

actuaciones de la administración en los procedimientos administrativos previos al inicio del proceso penal, cuya tutela se remite a los jueces de lo penal, actuando a modo de jueces de lo contencioso, y la de la LECrim, para atribuir, también a dicha jurisdicción, todas las cuestiones relacionadas con la suspensión del acto administrativo de liquidación. Por ello, nos tememos que, a pesar de la reforma, todavía tengan sentido las palabras del profesor CASADO OLLERO cuando afirma que “lo que sorprende no es que las exigencias de la capacidad económica, como principio y derecho constitucional, continúen retenidas en las puertas de los Juzgados de lo Penal (a decir verdad nunca atravesaron del todo el umbral de las de la propia Administración tributaria). Lo que se nos antoja sorprendente es que en el mismo ámbito (jurisdiccional) donde reina la legalidad penal, se prescindiera de la legalidad tributaria, desatendiendo tanto el derecho del contribuyente encausado en un proceso penal a ver regularizada su situación tributaria en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley (fiscal); como el derecho de la Hacienda Pública perjudicada por el delito fiscal, a la íntegra percepción de la deuda tributaria devengada e insatisfecha, y no sólo de la parte de la cuota que el Tribunal penal considera dolosamente defraudada, utilizándola como referente de la pena pecuniaria proporcional, y del *quantum* indemnizatorio establecido como responsabilidad civil *ex delicto*”⁶⁰.

LA PUBLICIDAD DE SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO RELEVANTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LA LGT*

FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

Revista Española de Derecho Financiero 171

Julio – Septiembre 2016

Págs. 99-113

RESUMEN: El presente trabajo tiene por objeto el análisis del nuevo art. 95 bis de la LGT en cuya virtud se posibilita a la AEAT la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas tributarias o por sanciones tributarias cuando superen determinadas cuantías y no hayan sido abonadas en el plazo del período voluntario de pago. La norma presenta aspectos muy criticables como la indistinción entre deudas tributarias, *stricto sensu*, y deudas por sanciones; la configuración del listado con una gran antelación a su publicación, por lo que, como ya ha ocurrido, aparecen contribuyentes que en el momento de su publicación no deben nada a la Hacienda Pública y otros problemas relacionados con el principio de seguridad jurídica; o con el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. La norma se presenta bajo la perspectiva de la lucha contra el fraude, aspecto éste especialmente criticado en el análisis de la norma que se lleva a cabo.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the recent art. 95 bis of the General Tax Law. This article allows the tax administration to publish regularly a list of the taxpayers that have not fulfilled their obligation of paying certain tax debts or tax penalties in the voluntary paying period. This rule has a few points of criticism, including the lack of distinction between tax debts, *stricto sensu*, and debts caused by tax penalties; the production of the list far in advance to its publication, that may cause that some taxpayers that are not debtors anymore would suffer the naming and shaming; or other problems related to tax certainty or to tax data privacy. The rule has been presented from a perspective based on the fight against tax fraud, argument that will be particularly criticized in the analysis developed.

* El texto de este trabajo se escribe originariamente para participar en el Homenaje con motivo de su jubilación de la Profesora Manuela FERNÁNDEZ JUNQUERA celebrado en la Universidad de Oviedo los días 12 y 13 de mayo de este año, bajo el lema general de CONFLICTOS ACTUALES EN DERECHO TRIBUTARIO. Reformas recientes y pendientes en el sistema tributario. Los organizadores han prestado su anuencia a que aparezca en este número de la Revista, en atención a la actualidad de las cuestiones que se tratan.

60. “Administración Tributaria, Jurisdicción penal...”, cit., pág. 1606.



PALABRAS CLAVE: Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria – Derecho a la intimidad – Principio de seguridad jurídica – Principio de igualdad.

KEYWORDS: Economy – random – online – internet.

1. Entre las novedades *menores* que podemos encontrar en la LGT recientemente reformada se encuentra la relativamente fallida reforma del art. 95 LGT (1) y la novedad absoluta del añadido art. 95 bis (2), bajo la rúbrica *Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*.

La específica reforma de la materia de la queremos dar noticia consiste en pequeñas modificaciones de dos apartados del art. 95.1.m) y el apartado 95.4., así como de la reenumeración de los anteriores 4º y 5º que pasan a ser 5º y 6º; abandonándose una muy criticada reforma del contenido del art. 95.3; de esas dos modificaciones del 95.1.m) y 95.4 damos noticia en la nota 1 de este trabajo. Centraremos nuestra atención ahora en la felizmente abandonada reforma del art. 95.3¹.

Unas Jornadas organizadas por el Prof. Martínez Lagos en la Universidad Complutense² me dieron la oportunidad de criticar esa reforma del art. 95.3 que resumo brevemente: La primera de las novedades que nos ofrece la reforma consiste en una nueva redacción de lo establecido con anterioridad en el 95.3.pfo.3º, permaneciendo el apartado 3 de este art. 95 con la misma redacción que con anterioridad.

La novedad consiste en ampliar los motivos por los que será legal la ruptura del principio de confidencialidad de la información tributaria. La Jurisprudencia siempre había mantenido hasta ahora que los datos con trascendencia tributaria puestos en conocimiento de la Administración en cumplimiento del deber de contribuir tenían una especial cobertura en modo de

1. El texto del mismo era el siguiente (en negrita las novedades propuestas): 3. *La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.*

La información tributaria también podrá revelarse o publicarse por razones de interés público. Se entiende que concurre una razón de interés público:

a) Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada. La Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delitos. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

b) Cuando proceda la publicación de conformidad con lo establecido en el artículo 95 bis. Este texto ya no aparece en el Proyecto que se publica en el BO de las Cortes como Proyecto de Ley. La norma había sido muy criticada.

2. De un resumen de ellas dimos noticia en *Civitas* REDF 165 (enero – marzo de 2015), bajo el título *Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes*; junto a otros extractos de las intervenciones de Carmelo Lozano, Germán Orón y Saturnina Moreno.



carácter reservado, como reza la rúbrica del art. 95 LGT, teniendo ese carácter una finalidad precisa: sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada. Esta regla de *confidencialidad afectada* a la efectiva aplicación de los tributos, tenía ya en la anterior LGT una serie de limitaciones, es decir, supuestos contemplados por la norma, en los que ese principio de confidencialidad afectada cedía ante situaciones específicas que encontraban eco preciso en la norma; en la actualidad este es el sentido de los apartados a) a l) del art. 95.1 LGT, que permanecen inalterados. Desde ese punto de vista, la nueva configuración de la norma se manifiesta sencillamente en una nueva causa de cercenar el principio de confidencialidad afectada: ahora, también podrá revelarse o publicarse, por razones de interés público, la información tributaria obtenida. Ése es el primer aspecto del núcleo de la reforma que se proponía.

Desde un punto de vista meramente literal, convendrá poner nuestra atención en cómo se articula la reforma: en primer lugar, se mantiene la redacción de los dos primeros párrafos del art. 95.3 LGT, de modo que al formularse la consecuencia del principio de confidencialidad afectada, es decir, el deber del más estricto y completo sigilo, respecto de la información con trascendencia tributaria facilitada por el obligado tributario, los funcionarios o autoridades que tengan conocimiento de estos datos mantendrán ese silencio salvo en los casos citados, es decir en los supuestos a que se refieren los apartados a) a l) del art. 95 LGT.

Desde ese punto de vista, se comprende mejor el adverbio que nos introduce en la novedad que ahora se pergeña. Nos dirá ahora el nuevo párrafo tercero del 95.3 LGT: La información tributaria **también** podrá revelarse o publicarse por razones de interés público; si tenemos en cuenta el sentido que a ese adverbio le da la Academia de la Lengua (*Úsase para indicar la igualdad, semejanza, conformidad o relación de una cosa con otra ya nombrada*), tenemos precisada la estructura de la norma: las razones de interés público constituyen ahora una nueva causa de quiebra del principio de confidencialidad; ni más ni menos que las que se relacionan en el apartado primero del art. 95.1 LGT.

La siguiente cuestión radica en determinar el alcance de esas razones de interés público que pueden justificar la quiebra del principio de confidencialidad y el deber del más estricto y completo sigilo de las autoridades que tengan conocimiento de estos datos.

Aquí comienza a producirse un aspecto de la cuestión velado por la Exposición de Motivos: se trata de precisar cuándo se entiende que se produce una razón de interés público y ahora se reorientará el rumbo: ahora no se habla de listado de morosos, sea cual fuere la causa de esa morosidad, sino directamente de que sea apreciada la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada; la cuestión es que no sólo se permite la publicación de las personas que hayan podido incurrir en causa de delito, al tiempo se mezcla con el deber de la Administración de deducir el tanto de culpa o la remisión al Ministerio Fiscal de la relación

circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito: dos cuestiones bien diferenciadas mezcladas en el mismo apartado; se entenderá que ésta es una de las circunstancias que fundamentarían la posibilidad de romper la confidencialidad (por motivos de interés público), al tiempo que se ordena la remisión de esta información al Ministerio Fiscal o la posibilidad de iniciar el oportuno procedimiento mediante querrela a través del servicio jurídico competente.

Como es notorio, este párrafo tercero del art. 95.3 LGT está mezclando dos cuestiones: la novedad es la permisión de la ruptura de la confidencialidad por razones de interés público, es decir, la posibilidad de la publicidad de un listado de conformidad con lo establecido en el art. 95.bis y, por otro lado, el deber de dar cuenta al Ministerio Fiscal de que determinados hechos pueden ser constitutivos de delito. Debemos suponer que no se pretende una relación directa entre la apreciación de lo establecido en el apartado a) del 95.3 y el b); dicho de otro modo, que la circunstancia de dar cuenta de determinados hechos que pudieran ser constitutivos de delito [apartado a)], no son suficientes para publicar listado alguno. O dicho de otra forma, que la afirmación de que puede levantarse el deber de confidencialidad porque concurra una razón de interés público sólo es aplicable a la posibilidad de listar la publicación a que se remite el apartado b) "...de conformidad de lo establecido en el art. 95 bis"; cuestión que no puede ser tratada en unidad de norma, con el deber que se establece en el apartado a), es decir, el de deducir el tanto de culpa mediante remisión del expediente administrativo correspondiente al Ministerio Fiscal o ¿es que se pretende publicitar una relación de presuntos delincuentes fiscales o personas respecto de las cuales se ha remitido información al Ministerio Fiscal?. La norma novedosa no puede ser más desafortunada, aunque siendo lo más generoso posible no desdeñamos la posibilidad de que estemos incurriendo en un error en su interpretación; el apartado a) del párrafo tercero del 95.3 LGT: no puede estar queriendo decir lo que parece que dice; aunque sólo sea porque es un mandato que en nada tiene que ver con el objeto nuclear del precepto en que se incardina: el del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y la posibilidad de cesión de los mismos en casos tasados (95.1 LGT); casos que se extienden en los supuestos que se contemplan en el novedoso art. 95 bis LGT, que pasamos a analizar.

Que éste sea el objeto del precepto, no sólo lo confirma su rúbrica y el contenido de los apartados 1º y 2º del art. 95; así como el nuevo apartado 4º, cuando establece, asimismo, que ese carácter reservado de los datos no impedirá la publicidad de los mismos cuando sea impuesta por la normativa de la UE. Quedando la novedad del apartado 3º en la advertencia de que se añade una nueva causa de publicidad cuando afirma que también esos datos, protegidos por su carácter de confidencialidad afectada, podrán publicarse por razones de interés público. En ese contexto unitario de la norma, parece evidente que lo establecido en el art. 95.3.párf. 3º b) LGT, es incongruente, por no decir extravagante o fuera del orden del precepto que lo contiene. Como ya hemos dicho esta desgraciada norma no pasó del Anteproyecto.

2. Por consiguiente consistirá la novedad absoluta en el añadido art. 95 bis LGT incorporado, en virtud de lo dispuesto en el Art. Único.18 de la Ley 34/2015, de 21 de diciembre (BOE de 22 de diciembre)³.

Sobre éste nos ocuparemos seguidamente. Trataremos de reflejar someramente el contenido del mismo y, posteriormente, pasaremos a confrontar las conclusiones que hayamos obtenido con el contenido del *Preámbulo* de la Ley 34/2015 donde se contiene la reforma de la LGT.

Bajo la rúbrica ya comentada, el art. 95 bis en su párrafo primero contiene el mandato de publicitar listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias. Siempre que concurren las siguientes circunstancias: que el importe total de las deudas y sanciones supere 1.000.000 de euros (1) y que estén pendientes de pago (2), por haberse producido ya el automático comienzo del período ejecutivo ex art. 161 LGT, por tanto, habiéndose modificado, el primigenio supuesto del Anteproyecto de que la deuda no hubiese sido pagada tras el breve o fugaz plazo del art. 62.5 LGT; también ha desaparecido de la norma finalmente aprobada un tercer requisito que debía concurrir, a tenor del texto del Anteproyecto; en efecto, en éste se determinaba, además, la concurrencia de una tercera circunstancia: *Que para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la*

3. En aplicación de lo dispuesto en la DT única de la citada L 34/2015, la determinación de la concurrencia de los requisitos necesarios para la inclusión en el primer listado que se elabore en aplicación del precepto que anotamos, tomará como fecha de referencia el 31 de julio de 2015; este primer listado se publicará durante el último trimestre del año 2015. Véase la O HAP/2216/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de Octubre), por la que se determina 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 que anotamos; de acuerdo con la DT única de la citada Ley 34/2015 el primer acuerdo de publicación, derivado de lo dispuesto en el artículo que anotamos, tendrá como fecha de referencia, a efectos de determinar la concurrencia de los requisitos previstos en dicho artículo, la del día 31 de julio de 2015 y se publicará durante el último trimestre del año 2015; conforme con la citada DT única se dicta la citada Orden HAP/2216/2015, que tiene como objeto concretar la primera publicación del listado con los datos indicados por el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria, desarrollo normativo que dicho artículo reserva a una disposición con rango de orden ministerial. Con fecha de 22 de diciembre de 2015 aparece publicado el listado de deudores en la sede electrónica de la AEAT (<http://agenciatributaria.gob.es>). Véase la O HAP/3642/, de 11 de marzo (BOE de 21 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 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; véanse asimismo, la O HAC/2632/2002, de 16 de octubre (BOE de 25 de octubre), por la que se modifica la Orden de 21 de diciembre de 1999 que aprueba la relación de ficheros automatizados de datos de carácter personal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; así como la Res de 18 de noviembre de 2015 (BOE de 2 de diciembre), de la DGAEAT, por la que se aprueba la modificación de determinados ficheros automatizados de datos de carácter personal. Véase la LO 10/2015, de 10 de septiembre (BOE de 11 de septiembre), por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.

cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior.

Esta tercera circunstancia concurrente desaparece del texto del Proyecto presentado a las Cortes; sin embargo, si se mantiene, finalmente, el texto originario del último párrafo del art. 95 bis.1 que en su originaria redacción del Anteproyecto pasa al Proyecto y queda aprobado como el último párrafo del art. 95 bis.1: *A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.*

En el apartado 2 del art. 95. bis, se establece el contenido de la información (identificación de deudores, personas físicas o jurídicas con su NIF e importe conjunto de las deudas o sanciones pendientes de pago que se han tenido en cuenta); la información se limita a los impuestos que sean de exclusiva titularidad estatal, sin que respecto de los mismos haya existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales (Art. 95 bis.3 LGT/2015); se incluirán entre las deudas computables las que resulten de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

Se tomará el acuerdo de publicidad de estas deudas respecto de las que cumplan los citados requisitos a la fecha de 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo *cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.* Esta norma que cierra el primer párrafo del art. 95 bis.4 LGT/2015 es muy criticable, sobre todo porque supone un ejercicio de indolencia, cuanto menos: no se tratará entonces de un listado de morosos por deudas tributarias o derivadas de sanciones *existentes en el momento de elaborar el listado, sino de las que así resultasen en una fecha arbitrariamente determinada:* la de 31 de diciembre del año anterior, lo que pudiera implicar formar parte de esa lista, sin que concurren las circunstancias a que se refiere el 65 bis.1 LGT/2015, en el momento de su publicación. Insistirá en esta idea el párrafo 6º de este art. 95 bis a cuyo tenor, 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, sobre este asunto volveremos, más adelante.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado quien podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días *contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación* (Art. 95 bis.4. prfo 2º LGT/2015). Las alegaciones están tasadas o, mejor, limitadas: *habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos* en relación a las circunstancias que se contemplan en el 95 bis.1 LGT. La apreciación de estas alegaciones conllevará el deber de la Administración de acordar la rectificación del listado; al tiempo se ha apreciado la posibilidad de que esta rectificación pueda ser acordada de oficio (Art. 95 bis.4. parfos.4º y 5º).

La norma que acabamos de traer a colación añade una coda de difícil interpretación: 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. La dificultad estriba en la semejanza de esa redacción con la que se contiene en el art. 104.2 LGT. La cuestión que queremos suscitar es la siguiente: nótese que la redacción de lo que se dice en el art. 104.2 LGT tiene unos limitados y específicos efectos: *A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución;* que es parecido, pero no texto idéntico, al que ahora comentamos.

En suma que se ha usado una terminología semejante para decir o describir dos situaciones bien dispares. Con la expresión del art. 104.2 LGT lo único que se pretende (*A los solos efectos...*) es evitar que se pueda aducir por el obligado tributario que se ha realizado una comunicación extemporánea y que, por tanto, se ha de entender caducado el procedimiento, porque la efectiva comunicación, en su segundo obligado intento, se ha producido más allá del término *ad quem* del plazo de duración del procedimiento; pero ello no excluye, en ningún caso, que se deba realizar un nuevo intento de comunicación según resulta, claramente, de la combinatoria de los arts. 109 a 112 LGT.

Es mi opinión, en consecuencia, que la infeliz metonimia de los textos del art. 104.4 y 95 bis.4 LGT no puede dar lugar al efecto que se pretende, es decir, que un intento de notificación *será suficiente para entender realizada dicha comunicación*, lo que haría de peor condición, en ese supuesto concreto, al obligado tributario, perjudicando definitivamente el ejercicio del derecho a formular alegaciones que en el mismo párrafo se consagra. En el mismo sentido se manifestaba el **Dictamen del Consejo de Estado:** *A juicio de este Consejo, no se aprecia la concurrencia de razones extraordinarias que justifique introducir en este punto una excepción al régimen general de notificación contenido en los arts. 109 y siguientes de la LGT (y, en particular, en su art. 112, que exige, como regla general, dos intentos de notificación).*

Está prevista una publicación provisional susceptible de ser modificada de oficio o a instancia del obligado tributario, dentro del mes siguiente a la publicación inicial del listado, rectificándolo cuando sea acreditado fehacientemente que no concurren los requisitos legales o la inexactitud de los datos publicados.

Se prevé un desarrollo reglamentario de la norma conteniendo la fecha de la publicación, los medios, los correspondientes ficheros y registros, así como el momento en que deba procederse a la cancelación de los datos. Los listados dejarán de ser accesibles a los tres meses de la fecha de su publicación que estará sujeta a lo dispuesto en la LO 15/1999 y a su Reglamento (RD 1720/2007). Será el Director de la AEAT, en el ámbito de competencias del Estado, el órgano competente para dictar los acuerdos de publicación.

Establecerá el párrafo 2º del art. 95 bis.6 LGT que 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 derivan 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.

Cerrará el art. 95.bis con dos breves precisiones a las que no debemos dedicar mucho tiempo; la primera, se encuentra en el último párrafo del art. 95 bis.6 con la afirmación de que las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo, en orden a la publicación de la información regulada en el mismo no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley. Norma absolutamente innecesaria y que no entendemos por qué se ha considerado necesaria su explicitación; es evidente que la comunicación a que se refiere el art. 95 bis.4 LGT no puede entenderse que interrumpa plazo alguno de prescripción: más parece un brindis al sol del legislador a fin de atemperar ánimos conmovidos por la inequidad de la norma que comentamos. A saber, que se regula sobre lo obvio, desde la perspectiva de la estanquidad de los actos con fuerza interruptiva, en según qué procedimientos se produzca la misma, en atención a la relevancia específica del acto al que se atribuya ese efecto: o dicho de otro modo, que es excepción en nuestro derecho la norma que se contiene en el art. 189.3.a).pfo.2º LGT, por ejemplo; por lo que la justificación de la que se contiene en el último párrafo del art. 95 bis.6 es innecesaria: todo lo contrario de si la voluntad del legislador hubiera sido la inversa; en ese caso sí que sería excepción necesariamente explicitable, como la señalada del art. 189.3.a).pfo.2º LGT y no la consecuencia de acendrada jurisprudencia sobre el principio de la fuerza interruptiva que puede aparejarse a un acto en el seno de un procedimiento *extraño*, en la línea bien establecida por la Jurisprudencia del TS en la materia.

Por lo que se refiere a lo establecido en el 7º, y último de los apartados del precepto que comentamos, convendrá llevar a cabo dos precisiones relevantes; la primera es que no deja de ser novedad que un acto administrativo de contenido tributario, no sea de obligado cumplimiento que deba ser objeto de la revisión en el ámbito de los mal llamados tribunales económico-administrativos; lo que no sería lamentable, excepto porque es excepción y no regla lo que constituye; la segunda consideración que conviene subrayar es la desatención de que ha sido objeto la norma, en la primera ocasión de su aplicación.

En efecto, si se lee con cierta atención el Acuerdo de Publicación del primer listado de deudores, en aplicación del artículo que comentamos, se constatará que en sus dos párrafos últimos se hacen dos afirmaciones contradictorias: en el penúltimo en coherencia con lo establecido en el art. 95 bis.7 LGT/2015, se afirma que *Este acuerdo de publicación pone fin a la vía administrativa*; nada que objetar a esa afirmación en plena coherencia con la novedad que supone el citado apartado 7º del artículo 95 bis LGT, que comentamos.

Sin embargo, en el último párrafo de la resolución que ordena el listado puede leerse: *Contra este acuerdo de publicación podrá interponerse recurso potestativo de reposición ante el Director General de la AEAT en el plazo de un mes o directamente recurso contencioso administrativo, en el plazo de dos meses, de conformidad con lo previsto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. La ilegalidad del citado recurso potestativo es tan manifiesta que nos excusa de cualquier comentario ulterior.

Hasta aquí la estructura y el contenido del mandato del nuevo art. 95 bis LGT/2015: ¿cuál ha sido el objetivo buscado por el legislador con semejante norma? Para responder a esta cuestión, se nos antoja la mejor manera de averiguarlo buscar en el Preámbulo de la Ley 34/2015 los motivos de esta novedad⁴.

4. Este Preámbulo coincide, en lo fundamental, con el que contenía el del texto remitido por el MHAAPP para información pública en junio de 2014, si bien el contenido de la Reforma proyectada se modifica sustantivamente a raíz de las severas críticas de que fue objeto el Anteproyecto, tanto en el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 30 de septiembre de 2014, como en el Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015. Así, en relación con el art. 95, ya no se introduce un nuevo apartado 3, que finalmente quedó en su misma redacción de la LGT/2003 y sí se mantuvo la reforma consistente en un nuevo apartado 4, mediante el que se consagra la idea de que el carácter reservado de los datos establecido en este artículo 95 no impedirá la publicidad de los mismos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea. De mayor calado será el contenido de lo dispuesto en el art. 95.1.m) LGT/2015, cuestión que no aparecía en el Anteproyecto mencionado, ni en el Proyecto de Ley que definitivamente se envía a la Cámara y que se publica en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados el 30 de abril de 2015. Se trata de un nuevo supuesto de posible cesión de datos que tienen, en virtud de lo dispuesto en el art. 95.1 LGT el carácter de reservados: Como es notorio el art. 95.1 establece que *Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: ...*

El contenido de la novedad es extraordinariamente relevante: m) *La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia*. Sin que podamos detenernos en este asunto, quede reseñado que mediante la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en su DF 2ª ha modificado el art. 367 septies de la Ley de Enjuiciamiento Criminal aprobada por Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprobaba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (BOE de 17 de septiembre), que ha quedado redactado del siguiente modo: *El juez o tribunal, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o de la propia Oficina de Recuperación y Gestión de activos, podrá encomendar la localización, la conservación y la administración de los efectos, bienes, instrumentos y ganancias procedentes de actividades delictivas cometidas en el marco de una organización criminal a la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos.*

La organización y funcionamiento de dicha Oficina se regularán reglamentariamente: el RD 948/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), por el que se regula la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos. La relevancia de la norma que citamos es extraordinaria; tanto que sorprende que haya pasado desapercibida a la opinión pública o a los medios de información general: mediante este apartado m) del 95.1 LGT y las normas que acabamos de citar, se pone en marcha esa vieja aspiración generalizada entre la ciudadanía que no entiende que en los delitos que tienen un alto componente de apropiación de bienes, o de obtención ilícita de rentas, el condenado nunca restituya el dinero o los bienes ilegalmen-

Varios son los indicados en el mencionado texto que pasamos a enumerar y a comentar.

En primer lugar, se nos dice que 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*; constituyendo ésta una medida no directamente dirigida a su represión; por tanto en aplicación de un principio de transparencia y publicidad [que] forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo ese objetivo se considera que esta medida *consistente en la publicación de listados de deudores* 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, 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.

Se pretende que la medida es *totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta, sosteniendo que no olvida la influencia que en esta materia tiene el [principio] de protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar el de eficacia del sistema tributario, conjugados en la medida en que sólo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador sólo 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.*

Reconocerá el Preámbulo que 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, 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, 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; esta regulación se completa con la contenida en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal⁵, pues resultaría incoherente que se publicara la identidad de quienes han dejado de abonar sus obligaciones tributarias y sin embargo

te obtenidos y su pena o sanción se limite a una multa de difícil cobro o a una pena que casi siempre escandaliza por su débil contenido sancionador en comparación con la que sufren otras actividades delictivas.

Directamente conectado con estas modificaciones del art. 95; se propuso en el Anteproyecto comentado una reforma concretada en la introducción de un nuevo art. 95.bis que es el objeto directo de estas páginas.

5. Véase la corrección de errores de la Ley 34/2015, (BOE de 26 de septiembre).

quedara oculta precisamente la de los grandes defraudadores, condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza; el cinismo de esta afirmación del Preámbulo es extremo sobre el que nos detendremos más adelante.

Un repaso a las conclusiones que alcanzamos al analizar el art. 96 bis a la luz de los objetivos que acabamos de describir someramente nos lleva al siguiente juicio conclusivo de la medida legal adoptada.

Se trata de una medida que podríamos calificar de *estigmatización del obligado tributario*, aunque ni siquiera a los que lo son por motivo de haber realizado actos ilícitos, sino simplemente porque sean deudores; en suma, se trata de la posibilidad de que **sea objeto de publicación un listado de deudores o, mejor, de morosos**, con independencia de la causa de la morosidad o de si esa deuda impagada procede de una actividad ilícita o, por el contrario, de una simple situación de pasajera carencia de liquidez; y, desde luego, de si la deuda ha sido descubierta por la Administración o es el resultado de un exquisito cumplimiento de los deberes tributarios por quien carece de la necesaria liquidez para hacer frente a la deuda; es decir, de que ha autoliquidado exquisitamente la deuda pero no la paga por falta de liquidez, por ejemplo.

La primera objeción que es posible encontrar al leer los dos primeros párrafos que hemos reproducido del Preámbulo de la Ley es que se trata de **una perversa confusión entre defraudadores y deudores morosos**; la norma nos obliga a caer en una perogrullada: no todo deudor moroso lo es porque haya defraudado, obviedad que no observa el Preámbulo que comentamos; por consiguiente, la medida estigmatizadora, más que de lucha contra el fraude es una medida que da a conocer a los deudores de la Hacienda Pública que no han pagado sus deudas, aunque hayan cumplido con sus deberes tributarios, incluso temporáneamente –sin que en ningún caso la norma ordene el conocimiento de tan relevante aspecto de la cuestión– y no a defraudadores que hayan pagado inmediatamente su sanción (incluso, tal vez, con parte de las rentas ilícitas obtenidas, por ejemplo).

Afirmación que intenta distraer la última de las precisiones del Preámbulo trayendo en su argumentario la reforma de la LO 10/2015, cuando en ésta, precisamente, se puede leer que *Lo dispuesto en este artículo 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.*

O sea, que no es cierto que se pretenda luchar contra el fraude con pretendidas medidas educativas: porque no se llegará a conocer al delincuente tributario, condenado en sentencia firme, que haya tenido medios económicos para pagar y sí a un contribuyente que haya cumplido escrupulosamente con su deber de autoliquidar temporánea y espontáneamente, pero por falta de liquidez no pueda pagar su deuda que, en consecuencia, ha dado lugar que a que la misma se halle ya dentro del período ejecutivo.

Ese trucamiento de la auténtica finalidad de la norma, escondida bajo el noble objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, no puede tener como objetivo un medio que choca inmediata y directamente contra el derecho a la intimidad de los ciudadanos, como enseguida veremos; lejos, en todo caso, de un pretendido *fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria*, como puede leerse en el citado Preámbulo.

La desproporción entre los objetivos y los medios es paladina. Y este sería un primer motivo de objeción a la medida que se propone para el cumplimiento de objetivos plausibles –la lucha contra el fraude fiscal– con instrumentos que difícilmente lo lograrán; amén de sacrificar, mediante ellos, otros bienes jurídicos de prioritaria protección como es el derecho a la intimidad.

Esta especie de exposición en la picota de la morosidad tributaria, está lejos de poder fomentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una conciencia cívica tributaria, cuando puede ser sencillamente el resultado, como no nos cansaremos de defender, de un supuesto de falta de liquidez; en esa medida, la solución que se propone es de brocha gorda y, en consecuencia, profundamente injusta por tratar de igual modo al deudor por actividad ilícita, incluso penal, y al que es simplemente un impagado por falta de liquidez, cuya deuda, además, ha sido, tal vez, estrictamente declarada, temporánea y espontáneamente, en el plazo legal establecido.

El principio de igualdad, al tratar del mismo modo situaciones señaladamente disparejas, es evidentemente contravenido; y qué decir de las situaciones, no recogidas ni publicitadas, de aquellos contribuyentes solventes y con liquidez que son descubiertos, sin que ellos hayan cumplido espontánea y temporáneamente con sus deberes tributarios que son condenados con sanciones tributarias o incluso con penas y que debido a su solvencia pagan religiosamente sus deudas tributarias, así como los recargos, intereses de demora y sanciones pecuniarias: desconocer la identidad de esos ciudadanos, que incluso han podido ser juzgados y declarados culpables por delitos tributarios y poner en la picota a los que son el objeto de esta deplorable norma, es, en nuestra opinión, medida manifiestamente contraria a la equidad.

Consciente el redactor de la Exposición de Motivos, de cuál es el lado obscuro de la medida que se propone, se apresurará a afirmar que *ésta 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*; equívoco fundamento después de lo que acabamos de señalar; se pretenderá que este objetivo está plenamente cubierto por la norma por cuanto sólo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una *óptica cuantitativa relevante*, es decir, *que se trata de*

publicar un listado de morosos, no un listado de defraudadores, para que sea dicho de manera clara y concisa.

Dos apostillas y una coda a este crucial juicio: en primer lugar, porque en la publicación del listado no se distingue entre deudas por sanciones y deudas tributarias, ni siquiera si éstas son el resultado del cumplimiento espontáneo y temporáneo de los deberes de realizar la autoliquidación; en segundo lugar, porque cuando se trata de realizar un listado de deudas determinadas en virtud de Sentencia firme, si es abonada o consignada en la cuenta de depósitos y consignaciones *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, no será de aplicación lo dispuesto en el art. 235 ter en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, añadido en virtud de lo dispuesto en la ya citada LO 10/2015*.

La coda vendrá a poner de relieve un aspecto de la cuestión aparentemente menor, pero de suma relevancia como argumento *ex abundantia*; el listado puede que no refleje siquiera el auténtico importe de la deuda no pagada en virtud de lo establecido en el art. 95 bis.4 ya que se ignorará lo acontecido entre 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 (¡¡¡!!!)*; aquí queda reflejada de modo paladino la incongruencia de pretender que esta norma es un arma de lucha contra el fraude⁶.

Un retraso en el pago de una deuda declarada temporáneamente, sin que en la labor de su determinación se haya cometido ni siquiera error o falta de apreciación correcta de la norma de cuya aplicación se deriva la deuda y que, por motivos de falta de liquidez transitoria, no es saldada dentro del período de su pago voluntario, aunque haya sido abonada entre el 31 de diciembre y la fecha de la publicación, sufrirá asimismo el escarnio del listado. La inequidad de la norma se comenta por sí sola.

En un segundo momento, como ya vimos, la norma advierte sobre esta cuestión en el primer párrafo del art. 96 bis.6 LGT, norma que de nuevo nos proporciona la oportunidad de la más severa de las críticas, desde la perspectiva

6. Este trabajo se expuso durante las Jornadas del 12 y 13 de mayo de 2016 que se organizaron en la Universidad de Oviedo con motivo de la jubilación de la profesora MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA; cuando estoy culminando la corrección del texto que allí expuse para su publicación, en El País de 14 de junio de 2016 aparece la noticia de que la Agencia Tributaria había publicado el 22 de diciembre de 2015 la primera lista de deudores con Hacienda, que incluía, entre otras 354 personas físicas, a tres ciudadanos españoles que ya habían pagado con anterioridad la deuda tributaria: es decir, que la afirmación que hacemos en el texto no es fantasía de crítico exigente: es realidad que en la primera de las experiencias del precepto que comentamos ya se ha producido; en efecto, como recogía la noticia citada, la lista reflejaba la situación deudora de los contribuyentes a 31 de julio de 2015; los referidos ciudadanos españoles pagaron cuatro meses más tarde, exactamente dos días antes de publicarse la lista. O sea que la normativa criticada puede dar lugar, de hecho ya lo ha hecho, a que aparezcan en el listado ciudadanos que ni siquiera son deudores en el momento de hacerse público el listado. La solución no puede ser más iniqua y falta de fundamento.

de la seguridad jurídica y de la equidad, componentes inescindibles de la razonabilidad y proporcionalidad de una norma: se nos presenta ahora como una especie de reproche metajurídico con un valor añadido de amenaza con tintes populistas que pretende un reproche social ante un problema ciertamente lamentable pero que, no dejaremos de insistir, en nada tiene que ver con el objeto nuclear detrás del que se pretende enaltecer la norma; la temporal situación de morosidad en el pago de la deuda tributaria no tiene nada que ver con la lucha contra el fraude; es un reprochable recurso a la ignominia, es decir, a la afrenta pública, a una sanción no jurídica, impropia de una sociedad establecida y fundada en el Estado de Derecho.

Aunque sí cabe aún este estrambote: la norma permitirá la publicidad del moroso; por el contrario, el defraudador, en tanto el fraude no se averigüe estará, como lo está hoy, oculto; en suma, ajeno a esa afrenta: por tanto no se puede decir que se trata de la difusión de aquellas conductas que generen un mayor perjuicio económico para la Hacienda Pública, como pretende el Preámbulo de la L 34/2015, porque aunque se mide, al menos por aproximación, en una cuantía de 70.000 millones de euros, no puede publicarse el nombre de los que son sus responsables porque el fraude en España no se logra perseguir con eficacia, si no es que se tolera por otros espurios motivos.

Insistimos en la idea porque, como ya vimos, la nueva norma que se propone (art. 95 bis LGT) mezclará deudores por deudas y sanciones tributarias en ese listado de deudores de la Hacienda Pública, sin que sea posible determinar cuáles lo son por cada una de esos dos motivos bien diferentes: la finalidad de la lucha contra el fraude buscada con un conocimiento de morosos no parece que sea correlativa, sobre todo cuando se habla de poner en ese listado no tanto al deudor por sanciones, sino el que lo sea sólo cuando su deuda esté pendiente de ingreso, sea ésta tributaria o por sanciones; dicho de otro modo, el relativo objetivo estigmatizador se cumple sólo relativamente, valga la paradoja: no conoceremos a los deudores por deudas o sanciones tributarias, sino sólo aquéllos que tengan pendiente su pago, a partir de notables cantidades (1.000.000 de euros), es decir, que no lo hayan hecho y su deuda esté no apremiada, como quería el anteproyecto⁷, sino sólo ya en período ejecutivo.

Pero en todo caso, lo relevante es que no sabremos cuando se trata de deudas defraudadas y deudas liquidadas espontáneamente; como tampoco nada sabremos sobre las deudas defraudadas que han sido descubiertas y objeto de una sentencia de condena, si se hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de

7. En efecto el Texto del Anteproyecto especificaba como requisito b) del art. 95 bis: *Que respecto de dichas deudas o sanciones tributarias haya transcurrido el plazo de ingreso establecido en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley*, es decir, que se hubiera apremiado la deuda y cumplido el plazo breve que allí se establece para pago de la deuda sin mediar ejecución de la misma. Sin embargo, ya en el Proyecto que se publica en el Diario de las Cortes el contenido del comentado apartado b) del 95 bis.1 se ha modificado, porque ya se dice: *Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario*; matiz que viene sólo a adelantar, brevemente, el cumplimiento de ese segundo requisito del 95 bis.1.b).

la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia.

A modo de telegráfica conclusión, podríamos afirmar que es apreciable una notable desproporción entre la motivación de la norma y su concreción: se pretende, en suma, una información sin deslindar al moroso del defraudador; esa indiferenciación es gravemente ofensiva y desproporcionada, en nuestra opinión, y en nada ayuda a la lucha contra el fraude, razón que se nos presenta más bien como engalanamiento que maquilla, que auténtico fundamento de esta malhadada norma.

En nuestra opinión, el sedicente *interés público* de dar publicidad a situaciones de morosidad carece de relevancia tributaria, es ofensivo o enojoso y difícilmente soportaría un juicio de proporcionalidad entre la finalidad perseguida y el potencial daño causado. Afrentar la insolvencia en la actual situación económica nos parece una afectada actitud de falsaria hipocresía social, digna de calvinistas trasnochados y, sobre todo, es jurídicamente irrelevante para los intereses de la Hacienda Pública, aunque puede producir un sinfín de daños colaterales.

El derecho a la intimidad, del que forman parte los aspectos económicos del ciudadano (entre otras STC 110/1984), se ve claramente implicado sin causa proporcionada y está lejos de responder a ninguno de los principios que se formulan del cumplimiento constitucional del deber de contribuir; constituye en suma, un agravio injusto e injustificado al ciudadano que ve publicitado un dato proporcionado a la Administración por motivos del cumplimiento de un deber constitucional digno de protección, el deber de solidaridad en que se funda el deber de contribuir; un dato que, debiendo estar especialmente protegido, se ve así despojado, vulnerado en el núcleo mismo de la configuración del derecho fundamental a la intimidad. La desproporción entre el daño potencial y real y la finalidad perseguida por la norma es clara y manifiesta y digna de una inmediata repulsa, por no respetar los principios constitucionales de igualdad y proporcionalidad.

Para finalizar, convendrá conocer y tener en cuenta el razonamiento que el Informe del Consejo General del Poder Judicial realizó, para terminar proponiendo la supresión de esta norma, entre otras razones, porque se aducen serias dudas de que la publicidad diseñada sea compatible con la legislación sobre protección de datos; traerá en su apoyo el citado Informe del Consejo, la JTJUE (Sentencia de 9 de noviembre de 2010, caso *Volker*), para concluir *especialmente si se tiene en cuenta que con ella no se persiguen objetivos de eficacia administrativa o transparencia sino el establecimiento de una suerte de "sanción" a los contribuyentes que habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no pueden afrontarla en período voluntario*.