.

En este sentido, se señala que es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del art. 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. En este sentido, el principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo el establecimiento de una sociedad democrática avanzada.

De esta forma, según la argumentación contenida en el preámbulo de la Ley 34/2015, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la LGT, 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.

Según el preámbulo de la citada Ley 34/2015, la medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que esta 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 únicamente serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generen 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.

Prosigue el preámbulo de la Ley 34/2015 justificando la modificación introducida en la LGT, indicando que, 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

listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación, de acuerdo con el art. 95 bis LGT. Finalmente, se dispone en la Orden HAP/364/2016 que, a efectos de la elaboración del listado se utilizarán los ficheros y registros de deudores y deudas modificados y adaptados por la citada Resolución del Director General de la AEAT de 18 de noviembre de 2015, en los términos previstos en la legislación de protección de datos de carácter personal.

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 art. 4.1 LOPD.¹²

Explica el preámbulo de la Ley 34/2015 que 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.

De acuerdo con esta argumentación, así se ha hecho en otros ámbitos, introduciendo este principio de publicidad en distintos sectores de los que se predica una especial protección.¹³ 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.

Finalmente, señala el preámbulo de la Ley 34/2015 que esta regulación se completa con la contenida en la Ley orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, pues resultaría incoherente que se publicara la identidad de quienes han dejado de abonar sus obligaciones tributarias y sin embargo quedara oculta precisamente la de los grandes defraudadores, condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza.

Diversos autores han expresado sus críticas en relación con la naturaleza jurídica y la finalidad de la modificación introducida por la Ley 34/2015. Así, algún autor (Martín Queralt, J., 2013) se plantea la propia necesidad de publicar un listado de deudores a la Hacienda Pública, destacando que la normativa tributaria parte del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (art. 95 LGT). Por ello, no basta sin más con introducir un nuevo precepto, sino que es necesario también realizar una adecuada valoración de la «necesidad social imperiosa» a la que alude la jurisprudencia. Necesidad que, en el caso de los morosos, es, según esta opinión doctrinal, muy difícil de percibir.¹⁴

12 Así se hace también, según expone el preámbulo de la Ley 34/2015, 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.

13 Es lo que 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.

14 Entiende este autor que dicha necesidad no viene impuesta por el ejercicio de las potestades administrativas, ni mucho menos es la única medida que puede adoptarse para garantizar el deber de contribuir (Martín Queralt, J., 2013, p. 2).

Desde otras posiciones doctrinales (Olivares Olivares, B.D., 2015) se ha criticado que con esta medida se pretende imponer una sanción accesoria a quien comete la infracción o adeuda a la Administración tributaria. En concreto, según esta opinión, trata de menoscabar la reputación de la persona por razones de ejemplaridad en virtud de la magnitud de la lesión infringida a la Hacienda Pública. Lo que se pretende con esta publicidad, desde este punto de vista, es castigar, añadiendo a la sanción tributaria el reproche social a través de la publicación de la información personal. Por lo tanto, la medida trata de evitar a través del reproche público la repetición de estos comportamientos.¹⁵

El carácter sancionador de las medidas adoptadas por medio de la Ley 34/2015 también es destacado por parte de algún otro autor (Cayón Galiardo, A., 2015). Así, se pone de manifiesto que estamos ante medidas de carácter sancionador, directa o indirectamente, y que la finalidad que las inspira, según se proclama en las normas que las ponen en vigor, las justifican muy dudosamente, pues su examen desvela que la finalidad publicitada no es única, ni posiblemente la principal. Desde este punto de vista, los fines que se han publicitado o manifestado que son perseguidos con la publicación de estos listados son fines coincidentes con los de una sanción materialmente penal: amedrentar a los morosos para, por un lado, que no demoren el pago de sus impuestos y, por otro, provocar un efecto disuasorio para reducir el fraude. Ello sin perjuicio del efecto recaudatorio que indirectamente también se va a obtener.¹⁶

15 La restricción del poder de disposición que realiza la norma, según este autor, afecta a facetas nucleares del derecho fundamental a la protección de los datos personales. El titular de la información no tendrá derecho a consentir su tratamiento ante el cambio de finalidad inicial para la cesión pública y posiblemente tampoco será informado de este tratamiento antes de la publicación. En cuanto a los derechos, de acuerdo con esta opinión, la potestad de rectificación se encuentra restringida y también los derechos de acceso y cancelación pueden llegar a limitarse dada la utilización del concepto amplio establecido en el art. 23.2 LOPD. Por estas razones, entiende este autor que, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, existe un riesgo evidente de sobrepasar, a través de estas restricciones, el contenido esencial del derecho a la protección de datos personales porque podría hacerse impracticable, dificultarse más allá de lo razonable o despojarse de la precisa protección (Olivares Olivares, B.D., 2015, pp. 17 y 19).

16 Según esta opinión doctrinal, no se trata de una medida que vaya a reducir la morosidad (situación que durante la crisis económica se ha señalado como un grave problema que afectaba a toda la economía) pues ni siquiera se mencionan los casos en los que es la Administración quien incurre en mora frente al contribuyente, sino que se resaltan los fines sancionadores incluyendo la pretensión de que la publicidad de la información tenga efectos perjudiciales para el contribuyente moroso, ya que todas las personas podrán conocer la situación fiscal de aquellos con quienes realizan operaciones económicas, de suerte que pueden evitar que sus créditos y operaciones se lleven a cabo con personas que puedan ponerlos en riesgo (Cayón Galiardo, A., 2015, pp. 15 y 31).

En un sentido similar se pronuncia algún otro autor (Calvo Vérguez, J., 2015), que entiende que con esta norma tiene lugar la imposición de una especie de sanción accesoria a quien comete la infracción o adeuda a la Administración tributaria, reflejada en el reproche social que representa la publicación de la información personal. Y ello a pesar de que se trate de contribuyentes que, habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria, no puedan afrontarla en periodo voluntario. Según este punto de vista, no resulta admisible que la necesaria protección del deber constitucional de contribuir conlleve la divulgación de una información que por su naturaleza y fines tiene carácter reservado, estigmatizando al sancionado.¹⁷

Asimismo, se ha considerado por algún autor (Doncel Núñez, S.L., 2016) que los listados de deudores a la Hacienda Pública tienen una naturaleza eminentemente sancionadora basándose en que la finalidad represiva se manifiesta en que lo que busca esa publicación no es tanto la transparencia o que la ciudadanía conozca quiénes son los mayores morosos o defraudadores, sino que estos sufran un escarnio público. Se trata, en suma, según esta posición doctrinal, de una sanción con fines ejemplarizantes.¹⁸

Algún otro autor (Carbajo Vasco, D., 2015), en cambio, se muestra favorable a las medidas adoptadas en relación con la publicidad de los deudores a la Hacienda Pública, así como respecto a la publicidad de las sentencias condenatorias por delito fiscal. Compartimos la opinión de este autor, que considera que publicitar los morosos recalcitrantes y con grandes volúmenes de deuda para con la Hacienda Pública (más de un millón de euros) y las condenas por delito fiscal, cumple una clara misión preventiva y educadora contra comportamientos anti-sociales.¹⁹

17 La revelación de un dato protegido (la información tributaria), según este autor, no ofrece ningún efecto «pedagógico» que justifique la vulneración del derecho a la intimidad (Calvo Vérguez, J., 2015, p. 13).

18 En consecuencia, este autor propone que se recoja la inclusión en un listado de defraudadores como sanción accesoria en el art. 186 LGT y que no se prevea nada respecto a los morosos, pues, pese a que sean un engorro para la Administración tributaria, no han cometido ninguna infracción, y además ya están suficientemente presionados por los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora (Doncel Núñez, S.L., 2016, pp. 108 y 109).

19 Ahora bien, como acertadamente afirma este autor, estas medidas no van a transformar radicalmente las técnicas de elusión fiscal de las multinacionales de la economía digital (auténticos «agujeros negros» de la fiscalidad). Las medidas de publicidad citadas, que han sido objeto de desmesuradas e interesadas críticas, son apenas dos gotas de agua, dos anécdotas en la lucha contra el fraude. En la reciente reforma de la LGT, como bien indica este autor, sin duda, era más interesante, impactante y mediáticamente correcto, desviar la atención hacia cuestiones nimias de la reforma de la LGT, aspectos publicitarios, propios de la sociedad del espectáculo, pero por ello muy válidos por su eficacia preventiva y educadora. En consecuencia, concluye este autor,

En nuestra opinión, la publicidad de los deudores a la Hacienda Pública no es una medida sancionadora, sino que se trata de una norma que persigue la transparencia y la información al ciudadano de cuestiones cuyo conocimiento le resulta relevante. Esta publicidad puede ayudar a desarrollar una conciencia cívica tributaria que, a nuestro juicio, es importante fomentar con el objetivo último de aumentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios.

Coincidimos, pues, con el Consejo de Estado, que, al analizar el proyecto de este nuevo art. 95 bis LGT, consideró que «parece claro que no se articula como una suerte de sanción a los contribuyentes que no puedan afrontar el pago de su deuda en periodo voluntario, sino que con ella pretenden alcanzarse determinados objetivos de eficacia administrativa y transparencia». Y destaca «la finalidad preventiva, informativa y educativa de la disposición proyectada».²⁰

En definitiva, mediante estas medidas de publicidad de los deudores a la Hacienda Pública, así como con las de publicidad de las sentencias condenatorias por delito fiscal, se trata de trasladar a la sociedad un problema de gran trascendencia en la actualidad, como es el de la morosidad a la Hacienda Pública y el fraude fiscal. Estas medidas de transparencia y publicidad no tienen carácter sancionador ni pretenden solo incentivar el pago del deudor, sino que intentan aumentar la conciencia fiscal ciudadana, aportando una información relevante para el contribuyente que cumple con sus deberes tributarios y que tiene derecho a conocer los datos de los incumplimientos fiscales de mayor incidencia en la Hacienda Pública.

2. LA PUBLICIDAD DE LAS SENTENCIAS CONDENATORIAS POR DELITO FISCAL

2.1. El contenido y el procedimiento de la publicación

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, introduce el art. 235 ter en la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ).

El nuevo art. 235 ter LOPJ dispone que es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dic-

aun calificándolos como armas menores, apoyamos tanto la publicación del listado de morosos como la de los delincuentes fiscales (Carbajo Vasco, D., 2015, p. 20).

20 Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, de 19 de abril.

tado en virtud de los delitos previstos en los arts. 305, 305 bis y 306 de la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal (CP) (delitos contra la Hacienda Pública), los arts. 257 y 258 CP (delitos de alzamiento de bienes e insolvencia punible), cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública y el art. 2 de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (delitos de contrabando), siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea.

En todos estos casos, según dispone el art. 235 ter LOPJ, el secretario judicial, emitirá certificado en el que se harán constar los siguientes datos: a) los que permitan la identificación del proceso judicial; b) nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil; c) delito por el que se le hubiera condenado; d) las penas impuestas; y e) la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, según lo establecido en la sentencia. Mediante diligencia de ordenación el secretario judicial ordenará su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Finalmente, se establece en este precepto normativo que la citada publicidad de las sentencias condenatorias no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia.

2.2. La justificación de la norma

El preámbulo de 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, justifica esta norma señalando que el principio de publicidad de las actuaciones judiciales y las sentencias dictadas por los tribunales se encuentra consagrado en el art. 120 de la Constitución y que se trata de un principio que engarza con el principio de transparencia judicial y de control público del proceso, concebidos como garantías fundamentales del mismo.

Se argumenta en el preámbulo de la Ley orgánica 10/2015 que el derecho al honor o a la intimidad, aunque consagrados constitucionalmente, no son absolutos, sino que son de configuración legal, y como tal el legislador puede introducir excepciones y límites por razones de interés público y especialmente cuando colisionan con otros valores también contemplados en la Constitución.

En este sentido, se indica en dicho preámbulo que, en el caso concreto de los delitos relacionados con la defraudación fiscal, frente al interés del condenado, se alza el interés público. Ha de tenerse en cuenta que el bien jurídico protegido en estos casos ha sido elevado a rango constitucional en el art. 31 de la Constitución, lo que resulta relevante a la hora de realizar esa ponderación en este ámbito, pues no cabe olvidar que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene como reverso

el derecho del conjunto de la sociedad a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como al control de la actividad de todos los poderes públicos dirigida a la lucha contra el fraude fiscal, concreción en este ámbito del principio general de transparencia que debe informar la actividad pública y muy especialmente la actuación judicial.²¹

La finalidad perseguida, por lo tanto, es reforzar en este concreto ámbito los principios de publicidad judicial, transparencia y eficacia de las actividades públicas, que por estar consagrados constitucionalmente y ser garantes de la consecución de los intereses generales, han de prevalecer en este caso sobre los derechos individuales a la intimidad o la protección de datos.

Algún autor (Martín Queralt, J., 2013) ha criticado esta medida de publicidad de las sentencias condenatoria por delitos fiscales, considerando que en relación con los mayores defraudadores es difícil defender que merecen un reproche especial, distinto del que corresponde a otros delitos mucho más graves que conllevan aparejada una pena de mayor duración.²²

En nuestra opinión, estas medidas de publicidad no tienen una naturaleza sancionadora. Coincidimos con el Consejo General del Poder Judicial,²³ que, en el informe sobre esta medida normativa, si bien admite que la publicidad de la sentencia puede constituir un gravamen para la persona afectada, considera que prevalecen superiores razones de información y lucha contra el fraude fiscal. En este sentido, afirma que «no puede decirse que la medida tenga una vocación principal y puramente sancionadora o de pena añadida, pues, en ese caso, debería incluirse en el Código penal y ser acordada por el juez».

3. CONCLUSIONES

La publicidad de los deudores a la Hacienda Pública es una norma que persigue la transparencia y la información al ciudadano de cuestiones cuyo conocimiento le resulta

21 También destaca el legislador, en este preámbulo, que las condenas impuestas por la comisión de delitos relacionados con la defraudación fiscal tienen una importante relevancia fuera del proceso, pues distintas normas establecen consecuencias a tales condenas en materia de contratación pública, subvenciones y ayudas públicas o de intervención y disciplina de entidades financieras, cuya aplicación solo resulta efectiva si se efectúa una publicidad, aunque sea parcial, de las mismas.

22 Considera este autor que, desde esta perspectiva y al margen de otras consideraciones específicas pertenecientes al ámbito penal, al comparar las infracciones constitutivas de delito, es complicado sostener que únicamente las que suponen la comisión de delitos contra la Hacienda Pública merecen tener difusión o publicidad (Martín Queralt, J., 2013, p.2).

23 Informe del CGPJ al Anteproyecto de Ley orgánica por la que se regula el acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal, de 11 de mayo de 2015.

relevante. No estamos, pues, ante una medida de carácter sancionador, sino que el objetivo de esta publicidad es ayudar a desarrollar una conciencia cívica tributaria, la cual es importante fomentar con la finalidad de aumentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios.

Sin embargo, a nuestro juicio, con el objetivo de facilitar una información más detallada que ofrezca una mayor transparencia, el listado de deudores debería desglosar las sanciones del resto de deudas tributarias. Igualmente, sería aconsejable diferenciar aquellos casos en los que la deuda se debe a un proceso concursal y también los supuestos en que la deuda procede de un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. También sería conveniente, en nuestra opinión, identificar los casos en que la deuda tributaria no es firme en vía administrativa.

Mediante estas medidas de publicidad de los deudores a la Hacienda Pública, así como con las de publicidad de las sentencias condenatorias por delito fiscal, se trata, en definitiva, de trasladar a la sociedad un problema de gran trascendencia en la actualidad, como es el de la morosidad a la Hacienda Pública y el fraude fiscal. Estas medidas de transparencia y publicidad no pretenden únicamente incentivar el pago del deudor, sino que intentan aumentar la conciencia fiscal ciudadana, aportando una información relevante para el contribuyente que cumple con sus deberes tributarios y que tiene derecho a conocer los datos de los incumplimientos fiscales de mayor incidencia en la Hacienda Pública.

4. BIBLIOGRAFÍA

- CALVO VÉRGEZ, J. (2015). A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT. *Diario La Ley*, (4650), 6-14.
- CARBAJO VASCO, D. (2015). La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal: un apunte. *Dossier de la reforma de la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters, 20-21.
- CAYÓN GALIARDO, A. (2015). La publicación del «listado de morosos» y de la identidad de los «defraudadores» a la Hacienda Pública. *Revista Técnica Tributaria*, (111), 13-32.
- DONCEL NÚÑEZ, S.L. (2016). El listado de deudores a la Hacienda Pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿Tienen carácter sancionador? *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros, (395), 97-110.
- MARTÍN QUERALT, J. (2013). Listas de morosos o de defraudadores... esa es la cuestión. *Tribuna Fiscal*, (265), 1-4.
- MATA SIERRA, M.T. (2016). La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos. En Isaac Merino Jara (ed.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria* (p. 139-165). Barcelona: Huygens.

- OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015). La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales. *Revista Quincena Fiscal*, (11), 1-20.
- OLIVER CUELLO, R. (2012). Administración electrónica tributaria y protección de datos personales. *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, (28), 41-63.