



FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE LEÓN

CURSO 2021 /2022

La publicación de los listados de morosos

The publication of the lists of defaulters

GRADO EN DERECHO

AUTORA: Doña Raquel Álvarez de Lera.

TUTORA: Doña Teresa Mata Sierra.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
RESUMEN	5
PALABRAS CLAVE.....	5
ABSTRACT.....	6
KEY WORDS.....	6
OBJETO	7
METODOLOGÍA.....	8
I. ELECCIÓN DEL TEMA OBJETO DEL TRABAJO:.....	8
II. BÚSQUEDA DE INFORMACIÓN:	8
III. FIJACIÓN DE OBJETIVOS Y ESTABLECIMIENTO DE LA HIPÓTESIS DEL TRABAJO: 9	
IV. ELABORACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL TRABAJO:.....	9
V. REDACCIÓN DEL ESTUDIO:.....	9
1. INTRODUCCIÓN	11
2. LA PUBLICACIÓN DE LAS LISTAS DE MOROSOS.....	14
2.1. <i>ÁMBITO Y PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN</i>	14
2.1.1. <i>Ámbito objetivo</i>	14
2.1.2. <i>Ámbito subjetivo</i>	17
2.1.3. <i>Ámbito temporal</i>	20
2.2. CONTENIDO DEL LISTADO	22
2.3. FINALIDAD Y OBJETIVOS PERSEGUIDOS	22
2.3.1. <i>La lucha contra el fraude fiscal</i>	23
2.3.2. <i>Educación a los ciudadanos</i>	25
2.4. NOVEDADES RESPECTO A LA REFORMA DE LA LEY 34/2015, . DE 21 DE SEPTIEMBRE	27
2.5. PROCESO DE PUBLICACIÓN DE LOS LISTADOS.....	29
3. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS EN LOS LISTADOS DE MOROSOS	31

3.1. CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DEL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS	35
3.2. LA LEY ORGÁNICA 3/2018, DE 5 DE DICIEMBRE, DE PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES Y GARANTÍA DE LOS DERECHOS DIGITALES	38
3.2.1. <i>Consentimiento</i>	39
3.2.2. <i>Transparencia e información</i>	39
3.2.3. <i>Exactitud</i>	40
3.2.4. <i>Acceso, rectificación y supresión</i>	41
3.3. <i>DATOS SENSIBLES</i>	42
4. LEGALIDAD DEL LISTADO DE MOROSOS	45
5. CONCLUSIONES	49
BIBLIOGRAFÍA	52

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CE: Constitución Española.

Cfr. Confrontar.

FEAGA: Fondo Europeo Agrícola de Garantía Agraria.

FEADER: Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural.

DIR.: Dirigido

LGT: Ley General Tributaria.

LOPD: Ley Orgánica de Protección de Datos.

NIF: Número de Identificación Fiscal.

NÚM.: Número.

PÁG.: Página.

RGPD: Reglamento General de Protección de Datos.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se analiza si la publicación de los conocidos popularmente como listados de morosos, la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias, se adecua a nuestro ordenamiento jurídico.

En este trabajo abordaremos la cuestión desde la perspectiva del derecho a la protección de datos. En primer lugar, analizaremos la redacción vigente del precepto; seguidamente, cuáles son los objetivos perseguidos por la medida; y, para terminar, si vulnera, o no, el derecho a la protección de datos tal y como es concebido por la doctrina y ordenamiento jurídico.

PALABRAS CLAVE

Listado de morosos,

protección de datos,

datos sensibles,

deudores,

morosos.

ABSTRACT

In this final degree thesis, it is analyzed whether the publication of what are popularly known as lists of defaulters, the publication of situations of relevant non-compliance with tax obligations, is in accordance with our legal system.

In this paper we will approach the issue from the perspective of the right to data protection. First, we will analyze the current wording of the precept; the, what objectives are pursued by the measure; and, finally, whether or not it violates the right to data protection as conceived by the doctrine and legal system.

KEY WORDS

List of defaulters,

data protection,

sensitive data,

debtors,

defaulters.

OBJETO

Lo que se pretende analizar con este Trabajo de Fin de Grado es la medida adoptada por el legislador de dar publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias, dando a conocer el nombre de los deudores que hayan incumplidos sus obligaciones por una cuantía superior a los seiscientos mil euros, junto con el importe en cada caso de la deuda y el NIF.

En primer lugar, estudiaremos la regulación actual basándonos en su redacción vigente que se recoge por el artículo 95.bis de Ley General Tributaria, así como la redacción anterior a la reforma que introdujo la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. En segundo lugar, entramos a analizar qué objetivos persigue esta medida tratando de delimitar si se trata de objetivos estrictamente tributarios o también extratributarios.

Finalmente, resolveremos si la medida se ajusta a la legalidad desde la perspectiva del derecho a la protección de datos. Para ello será necesario delimitar el contenido del derecho en si mismo y sus disposiciones legales. Así, descubriremos desde que son los denominados datos sensibles a que principios y derechos deben ser respetados para no vulnerar la protección de datos.

Por lo tanto, lo que se pretende es llegar a dar respuesta a una controvertida cuestión que es si los listados de morosos se adecuan, o no, a la legalidad de nuestro ordenamiento jurídico, adecuándose a las leyes y reglamentos, internacionales e internos, y sobre todo a lo dispuesto por la Constitución Española en torno a los artículos 18.4, derecho a la protección de datos, y el artículo 31, deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de gastos públicos.

METODOLOGÍA

Para alcanzar los objetivos pretendidos con la elaboración de este trabajo se ha adoptado un método de investigación jurídico-teórica.

Una investigación jurídica puede definirse como la actividad intelectual que pretende la obtención de soluciones jurídicas adecuadas para las controversias de una actualidad cambiante con el fin de ahondar en los problemas que se plantean y que el Ordenamiento Jurídico se adapte a todas estas transformaciones sociales.

Por ello, para el desarrollo de este trabajo se ha dividido el proceso de elaboración en las siguientes fases:

I. Elección del tema objeto del trabajo:

En primer lugar, respecto a la elección del tema del trabajo, se ha buscado una materia de Derecho financiero y tributario que fuera de carácter actual e interesante. Por ello, y debido a la gran controversia que han creado desde su planteamiento en 2013 la publicación de los listados de morosos, se ha decidido llevar a cabo la elaboración del trabajo en virtud del artículo 95.bis de la Ley General Tributaria.

II. Búsqueda de información:

Para llevar a cabo la recogida de información se ha acudido a fuentes de diverso tipo, con el fin de elaborar un estudio teórico que nos aportará diversas herramientas que invitan a una reflexión profunda, y fundada, de la medida y su planteamiento.

Con relación a esto, se ha acudido, por un lado, a fuentes legales relativas a la materia directamente, así como indirectamente por entrar en colisión con la cuestión, así como Leyes, Reglamentos o la propia Constitución Española, fuente principal que da lugar a la controversia objeto del trabajo. Por otro lado, ha sido fundamental para el desarrollo de este trabajo acudir a numerosas fuentes doctrinales como artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario y en materia de protección de datos, manuales teóricos especializados y monografías. Por último, también hemos debido de acudir a determinada jurisprudencia del Tribunal Constitucional relativa a la materia objeto de trabajo.

III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis del trabajo:

Para la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado ha sido preciso fijar una serie de objetivos pretendidos con el mismo. Para lograrlo, se debió partir de un análisis general de la normativa estatal referente a la publicidad de las situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias y el derecho a la protección de datos que colisiona con dicha publicidad; y así poder determinar si la medida es adecuada o no.

IV. Elaboración de la estructura del trabajo:

Con anterioridad al inicio de la redacción del trabajo, y una vez había sido recopilada gran parte de la información necesaria para llevar a cabo su redacción, se confeccionó un esquema de carácter orientativo que obedecía a una estructura lógica, recogiendo los puntos adecuados para el desarrollo y estudio del objeto del trabajo, de manera que, además, facilitara la comprensión efectiva del lector.

Dicho esquema era orientativo como ya mencionamos, ya que, aunque poseía los puntos necesarios para abordar el tema de forma clara, concisa y precisa, admitía futuras variaciones que se preveía pudieran darse.

V. Redacción del estudio:

Para la redacción del trabajo se ha utilizado toda la información recopilada con anterioridad a su redacción, así como, toda la información que ha sido recopilada durante la elaboración del mismo. Además cuenta con afirmaciones y reflexiones que versan sobre el criterio personal tanto de la autora como de la tutora del trabajo.

Finalmente, y tras la elaboración del trabajo en, su vertiente de redacción y en la de investigación, se ha concluido que la medida de publicación de los deudores de la Hacienda Pública no se adapta a las disposiciones de nuestro Ordenamiento Jurídico por vulnerar el derecho a la protección de datos que, tal y como se introduce la medida, no puede verse limitado por el precepto recogido por el artículo 31 de la Constitución Española.

Por último, me gustaría agradecer el cariño y apoyo que me ha transmitido D^a María Teresa Mata Sierra, Catedrática del Área de Derecho Financiero y Tributario de

la Universidad de León, que ha tutorizado este Trabajo de Fin de Grado. Primero por su dedicación a la docencia y la investigación, lo cual tuve claro para la elección de la tutoría del trabajo, y todas las correcciones y orientación que me aportó desde el comienzo de la elaboración del trabajo hasta su finalización.

1. INTRODUCCIÓN

La publicación de las conocidas como listas de morosos se introduce por primera vez en nuestro país por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre¹, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 21 de septiembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) por el artículo único 18. Actualmente, su redacción- recogida por el artículo 95bis)- responde a las modificaciones realizadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, por su artículo decimotercero nueve, que cambió tres de sus apartados.

El artículo 95.bis), bajo el epígrafe “*Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias*” pretende, claramente, la creación de listas con la identificación de las personas que no cumplan con sus obligaciones tributarias, si sus deudas y sanciones ascendieran a un total de 600.000 euros o más, a día 31 de diciembre. Esta publicación incluye, también, los nombres de los responsables solidarios que respondan de dichas deudas. Asimismo, recoge el mismo precepto que no se incluirán las deudas y sanciones que se encuentren aplazadas o suspendidas y que los interesados tendrán derecho a presentar alegaciones respecto de su inclusión en el listado por errores materiales, de hecho o aritméticos. Además, les da la oportunidad de no incluirles cuando a la finalización del plazo de alegaciones de diez días, lleven a cabo el pago de la totalidad de sus deudas.

Esta redacción, como mencionamos antes, es fruto de la reciente modificación llevada a cabo por la Ley 11/2021, de 9 de julio², norma por la que se ajustan tres de los siete apartados del artículo en su inicial redacción, incluyendo los cambios que más adelante explicaremos en profundidad y que afectan, entre otras cuestiones, a la reducción de la cantidad adeudada para la inclusión en el listado, a la posibilidad de pago de las deudas, o a la inclusión de los responsables solidarios.

¹ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 227, de 22 de septiembre de 2015. Permalink: <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/09/21/34/con>.

² Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. «BOE» núm. 164, de 10 de julio de 2021. Permalink ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2021/07/09/11>

La publicación de las situaciones de incumplimiento relevante que se lleva a cabo con este precepto de la LGT, responde, conforme al Preámbulo de la Ley 34/2015, antes mencionada, al objetivo de prevención del fraude fiscal, alentando al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y respondiendo en último fin al cumplimiento del artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE), que recoge el deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público³. Y todo ello en base también a la transparencia y publicidad que sujeta a todos los Poderes públicos y a través de instrumentos preventivos y educativos de conciencia cívica⁴.

Con la última reforma, las modificaciones acontecidas, según recoge ahora el Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, también citada, tratan de adaptarse a la imposición de la normativa de la Unión Europea (en lo sucesivo, UE), sobre elusión fiscal entre las que cabe citar la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de Julio de 2016⁵ por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Como señala CHICO DE LA CÁMARA⁶, esta directiva lleva a cabo diferentes medidas contra la elusión fiscal y se presenta con un nivel de protección de mínimos, no limitando en ningún caso una protección mayor que, en su caso, deseen llevar a cabo los Estados Miembros⁷.

La medida constituye una de las catorce excepciones que recoge el artículo 95.1 CE al carácter reservado que el propio artículo otorga a los datos personales de trascendencia tributaria en España, razón por la que podría entrar en conflicto con el espíritu del artículo 18.4 CE para la protección de los datos personales⁸; asimismo, cabría plantear si puede afectar de igual manera a otros derechos como el derecho a la

³ En concreto afirma este importante precepto que *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*

⁴ Según expone de nuevo el Preámbulo de la Ley 34/2015, citado en el texto.

⁵ Directiva UE 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Diario Oficial de la Unión Europea núm. L 193/1, de 19 de julio de 2016.

⁶ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J.: “Comentario de la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal” en *Grandes Tratados*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, págs. 4-6.

⁷ Dato recogido en el artículo 3 de la Directiva UE 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, antes citada.

⁸ Cuyo dictado señala: *“4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”*.

intimidad, al honor o la reputación⁹ que se regulan también en la Carta Magna en el artículo 18.1¹⁰ con carácter de derecho fundamental¹¹.

En todo caso, ambas cuestiones nos obligan a analizar si es posible que el precepto constitucional en el que se asienta la medida, para contribuir al sostenimiento del gasto público, debe o no pesar más que los ahora mencionados (intimidad, honor, reputación y protección de datos personales)¹².

Es importante además, tener en cuenta que el artículo 95 bis) recoge expresamente la necesidad de que el tratamiento de estos datos se sujete a lo dispuesto por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo para la protección de las personas físicas en cuanto al tratamiento de sus datos personales y a la libre circulación de esos datos, y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)¹³ lo cual implica que la publicación de las listas deberá adaptarse a los estándares que en él se recogen así como a lo relativo por la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales¹⁴.

⁹ Desde la doctrina resulta pacífica la opinión sobre la importancia y contenido del derecho honor y que éste ampara la buena reputación o fama de una persona, protegiéndola de expresiones o mensajes que pudieran menoscabar su valía en consideración ajena (Cfr. DE VERDA Y BEAMONTE J.R., (Coordinador), *Derecho al Honor: Tutela Constitucional, Responsabilidad civil y otras cuestiones*, Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 40 a 45).

¹⁰ Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, num.11/2015, Aranzadi, 2015, pág.3.

¹¹ Junto con esta previsión constitucional, la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, «BOE» núm. 115, de 14 de mayo de 1982, Permalink ELI <https://www.boe.es/eli/es/lo/1982/05/05/1>, protege civilmente dicho derecho frente a todo género de intromisiones ilegítimas. Concretamente, el artículo 7.7 considera intromisiones ilegítimas en el ámbito del derecho al honor «*la imputación de hechos o la manifestación de juicios de valor a través de acciones o expresiones que de cualquier modo lesionen la dignidad de otra persona, menoscabando su fama o atentando contra su propia estimación*»

¹² Sobre este tema se manifiesta HERNANDEZ GUIJARRO, F.: “La publicación de deudores y defraudadores a la Hacienda Pública y el derecho al honor”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Núm. 14, Mayo 2016, LA LEY 2594/2016 que puede verse en <https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbFICTEAAiNjI0sLE7Wy1KLizPw8WyMDQzMDEyMzkEBmWqVLfnJIZUGqbVpiTnEqABOVX-81AAAAWKE> (Consultado el 10 de mayo de 2022).

¹³ Diario Oficial de la Unión Europea núm. L 119/1, de 4 de mayo de 2016.

¹⁴ Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018. Permalink: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2018/12/05/3>.

2. LA PUBLICACIÓN DE LAS LISTAS DE MOROSOS

2.1. ÁMBITO Y PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN

Ambas cuestiones recogidas íntegramente por el artículo 95bis) y analizadas en profundidad nos permitirán no solo saber en qué casos puede llevarse a cabo la publicación de las listas con los nombres concretos de los deudores, sino también, más adelante, delimitar el campo de aplicación de la legislación en materia de protección de datos¹⁵. Para llevar a cabo el análisis del campo de aplicación de las listas dividiremos el mismo en cuanto a su ámbito objetivo, subjetivo y temporal¹⁶:

2.1.1. Ámbito objetivo

El ámbito objetivo se relaciona con el requisito de incumplimiento relevante, es decir, con las circunstancias que deben darse para que se considere como tal el incumplimiento del deudor. Es, por tanto, uno de los presupuestos que dan lugar a las listas de morosos y se considera que se ha dado una situación de incumplimiento relevante cuando la deuda acumulada cumpla los siguientes parámetros:

. - **Cuantitativo:** la cantidad total debida debe ser superior a 600.000 euros. La cuantía de la deuda constará de las deudas y sanciones tributarias pendientes de pago con la Hacienda Pública.

Al tratarse de deudas con la Hacienda Pública se deduce, conforme a lo establecido por el artículo 5 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria¹⁷, que solo podrán tenerse en cuenta a efectos del cómputo de la cuantía exigida aquellas deudas debidas a los tributos de titularidad estatal atribuidos en

¹⁵Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, ob. cit. pág.4, y también en Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias en la LGT” *Revista española de Derecho Financiero* núm. 171/2016.

¹⁶ Clasificación inspirada en MATA SIERRA, M.T.: “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ).” en MERINO JARA, I., CALVO VÉRGEZ, J. (Coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Huygens, España, 2016, págs.139 y ss.

¹⁷ Véase artículo 5 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria: “1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos. 2. Los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada. Son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas”.

exclusiva a la Administración General del Estado, es decir, quedan excluidas aquellas deudas que correspondan a deudas locales o autonómicas.

Se exceptúan del cómputo también las deudas que se encuentren aplazadas o suspendidas; cierto es que, aunque no se menciona nada acerca de las deudas fraccionadas, se entenderá que deben ser incluidas igualmente¹⁸.

. - **Cualitativo:** como acabamos de ver, las deudas de las que se trate deben ser exclusivamente de titularidad y gestión estatal (95bis) 3 de la LGT), estamos hablando de deudas en las que se dé necesariamente la titularidad estatal para: i) la aplicación de tributos, ii) el ejercicio de la potestad sancionadora, iii.) las facultades de revisión del tributo; y que no haya podido haber lugar a la delegación de competencias en favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales. No obstante, si se incluirán los tributos de las deudas aduaneras, ya que pese a su carácter comunitario, su gestión en llevada a cabo por el Estado a través de la Administración de aduanas¹⁹.

Sin embargo, como señala MATA SIERRA, no se llega a justificar el porqué de esta exclusión, teniendo en cuenta que la propia LGT dicta en su artículo 1.1 *“Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y se aplicará a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1. 1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución”*.

Parece, no obstante, que queda abierta la puerta a la publicación de diferentes listas, de tal modo que cada ente podrá llevar a cabo la publicación de listas de morosos respecto de los tributos de los que posean su propia gestión²⁰.

. - **Temporal:** respecto al periodo de pago, las deudas y sanciones que computarán serán solo aquellas que no hayan sido pagadas *“transcurrido el plazo original de ingreso en periodo voluntario”*, es decir, que solo se computarán aquellas

¹⁸ Cfr. MALVAREZ PASCUAL, L.A.: “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” en *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Aranzadi, 2016, pag.141.

¹⁹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, num.17/2021, 2021, consultada en Aranzadi Instituciones, sin páginas determinadas.

²⁰ Cfr. PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” en MERINO JARA, I., SUBERBIOLA GARBIZU, I. (Coord.), *Prevención y Fraude: Nuevas medidas tributarias*, pág.190.

que se encuentren ya en periodo ejecutivo, tomándose como referencia el día 31 de diciembre del año anterior (95bis) 4). Se refiere a aquellas deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad, en las que es necesario que transcurran los plazos indicados por el artículo 62.2 de la LGT²¹ tras la notificación del acuerdo.

Como ya apunta PÉREZ LARA²², basándose en el Informe del Consejo de Estado²³, hubiera sido más conveniente no incluir adjetivo alguno sobre el periodo de pago cuando no se lleva a cabo ninguna explicación para determinar en qué consiste la expresión “plazo original”; habiendo sido preferible introducir un apartado que indicase *“la referencia al periodo voluntario lo es al periodo inicial con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria”*²⁴.

Sin embargo, parece que, con la inclusión de *“plazo original”*, el legislador pretende evitar la aplicación de la doctrina que ha llevado a cabo la Audiencia Nacional, antes de la inclusión de este adjetivo en la redacción del artículo, pronunciándose a favor de que aquellas deudas y sanciones que se encontraran en espera de una resolución sobre su aplazamiento o suspensión no pudieran ser tomadas en cuenta para el cómputo de la deuda total. A la vista de cómo queda redactado finalmente el precepto, podemos pensar que se trata de poder incluir en el cómputo de la cuantía, también, aquellas deudas y sanciones cuyo aplazamiento haya sido solicitado por el contribuyente; de esta forma, aunque se produzca una resolución favorable a su suspensión o aplazamiento entre la fecha de referencia a tener en cuenta (31 de diciembre) y la publicación de los listados, en no pocas ocasiones se incluirán deudas cuya cuantía real, de haberse conseguido la resolución de aplazamiento o suspensión antes de 31 de diciembre, no se habrían incluido y, por tanto, hubieran provocado no

²¹ Véase artículo 62.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Tributaria que afirma que *“En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”*.

²² Vid. PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob.cit. pág. 195.

²³ Informe del Consejo de Estado num.279/2020, de 15 de Julio, pags.82 y 83.

²⁴ En Informe del Consejo de Estado num.279/2020, de 15 de Julio, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2020-27> pags.82 y 83.

llegar al límite cuantitativo presupuesto de su inclusión en el listado. A la vista está que es una cuestión determinante por cuanto se trata de que, al aceptar estas deudas en espera de resolución para el cómputo de la cuantía, el listado en proceso de publicación puede contener datos que, por una cuestión de unos pocos días, no son reales, ya que, como ya se ha señalado, si se acepta la exclusión de las deudas aplazadas o suspendidas.

Entendemos, por tanto, frente al razonamiento atribuido a la suspensión y aplazamiento, que no será necesario que las deudas y sanciones lo sean de manera firme, pudiendo verse incluidas si son recurridas y aún no tienen resolución definitiva.

Como advierte²⁵ HERNÁNDEZ GUIJARRO, en la medida en que la resolución que sirve de fundamento para la publicación de la lista de deudores, queda sujeta al régimen de impugnación previsto en el ordenamiento jurídico y, por ello, puede resultar nula o anulada tras la publicación de la lista se puede causar un menoscabo del derecho al honor del contribuyente que no pudo o no quiso aplazar el pago o suspenderlo una vez girada la liquidación o sanción, pero que, no conforme con la misma, la impugnó y obtuvo una resolución estimatoria en la medida en que, cuando llegue la citada resolución, su nombre ya llevará inscrito un tiempo en la lista de deudores fiscales con las consecuencias negativas que ello acarree a su reputación o fama. Por ello, el mismo autor, y coincidimos con él, aboga porque el listado de deudores de la Hacienda Pública debía retrasarse o referirse solo a resoluciones administrativas firmes que evitarían, sin duda, este serio problema²⁶.

2.1.2. Ámbito subjetivo

Cumplidos los presupuestos del ya explicado ámbito objetivo debemos analizar qué personas responderán de la deuda, en cuanto a ello determina el artículo 95 bis) 1 de la LGT, que contempla que la publicación de los listados comprenderá a los deudores de la Hacienda Pública, incluso aquellos declarados responsables solidarios.

²⁵ HERNANDEZ GUIJARRO, F.: “La publicación de deudores y defraudadores a la Hacienda Pública y el derecho al honor”, ob., cit. sin páginas determinadas.

²⁶ *Ídem*.

Sin embargo, no lleva a cabo una enumeración detallada sobre quienes son deudores de la Hacienda Tributaria por lo que para averiguarlo, debemos acudir al artículo 35 de la propia LGT²⁷, supliendo la falta de ninguna otra distinción en esta norma por el contenido de la norma general que recoge las clases de obligados tributarios, a saber: contribuyentes y sus sustitutos; obligados a la realización de pagos fraccionados; retenedores y obligados a soportar la retención; obligados a practicar ingresos a cuenta y obligados a su soporte; obligados a repercutir y los obligados a soportar tal repercusión; sucesores (no de las deudas debidas a sanciones procedentes de personas físicas, ya que son intransmisibles²⁸); y beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos, entre otros.

También el artículo 35 LGT recoge como obligados tributarios, en su apartado quinto, a los responsables a los que se refiere el artículo 41 LGT, se trata de los responsables solidarios o subsidiarios. El hecho de que la redacción del artículo 35 LGT permanezca intacta desde el año 2011, sumado a que, el artículo 95bis).1 de la LGT recoja expresamente la posible implicación de los responsables solidarios en esta lista solo tras la reforma acontecida en el año 2021, podría significar que éstos últimos, con anterioridad a la actual redacción, no podían ser incluidos en dichos listados, aun cuando forman parte de los obligados tributarios recogidos expresamente por la LGT.

Sin embargo, lo anterior conlleva que deba ponerse en tela de juicio si los responsables subsidiarios deberían o no formar parte de estos listados, ya que, si bien están en el artículo 41 de la LGT al que hace referencia la clasificación de obligados tributarios ya vista, no se encuentran junto a la mención expresa de los obligados solidarios que si hace el artículo 95bis) 1 de la LGT. Cabría interpretar, por tanto, que estos responsables deberían quedar exentos de la posibilidad de inclusión en los listados de morosos, como así aconsejaba ya el Consejo de Estado de la modificación de la LGT de 2015²⁹, en cuanto a lo realmente importante es el conjunto de la deuda del

²⁷ PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob.cit., pág. 193.

²⁸ MENÉNDEZ MORENO, A.: “El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, num.8/2016, 2016.

²⁹ Informe del Consejo de Estado núm. 130/2015, de 22 de septiembre de 2015, que puede consultarse en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2015-130> (Consultado el 13 de mayo de 2022).

contribuyente que, si supera el límite cuantitativo ya figuraría sin necesidad de la inclusión de los responsables³⁰.

En todo caso, tampoco se lleva a cabo una reflexión más profunda sobre la diferenciación que hay entre deudores y defraudadores. Como analizaremos más adelante, el objetivo principal de llevar a cabo la publicidad de estas listas es conseguir con ellas un reproche social hacia los integrantes de las mismas³¹; sin embargo, actualmente la regulación de los listados permite que se publiquen los datos relativos a los deudores que, cumplidas todas las obligaciones con la Administración Tributaria, no puedan hacer frente al pago, frente aquellos otros deudores que pagan inmediatamente la cuantía para evitar ser incluidos en la lista.

Así, solo se toman en consideración criterios cuantitativos y no cualitativos como pudiera ser el comportamiento del defraudador. Se castiga, por tanto, a los deudores que no han podido llevar a cabo el pago de la deuda y se premia a los que hasta ese momento no han querido. Como evidencia MATA SIERRA³², se da de igual manera esta situación con los deudores que se encuentran en situación de concurso, evidentemente no pueden acudir al cumplimiento de la obligación de pago³³.

Diferenciamos entre los obligados tributarios en relación con la clasificación que lleva a cabo el artículo 95bis) 2.a) de la LGT:

. - PERSONAS FÍSICAS. En lo que se trata de las personas físicas se requiere de la publicación del nombre, los apellidos y el NIF (número de identificación fiscal), pero además, como mención conjunta a las personas físicas y jurídicas, se publicará el importe conjunto de las deudas y sanciones cuyo pago sigue pendientes.

³⁰ En este sentido, PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob., cit., págs., 193 y 194.

³¹ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias en la LGT” ob., cit., pág. 39.

³² Cfr. MATA SIERRA, M.T., “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ)” ob., cit. pág. 143.

³³ Cfr. también al respecto CALVO VERGEZ, J.: “A vueltas con la publicación de las llamadas listas de morosos y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario de la ley*, núm. 8584, 2015.

. - PERSONAS JURÍDICAS. A este respecto se requiere la inclusión de su razón o denominación social completa y el NIF, además, de cómo mencionábamos antes la cantidad total pendiente de pago por deuda o sanción.

En este caso se plantea un problema, ya que, respecto a las personas jurídicas, sobre todo en caso de sociedades mercantiles, la simple mención de su denominación social puede no hacer efectiva la finalidad de reproche que es perseguido por la publicación de estas listas, ya que, pueden no gozar de suficiente identificación pública. Para evitar caer es lo anterior, sería conveniente acudir a la publicación de los nombres de las personas físicas que estén estrechamente relacionadas con la persona jurídica.³⁴

. - ENTIDADES DEL ARTÍCULO 35.4 LGT. Estas entidades son las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición³⁵. En este caso se reiteran por el artículo el contenido ya previsto para las personas jurídicas.

Todos los datos publicados deben ser estudiados respecto a la legislación existente en materia de protección de datos, materia a la que nos referiremos más adelante y que presentará diferencias por cuanto los datos publicados para cada clase de sujeto son diferentes y contarán de diferentes consecuencias.

2.1.3. Ámbito temporal

El contenido de los sujetos que se incluirán en el listado utiliza como referencia el día 31 de diciembre del año anterior al que, efectivamente, se tome el acuerdo. Esto quiere decir que se tendrán en cuenta las deudas y sanciones que cumplan los requisitos y presupuestos ya explicados en dicho apartado, a fecha 31 de diciembre del año anterior en el que se lleve a cabo la decisión de publicación; se incluyen, por tanto, los deudores e infractores que cumplan los requisitos a 31 de diciembre, independientemente de que en el periodo de tiempo que transcurra entre esa fecha y el acuerdo, uno de estos requisitos desaparezca por ejemplo con el pago de todo o parte de la cuantía, o, la resolución favorable de suspensión o aplazamiento.

³⁴ Cfr. FAR JIMÉNEZ, J.: “Publicidad de las listas de morosos” *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Núm. 859, 2013, págs. 20 y ss.

³⁵ Puede verse DE MIGUEL CANUTO, E.: “Entidades en régimen de atribución de rentas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 407. 2017 (consultado en www.celegal.com el 12 de mayo de 2022).

Como ya se hizo mención al hablar de las deudas pendientes de resolución favorable sobre su suspensión o aplazamiento, la cuestión se presta a polémica por cuanto los datos incluidos en el listado pueden, a fecha de su publicación, no tratarse de datos reales, puesto que, muchos de estos deudores pueden dejar de cumplir los requisitos que les habilitan a aparecer en la lista.

Esta regulación es, por tanto, contraria a los principios de proporcionalidad y exactitud de datos que regula la Ley Orgánica de Protección de Datos en su artículo 4³⁶, por cuanto se provoca un perjuicio irreparable a los sujetos incluidos pese a haber llevado ya a cabo sus obligaciones tributarias a fecha de publicación de las listas. Quizás por ello, el propio artículo dice, en su apartado seis, que en la publicación se especificará que el contenido reflejado en ella es en cuanto se refiere a la fecha de referencia.

No obstante, se regula la obligación de realizar una comunicación al deudor que cumpla los requisitos de inclusión, otorgando un plazo para formular alegaciones de 10 días a partir de la recepción de dicha comunicación. Esta comunicación se entenderá realizada con la propia acreditación de la Administración Tributaria de que se ha realizado un intento de notificación al domicilio fiscal del interesado de la comunicación con su texto íntegro. Estas alegaciones solo serán admitidas en cuanto traten de errores materiales, de hecho o aritméticos sobre los requisitos que recoge el artículo 95bis.1 o el pago total de la de la deuda antes de la finalización del propio plazo de alegaciones, lo que, en este último caso les excluye de publicación.

³⁶ MATA SIERRA, M.T., “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ).”, ob., cit., pág. 147.

2.2. CONTENIDO DEL LISTADO

El contenido de los listados está constituido por los datos que son objeto de publicación, dándose a conocer los que contiene el artículo 95bis) 2 de la LGT que, como ya vimos, son: en el caso de personas físicas, el NIF, nombre y apellidos; y, en el caso de las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 LGT la razón o denominación social completa y el NIF. En todos los casos se acompaña del importe total de las deudas o sanciones pendientes de pago.

A la hora de incluir estos datos no hay distinción alguna entre deudores más allá de que se traten de personas físicas, jurídicas o entidades del 35.4 LGT, es decir, no hay distinción en tanto sean principales, responsables, defraudadores o morosos³⁷.

2.3. FINALIDAD Y OBJETIVOS PERSEGUIDOS

La inclusión de una medida de este tipo en el ordenamiento jurídico, como cabría esperar, viene persiguiendo la consecución de una serie de objetivos generales que justifican la redacción de este nuevo artículo de la LGT. Estos objetivos o finalidades generales se desprenden del Preámbulo original de la Ley que primero recogió este precepto, es decir, la Ley 34/2015, en el que se establecieron expresamente los siguientes que siguen plenamente vigentes: reforzar la seguridad jurídica de los obligados tributarios, y la Administración Tributaria, reduciendo la litigiosidad; prevenir el fraude fiscal incentivando al pago voluntario de las obligaciones con la Administración Tributaria³⁸; así como incrementar la eficacia la actuación administrativa para un mejor aprovechamiento de los recursos disponibles.

De entre estos objetivos generales perseguidos, destaca para nuestro trabajo, la consecución de un objetivo para la prevención del fraude fiscal a través de incentivar el

³⁷ *Cfr.* PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob., cit., pág. 193.

³⁸ *Cfr.* MALVAREZ PASCUAL, L.A.: “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” en *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Aranzadi, 2016, pag.21.

pago voluntario de las deudas, lo que, como ya conocemos, persigue específicamente la publicación de este listado de morosos.

Más adelante, señalaba esta norma, como ya dijimos, que la cesión de datos debía respetar en todo momento la normativa de la Unión Europea, añadiendo cómo esta medida perseguía reforzar las herramientas de las que disponía la Administración Tributaria para llevar a cabo el deber general de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, recogidos por el artículo 31 de la CE, junto con los principios de transparencia y publicidad. Además, se trataba claramente de una medida de lucha contra el fraude fiscal, en la que habría que enmarcar la publicación de los listados de morosos, que señalaba, también, como instrumentos preventivo y educativo para crear una buena y auténtica conciencia cívica.

2.3.1. La lucha contra el fraude fiscal

Analizando un amplio desglose de todos los datos que engloban la deuda tributaria global³⁹, será más fácil entender si existe justificación suficiente en la que enmarcar esta medida.

En primer lugar, los datos reflejan cómo la deuda tributaria se ha incrementado en los últimos años. De la observación de estos datos podemos apreciar cómo la deuda pendiente de pago va aumentando de forma constante y progresiva desde 2001, y se encalla en el año 2014. En el año 2015, la cantidad pendiente de pago disminuye, de los 50.226 millones de euros en 2014, a 49.272 millones. Esta disminución de la deuda se sigue dando hasta la variación que se produce entre 2018 y 2019, esto, teniendo en cuenta que en 2019 se produce un cargo de 1300 millones de euros por indemnizaciones por actos de terrorismo⁴⁰.

³⁹ Seguimos en este punto MALVAREZ PASCUAL, L.A.: “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” *ob. cit.*, pág. 4.

⁴⁰ Véase “Cuadro núm. 39: evolución de la deuda pendiente” en Memoria AEAT 2020.

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Deuda pendiente a 31 de diciembre (*)	17.060	19.621	20.125	21.621	22.253	23.986	26.652	30.425	37.690	41.959
Tasa de variación		15,0%	2,6%	5,6%	4,7%	7,8%	11,1%	14,2%	23,9%	11,3%

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Deuda pendiente a 31 de diciembre (*)	45.736	48.674	50.174	50.226	49.272	45.849	42.365	41.628	42.770^(**)	41.911
Tasa de variación	9,0%	6,4%	3,1%	0,1%	-2,0%	-6,9%	-7,6%	-1,7%	2,7%	-2,0%

Fuente: AEAT

Es interesante evidenciar también qué parte de las deudas se encuentran suspendidas, aplazadas o fraccionadas; o en concurso de acreedores. Del cuadro se debe puntualizar que de los 23.922 millones de euros pendientes de pago en periodo ejecutivo, restan 19.394 millones de euros, descontando aquellas deudas que se encuentran en las situaciones anteriores⁴¹.

	31/12/2020
Deuda pendiente en período voluntario	17.989
Total deuda pendiente en ejecutiva	23.922
Suspendidas en periodo ejecutivo	995
Deudas paralizadas por deudor en proceso concursal en periodo ejecutivo	2.707
Aplazadas, en compensación y otras situaciones en periodo ejecutivo	826
Resto de deudas en periodo ejecutivo	19.394
Total deuda pendiente	41.911

Estos datos, incluso tras el año 2014, demuestran el grave problema de la Administración Tributaria respecto a la recaudación, ya que se ha ido acumulando una deuda que, a día de hoy, duplica la deuda sostenida en el año 2001.

Es en el marco de la lucha contra el fraude fiscal que se trasluce de estos números donde hay que, por un lado, incrementar las potestades de control de la Administración Tributaria y, por otro, llevar a cabo medidas que aseguren una

⁴¹ Véase “Cuadro 40: desglose de la deuda” en Memoria AEAT 2020.

proporcionalidad entre el poder de la Administración Tributaria y los derechos de todos los obligados tributarios⁴².

En este sentido, se puede incidir en la reducción de la defraudación tributaria por medio de una legislación más represiva en la persecución del fraude, ofreciendo facilidades a aquellos deudores que si quieren cumplir con sus obligaciones, grupo entre el que estarían las personas con voluntad de pago que no hayan llevado a cabo conductas fraudulentas.

Algunas de las medidas que colaborarían con el pago de este tipo de deudores son las, ya mencionadas, suspensiones y aplazamientos que, no obstante, y sobre todo en el caso de los aplazamientos, pueden resultar insuficientes para la efectiva ayuda de estos deudores por cuanto no mejora realmente su situación de cara al futuro. En la misma línea, la publicación del listado de morosos podría incentivar el pago si aquel que pudiera llevarlo a cabo, no quiere formar parte de la lista. En todo caso, y con carácter general, la lucha contra el fraude fiscal implicaría prestar más atención en las primeras fases recaudatorias, asumiendo la diferencia entre unos deudores y otros.

2.3.2. Educar a los ciudadanos

La publicación de las listas hace que se lleve a cabo un reproche social a los deudores incluidos en ellas⁴³. Este reproche social se produce, sobre todo, a aquellas personalidades más públicas que con el fin de no ver manchada su imagen pueden adelantarse en el pago de sus deudas antes de la fecha de referencia. Esto se conoce

⁴² Cfr. MALVAREZ PASCUAL, L.A.: “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” en *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Aranzadi, 2016, pag.21, ya citado.

⁴³ OLIVARES OLIVARES, B.D señala que “la publicación del listado puede convertirse en una medida que implementa un aumento del reproche social a determinadas conductas”, añadiendo que considera que “con esta medida se pretende imponer una sanción accesoria a quien comete la infracción o adeuda a la Administración tributaria. En concreto, 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 es castigar, añadiendo a la sanción tributaria el reproche social a través de la publicación de la información personal. Por lo tanto consideramos que la medida trata de evitar a través del reproche público la repetición de estos comportamientos, contribuyendo así a la consolidación de lo que el ALGT denomina «conciencia cívica tributaria” (Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2085 págs. 21 y 39-40 respectivamente) BIB, 2015, 1894.

como la técnica *naming and shaming*⁴⁴ que, en definitiva, enfrenta al deudor en cuestión a dos alternativas: no pagar y verse sometido a una represión pública; o, pagar y evitar la “sanción” que conllevaría el impago⁴⁵. Así, podemos decir, que para lograr el objetivo reducir la deuda pendiente de pago, la Administración acude al castigo público⁴⁶, es decir, pagar el precio de la infamia⁴⁷. El reproche social será, evidentemente, más efectivo en cuanto más ciudadanos puedan reconocer al deudor incluido en los listados⁴⁸.

El reproche social no solo tiene la labor mencionada de evitar que estos deudores lleguen a ser sancionados por llevar a cabo el pago antes del 31 de diciembre, sino que, también, educa a los ciudadanos en la consecución de una buena conciencia cívica. Esta conciencia cívica podrá verse reflejada como una visión a evitar para ellos mismos, o como una verdadera conciencia con el deber constitucional de solidaridad.

Por último, también algún autor ha reconocido la posibilidad de que los efectos derivados del rechazo social que provoque la publicación podrían evitar que estos comportamientos se repitiesen en el futuro por el resto de los obligados tributarios⁴⁹.

⁴⁴ Que se traduce como “nombrar y avergonzar”.

⁴⁵ En GARCÍA NOVOA, C.: “*Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales*”, ob., cit. sin páginas concretas.

⁴⁶ En MALVAREZ PASCUAL, L.A., “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” ob., cit., pág. 30, *en* derecho penal conocido como finalidad de prevención especial: asociación de penas a delitos.

⁴⁷ *Cfr.* DELGADO GÓZALEZ, A.F.: “Notas críticas sobre algunas de las modificaciones llevadas a cabo por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, num.11, 2016.

⁴⁸ OLIVARES OLIVARES, B.: “La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes” *Crónica Tributaria*, núm. 178, 2021, pág., 109.

⁴⁹ *Cfr.* En este sentido, FAR JIMÉNEZ, J.: “Publicación de las listas de morosos”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 859/2013. BIB 2013, 557.

2.4. NOVEDADES RESPECTO A LA REFORMA DE LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE

El artículo 95.bis) redactado en los términos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, se ha visto modificado en alguno de sus apartados por la reforma que introdujo la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En primer lugar, se lleva a cabo una modificación que comprende el propio ámbito subjetivo del precepto, en el que, además, se produce más de una alteración.

En la redacción que, hasta ahora, ofrecía el artículo 95.bis) de la Ley 34/2015, no se hacía mención expresa a los deudores solidarios- como sí se hace ahora por la Ley 11/2021- sino a la generalidad de deudores de la Hacienda Pública dadas una serie de circunstancias. Es precisamente, en cuanto a estas circunstancias, que se produce la siguiente modificación que consiste en que mientras que en la redacción vigente a partir del año 2015 el importe de la deuda debía ascender a la cantidad de 1.000.000 de euros para poder ser incluido en estos listados., ahora, y a partir de su modificación en 2021, la cantidad con la que los deudores podrán verse incluidos en los listados es mucho menor, en concreto de 600.000 euros. Se reduce, por tanto, el umbral para el cumplimiento del presupuesto objetivo en 400.000 euros, lo cual, sin duda, es una cantidad importante.

Respecto a lo anterior, como ya mencionamos al comentar el ámbito subjetivo al que responden la publicación de los listados, el hecho de que se incluya expresamente a los deudores solidarios a partir de la reforma hace plantearse si no podían considerarse incluidos también antes, en la medida en que el artículo 35 de la LGT incluye a estos como deudores de la Hacienda Pública, con lo que ya estarían comprendidos al hablar de deudores sin necesidad de una mención expresa. Con esto, parece evidente, aunque injustificada, la exclusión de la responsabilidad subsidiaria, como se menciona en MALVAREZ PASCUAL⁵⁰.

⁵⁰ En MALVAREZ PASCUAL, L.A., “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” ob., cit., pág.15.

Se introduce por el legislador, por tanto, y a raíz de esta mención específica, el siguiente párrafo: *“en el supuesto de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad será necesario que haya transcurrido el plazo de pago del artículo 62.2 de esta Ley tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y, en su caso, del acuerdo de exigencia de pago.”* El requisito de este plazo se refiere a qué entender, en estos casos, por transcurrido el periodo original de ingreso en periodo voluntario.

En segundo lugar, y de mención destacada, encontramos la introducción de un nuevo párrafo en el artículo 95.bis) 4. Se trata de la posibilidad de que las deudas que hayan sido pagadas a la finalización del plazo concedido para formular alegaciones no se verán incluidas en los listados de deudores; es decir, de alguna manera, al cumplir con sus obligaciones, ven “perdonada su pena” lo que, en cierto modo, incentiva al pago de los que pudiendo pagar no querían hacerlo y solo realizan el pago con la finalidad de evitar la represalia social que supondría su inclusión en el listado. Y, aunque no directamente, penaliza a aquellos que queriendo pagar no pueden. Así, si bien es una ventaja por cuanto incentiva el pago de la deuda, dando la posibilidad de que efectúen su ingreso y cumple con la finalidad recaudatoria de la Hacienda Pública, que es, sin duda, la más importante y el objetivo principal; desvirtúa la finalidad educadora con la que también nace esta medida, castigando en gran medida a aquellos deudores que no pueden hacer frente al pago ni cumplir con su obligación recaudatoria.

Respecto a la posibilidad concedida a los deudores de efectuar el pago antes del cierre del plazo de alegaciones, se introduce tanto la posibilidad de que las alegaciones se basen, además de en errores materiales, de hecho o aritméticos en los pagos que se hayan llevado a cabo con el fin de pagar la cantidad adeudada; como, por el mismo motivo, se produzca la rectificación de los listados tras las alegaciones en plazo de que se ha llevado a cabo su pago.

Por último, varía el régimen legal al que se sujetaran estos datos con la aplicación del Reglamento (UE) 2016/679 DEL Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. Además, se ve también sometido a lo dispuesto por la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

2.5. PROCESO DE PUBLICACIÓN DE LOS LISTADOS

El proceso de inclusión se inicia con la verificación de los datos de los deudores que deben contenerse en el mismo por encontrarse en las situaciones referenciadas, constituyendo una propuesta de inclusión que será comunicada a los afectados; por tanto, se incluirá a los deudores que a fecha 31 de diciembre del año anterior deban más de 600.000 euros a la Hacienda Pública y que esa cantidad no responda a deudas que puedan encontrarse aplazadas o suspendidas.

Es a partir, precisamente, de la recepción de la comunicación del listado, en este momento todavía provisional, en el que se abre un plazo de alegaciones de 10 días para denunciar la posible existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, así como demostrar el pago total de la deuda antes de la finalización del mencionado plazo. La comunicación del listado provisional deberá llevarse a cabo dando a conocer la cantidad íntegra de la deuda y un desglose de la misma, indicando el importe de cada una de las obligaciones incumplidas, así como el estado en el que se encuentran cada una de ellas⁵¹.

Destaca, en este caso, el hecho de que a efectos de entender realizada la notificación baste con un solo intento de llevar a cabo la misma, lo cual se presenta como excepción a la regla general del artículo 112 LGT, donde se estipula que el número de intentos a efectos de tener por realizada la notificación son dos. Aunque no parece que haya ninguna razón extraordinaria que lo justifique si podemos encontrar pros y contras ante la aplicación de un único intento de notificación: a favor, la trascendencia de una notificación efectiva para el deudor afectado; en contra, un retraso en el procedimiento de elaboración del listado⁵².

Una vez finalizado el plazo de alegaciones se procede a llevar a cabo cualquier rectificación que sea necesaria por no estar ante las circunstancias que darían lugar a la inclusión del deudor en el listado o bien cualquier otro error que en la propuesta de inclusión se hiciera aparente; rectificaciones que, también, podrán llevarse a cabo de

⁵¹ *Cfr.* PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob., cit., pág. 207.

⁵² En MATA SIERRA, M.T., “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ).”, ob., cit., pág.149.

oficio dictándose a continuación el oportuno acuerdo de publicación, cuya notificación se entenderá con la propia publicación del listado sin llevar cabo más trámite notificativo a los deudores al efecto.

La publicación del listado se producirá, en todo caso, durante el primer semestre de cada año natural, siendo la fecha fijada por Orden Ministerial. Como consecuencia de las modificaciones llevadas a cabo por la Ley 11/2021, de 9 de julio, se establece por su DT 2ª una excepción al periodo de tiempo en el que deben publicarse los listados, siendo la fecha de referencia para el cómputo de la deuda total el 31 de agosto de 2021, y debiéndose publicar el listado dentro de los seis meses siguientes a esa fecha. En esos términos, pues, y mediante la Orden HFP/1202/2021, de 4 de noviembre⁵³, se establece el acuerdo de publicación del listado de deudores tomando como referencia el 31 de agosto de 2021 y antes del 31 de diciembre del mismo año.

Sin embargo, se había llevado a cabo la publicación de un listado antes de las modificaciones que han sido introducidas; el listado en cuestión fue publicado el 28 de junio de 2021, tomando como referencia el 31 de diciembre de 2020. Por tanto, se lleva a cabo la publicación de dos listados en el año 2021: el anteriormente mencionado, y el listado publicado el 27 de diciembre de 2021, tomando como fecha de referencia el 31 de agosto de 2021 también⁵⁴. En el apartado quinto del artículo 95.bis) LGT se brinda la competencia para dictar los acuerdos de publicación al Director General de la AEAT.

Por último, con la publicación del listado se pone fin a la vía administrativa, debiendo acudir para cualquier desacuerdo, de forma directa, a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, pudiendo alegar cualquier cuestión que se considere sin necesidad de referirse en exclusiva a los presupuestos que dan lugar a la inclusión del deudor en el listado⁵⁵.

⁵³ Orden HFP/1202/2021, de 4 de noviembre, 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 y responsables solidarios 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, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

⁵⁴ *Cfr.* PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob., cit., págs. 210 y 211.

⁵⁵ *Ídem.* PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” ... ob., cit., pág. 214.

3. EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS EN LOS LISTADOS DE MOROSOS

La confección de las listas de deudores de la Hacienda Pública se lleva a cabo, como se ha señalado ya en varias ocasiones, y como así se menciona el propio artículo, con la publicación de la siguiente información:

- En el caso de las personas físicas se incluirán los datos relativos a su nombre y apellidos, así como su NIF.
- En el caso de las personas jurídicas y las entidades que recoge el artículo 35.4 LGT se incluirá la razón o denominación social completa y también, el NIF.

En ambos casos, se incluye el importe total de la deuda y sanciones que se tengan en cuenta para su publicación en las listas.

Esta información es tratada por la Administración Tributaria por su previa captación para la consecución de otros fines, lo que da a la Administración Tributaria, y según indica REBOLLO DELGADO, el doble papel de garante del tratamiento de todos estos datos y el de instituciones susceptibles de incurrir en la lesión de algunos de los derechos fundamentales inherentes a la privacidad de los obligados tributarios⁵⁶.

Teniendo en cuenta esto, es posible que su publicación, al tratarse de información personal, pueda entrar en conflicto con algunos de los derechos fundamentales recogidos por la Carta Magna, en concreto, los recogidos por el artículo 18 CE: el derecho al honor, el derecho a la propia imagen, y el derecho a la intimidad personal y familiar. Lo que también, como es lógico, nos lleva a plantarnos la afectación del derecho a la protección de datos que, como ya explicaremos, es considerado de manera autónoma al derecho a la intimidad⁵⁷.

El derecho a la protección de datos debe entenderse como las facultades otorgadas al afectado por el tratamiento de sus datos de oponerse a toda intromisión en

⁵⁶ *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, ob. cit. pág.2.

⁵⁷ *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, ob. cit. pág.3.

su esfera privada y evitar la utilización de información ya conocida. Se le concede también la posibilidad de conocer quien posee esos datos y que finalidad persigue⁵⁸.

Es evidente, por tanto, la contradicción con la norma de carácter general que se recoge en el artículo 95 LGT respecto al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y todo ello en la base de procurar el cumplimiento del artículo 31 CE, del que ya hablamos al principio de este trabajo, del deber general de todos los ciudadanos de colaborar al sostenimiento de gastos público⁵⁹.

Se trata entonces de analizar hasta qué punto la publicación de estos datos entra en conflicto con el derecho fundamental a la protección de datos personales, con la afectación que su publicación supone para las personas contenidas en el listado de cara a toda la ciudadanía. Así, en su redacción sujeta el contenido de los listados a lo dispuesto por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

En España y en cuanto a materia de protección de datos, contamos con la, ya mencionada, Ley Orgánica 3/2018 (en adelante, LOPD), de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales, que no es más que la norma por la que se traspone el Reglamento General de Protección de Datos (en adelante RGPD) europeo⁶⁰, ahora el Reglamento (UE) 2016/679⁶¹, por el que se introduce la modificación correspondiente en el apartado del artículo 95bis) LGT en cuanto a las normas a las que debían sujetarse los listados.

⁵⁸ En este caso remitimos a otro trabajo del mismo autor: OLIVARES OLIVARES, B.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales.” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2017, 2017, consultada en Aranzadi instituciones, págs. 61-108.

⁵⁹ Sobre la lesión de estos derechos puede verse SERRAT ROMANÍ, M.: *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters - Aranzadi, 2018, pág. 125.

⁶⁰ Adviértase, no obstante, su carácter limitado, dado que el Reglamento se proyecta solamente sobre la protección de las personas físicas, dejando fuera a las personas jurídicas.

⁶¹ REGLAMENTO (UE) 2016/679 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), DOUE, Núm.L119/1, de 4 de mayo de 2016.

Como bien indica el propio Preámbulo de la LO 3/2018, como ya hemos visto, la protección al tratamiento de datos personales nace de la propia Constitución Española, siendo pionera en su reconocimiento⁶², cuando dispuso, en su artículo 18.4, como parte de la regulación referida a los derechos fundamentales que *“la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”*⁶³.

También en el Preámbulo de la LOPD, y para entender mejor que es por sí mismo el derecho a la protección de datos, se remite a dos Sentencias diferentes del Tribunal Constitucional. Por su parte, la Sentencia 94/1998, de 4 mayo⁶⁴, define la protección de datos como un derecho que garantiza a la persona el control sobre sus datos por cuanto se refiere a su uso y destino (es decir, evitar que sean utilizados para usos distintos de los que el mismo hubiera justificado⁶⁵), para evitar un uso ilícito de los mismos o que resulte lesivo para la dignidad y los derechos afectados por ella.

En cuanto a la otra resolución del Tribunal Constitucional mencionada, se trata de la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre⁶⁶, que considera el derecho a la protección de datos como un derecho autónomo e independiente que se constituye por un poder de disposición y control de sus propios datos para decidir cuáles de los mismos decide proporcionar a un tercero, o el tercero puede recabar, permitiéndole saber quién posee esos datos y para que fin. En este sentido, le da el poder de oponerse a la posesión de esos datos cuando su derecho a la protección de datos se vea afectado.

Conviene, para nuestro trabajo, destacar la mención realizada al Estado como tercero recolector de datos: *“para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un*

⁶² En Preámbulo de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018. Permalink: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2018/12/05/3>.

⁶³ Contenido dispuesto por el artículo 18.4 Constitución Española, «BOE» núm.311, de 29 de diciembre de 1978. Permalink: [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con).

⁶⁴ STC 94/1998, de 4 de mayo. Recurso de amparo 840/1995. Contra Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada en procedimiento de tutela de derechos fundamentales. Vulneración del derecho a la libertad sindical. Voto particular.

⁶⁵ En Preámbulo de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018. Permalink: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2018/12/05/3>.

⁶⁶ STC 292/2000, de 30 de noviembre, 2000. Recurso de inconstitucionalidad 1.463/2000. Promovido por el Defensor del Pueblo respecto de los arts. 21.1 y 24.1 y 2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Vulneración del derecho fundamental a la protección de datos personales. Nulidad parcial de varios preceptos de la Ley Orgánica.

tercero, sea el Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar”. De esta mención se desprende que el Estado, si bien puede recibir los datos de las personas por su autorización expresa, también tendrá derecho, en función del tipo de datos que la propia ley recoja, a recabarlos por sí mismo en su posición de tercero.

El nuevo Reglamento General de Protección de Datos europeo, nace por la atención a nuevas casuísticas intentando reforzar la seguridad jurídica y transparencia. Estas razones son el funcionamiento del mercado interior, la rápida evolución tecnológica, en particular la era de Internet, o la globalización. En la época de la información, los datos personales son un recurso recurrente que gozan de un carácter más accesible y fáciles de procesar; que, si bien, complica mucho su control, permite la mejora de servicios, productos y hallazgos científicos⁶⁷.

Así, y como recoge el artículo uno de la LOPD, esta Ley tiene por objeto la adaptación del ordenamiento jurídico interno al nuevo RGPD, por un lado; y por otro, garantizar los derechos digitales de toda la ciudadanía en virtud de lo establecido por el artículo 18.4 de la Constitución.

Del texto de la LOPD se desprenden los principios sobre los que se debe sostener el derecho a la protección de datos para que los actos llevados a cabo con el uso de datos personales no supongan una violación del mismo. Así, la recogida y tratamiento de estos datos deberá ser exacta, confidencial y consentida⁶⁸. Por otra parte, los afectados tienen derecho a ser informados del uso y destino de sus datos, lo que les permite fiscalizar su información personal conociendo previamente que va a publicarse⁶⁹; así como del responsable de su tratamiento⁷⁰, y una serie de muchos otros regulados por el Capítulo II, Título III, de la LO 3/2018 como son los derechos de acceso, rectificación, supresión, limitación, portabilidad y oposición.

⁶⁷ En Preámbulo de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, «BOE» núm. 294, de 6 de diciembre de 2018. Permalink: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2018/12/05/3>.

⁶⁸ TÍTULO II de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁶⁹ *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.D.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales. Ob., cit, pág. 30.

⁷⁰ Artículo 11 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

3.1. Configuración constitucional del derecho a la protección de datos

El derecho a la protección de datos se encuentra recogido, como ya hemos indicado, en el artículo 18 CE. Pertenece a los derechos de cláusula abierta, lo que significa que al ser un mero principio, su contenido, objeto y función son construidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁷¹.

Al consistir en la posibilidad del titular de controlar el uso y destino de sus datos, se le está brindando la posibilidad de imponer a terceros el abstenerse de cualquier intrusión a su información privada, e incluso la ya conocida⁷².

Por tanto, si bien es cierto que, se configura junto con el derecho al honor, la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, el derecho a la protección de datos es considerado, como mencionamos, un derecho autónomo. Esto es así en tanto, el objeto de protección del derecho a la protección de datos se extiende a cualquier información de carácter personal, sea o no íntima⁷³; esfera limitada para el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar. Además, decimos que se trata de la *“facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, el almacenamiento y el tratamiento posteriores, como también el uso o usos que pueda hacer un tercero, sea el Estado o un particular”*⁷⁴.

El derecho a la protección de datos se interrelaciona inevitablemente, en este trabajo, con el deber de contribuir al sostenimiento de gastos públicos, lo que obliga, está claro, a respetar las garantías inherentes a la protección de datos personales,

⁷¹ Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob.cit.*, pág.3.

⁷² *Ídem.*, pág.5.

⁷³ Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre de 2000. Recurso de inconstitucionalidad 1.463/2000. Promovido por el Defensor del Pueblo respecto de los arts. 21.1 y 24.1 y 2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Vulneración del derecho fundamental a la protección de datos personales. Nulidad parcial de varios preceptos de la Ley Orgánica. «BOE» núm. 4, de 4 de enero de 2001.

⁷⁴ Fundamento Jurídico 6º de la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre de 2000. Recurso de inconstitucionalidad 1.463/2000. Promovido por el Defensor del Pueblo respecto de los arts. 21.1 y 24.1 y 2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Vulneración del derecho fundamental a la protección de datos personales. Nulidad parcial de varios preceptos de la Ley Orgánica. «BOE» núm. 4, de 4 de enero de 2001.

mientras que limita al mismo tiempo la disponibilidad de control sobre sus datos del afectado tributario⁷⁵.

Como se desprende del objeto de protección del derecho a la protección de datos delimitado por el Tribunal Constitucional, los datos que cuentan con trascendencia tributaria son datos de carácter personal que deben ser protegidos y de ahí, que el artículo 95 de la LGT les dé tratamiento de reservados, lo que prohíbe la utilización indebida como su difusión. Sin embargo, se exceptiona la confidencialidad de los datos tributarios en el caso de la confección de las listas de deudores de la Hacienda Pública del artículo 95.bis) LGT.

Por tanto, cabe preguntarse hasta que punto se ve afectado el derecho a la protección de datos, si es que puede realmente menoscabarse este derecho en nombre del artículo 31 CE.

Para saberlo, centrándonos únicamente en la configuración y doctrina constitucionales, hay que tener en cuenta que los derechos fundamentales de nuestra Constitución se rigen como principios que no gozan de carácter absoluto, sino que son limitables⁷⁶, así se establece por el Fundamento Jurídico 15º de la STC 292/2000, de 30 de noviembre al establecer que *“este Tribunal ha declarado que la Constitución no impide al Estado proteger derechos o bienes jurídicos a costa del sacrificio de otros igualmente reconocidos y, por tanto, que el legislador pueda imponer limitaciones al contenido de los derechos fundamentales o a su ejercicio”*. Así, en principio, podría considerarse correcta la excepción de salvaguarda de datos tributarios en aras de cumplir un objetivo tributario justificado por el deber de contribuir al sostenimiento de gastos públicos.

Sin embargo, continua el más alto Tribunal: *“esas limitaciones han de estar justificadas en la protección de otros derechos o bienes constitucionales (...) y, además, han de ser proporcionadas al fin perseguido con ellas (...). Pues en otro caso incurrirían en la arbitrariedad proscrita por el art. 9.3 C. E”*. Además, añade, que no será suficiente que la restricción de los derechos fundamentales se base solo en la legitimidad de una actividad de la Administración Pública, sino que será el legislador

⁷⁵ Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob.cit.*, pág.6.

⁷⁶ *Ídem.*, pág.7.

quien determine cuando concurre el bien jurídico que justifica el menoscabo a la protección de datos personales y en qué circunstancias deberá limitarse⁷⁷.

Por tanto, debe analizarse si es proporcional el menoscabo a la protección de datos con la consecución del fin que pretenden los listados, es decir si debe primar la lucha contra el fraude fiscal y la educación ciudadana justificada en el artículo 31 CE, sobre el artículo 18 CE y si esa proporcionalidad está determinada conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional⁷⁸.

Si podemos entender que la justificación de la medida, sin entrar en si es proporcional o no, está llevada a cabo conforme a las formalidades marcadas por la jurisprudencia constitucional, ya que es efectivamente llevada a cabo por el legislador y se establece como excepción a la confidencialidad de los datos tributarios por causas específicas.

En cuanto a la primera cuestión, la doctrina constitucional considera que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y las actividades de control tributario si resultan bienes y finalidades constitucionalmente legítimas para restringir el derecho a la protección de datos⁷⁹.

Resolveremos esta cuestión más adelante, pero podemos afirmar que para dar respuesta a esta pregunta será fundamental atender a la finalidad que persigue la publicación de estos listados,⁸⁰ ya que, debe garantizarse que el uso de la información de las Administraciones Públicas sea llevado a cabo de manera proporcionada a las finalidades legítimas para las que fue recabada⁸¹.

⁷⁷ Fundamento Jurídico 6º de la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre de 2000. Recurso de inconstitucionalidad 1.463/2000. Promovido por el Defensor del Pueblo respecto de los arts. 21.1 y 24.1 y 2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Vulneración del derecho fundamental a la protección de datos personales. Nulidad parcial de varios preceptos de la Ley Orgánica. «BOE» núm. 4, de 4 de enero de 2001.

⁷⁸ Aún más, algún autor señala la necesidad de contrastar el artículo 95.bis) de la LGT con el artículo 8 Convenio Europeo de Derechos Humanos (*Vid.* DIAZ RAVN, N.: “Fiscalidad y Derechos Humanos”, Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 977/2021)

⁷⁹ En OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob.cit.*, pág.8.

⁸⁰ *Cfr.*, MALVAREZ PASCUAL, L.A., “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos”, *ob.*, *cit.*, pág. 1.

⁸¹ En OLIVARES OLIVARES, B.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, *ob.*, *cit.*, pág. 10.

3..2. La Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales

Por esta Ley se introduce en nuestro ordenamiento lo dispuesto por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, el Reglamento General de Protección de Datos.

El ámbito de aplicación de la LO 3/2018 lo establece su artículo dos de manera que indica que las disposiciones de dicha ley serán de aplicación al tratamiento, total o parcialmente automatizado, de datos de carácter personal; así como a los datos personales que sean tratados de manera no automatizada si los mismos se hallan contenidos o destinados en un fichero.

Y, por otro lado, delimitando de forma más precisa dicho ámbito, se remite al Reglamento General de Protección de Datos para determinar de forma específica que tratamientos de datos personales se excluyen de la protección otorgada por esta regulación. Más concretamente al apartado 2.2 del RGPD⁸²⁸³.

En su redacción se facilitan una serie de principios que deben cumplirse para considerar que todo uso de estos datos sea válido y lícito.

Son los principios de exactitud de datos, confidencialidad, y consentimiento del afectado⁸⁴; además, los afectados gozan de derecho a información, transparencia⁸⁵, acceso, rectificación, supresión, limitación, portabilidad y oposición⁸⁶.

⁸² Artículo 2.2 RGPD: *El presente Reglamento no se aplica al tratamiento de datos personales: a) en el ejercicio de una actividad no comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión; b) por parte de los Estados miembros cuando lleven a cabo actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del capítulo 2 del título V del TUE; (materia de política exterior y seguridad común). c) efectuado por una persona física en el ejercicio de actividades exclusivamente personales o domésticas; d) por parte de las autoridades competentes con fines de prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales, o de ejecución de sanciones penales, incluida la de protección frente a amenazas a la seguridad pública y su prevención.*

⁸³ En el caso del artículo 2.2 RGPD la ley excluye esta causa, ya que es ahí, precisamente, donde entra el derecho interno.

⁸⁴ Título II de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁸⁵ Título III, Capítulo I, de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

3.2.1. Consentimiento

Se define el consentimiento como “*toda manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la que este acepta, ya sea mediante una declaración o una clara acción afirmativa, el tratamiento de datos personales que le conciernen*”⁸⁷.

El consentimiento, sin embargo, no se configura como un derecho absoluto, ya que, se excepciona cuando el tratamiento de datos se lleve a cabo por una obligación legal, de interés público o en el ejercicio de poderes públicos⁸⁸. Con ello se permite el uso de esta información para finalidades distintas a los fines con los que se recabó⁸⁹.

3.2.2. Transparencia e información.

El principio de información consistirá en notificar a los deudores de manera también específica e inequívoca de su inclusión en los listados⁹⁰. En el artículo once de la LOPD se establecen dos posibilidades distintas para el cumplimiento del deber de información a los afectados. La primera se aplica cuando la información utilizada sea obtenida directamente del titular del derecho a la protección de datos; y la segunda, cuando no. Cuando los datos personales sean obtenidos de forma directa del afectado, el deber de información que debe llevar a cabo el responsable del tratamiento de los datos debe responder a:

- La identidad del responsable del tratamiento y de su representante, en su caso.
- La finalidad del tratamiento.

⁸⁶ Título III, Capítulo II, de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁸⁷ Artículo 6 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁸⁸ Artículo 8 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁸⁹ *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob. cit.*, págs.17-18.

⁹⁰ *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob.cit.*, pág.18.

- La posibilidad de ejercer los derechos establecidos en los artículos 15 a 22 del Reglamento (UE) 2016/679⁹¹.
- Dirección electrónica u otro medio para acceder de forma sencilla e inmediata a la información.

En el segundo caso, cuando la información no se obtiene directamente del afectado se incluirán, a mayores de la información ya mencionada: la categoría de datos que será objeto de tratamiento y las fuentes de obtención de estos.

El deber de información debe cumplirse desde la conformación de los listados, hasta su publicación⁹².

3.2.3. Exactitud

Los datos deben constar exactos y actualizados⁹³, lo que implica que la Administración debe evitar la publicación de datos erróneos⁹⁴. En la medida en que la Administración Pública cubra todas las posibilidades en su mano para evitar que se dé una inexactitud en los datos publicados no será imputable si:

1. Han sido obtenidos directamente del afectado.
2. Han sido obtenidos por medio de un mediador que recoge los datos en nombre propio, siendo él el responsable.
3. Han sido obtenidos por el ejercicio del derecho a la portabilidad de otro responsable.
4. Han sido obtenidos de un registro público.⁹⁵

⁹¹ Se trata de los derechos de acceso, rectificación, supresión, portabilidad, oposición y decisiones automatizadas individuales.

⁹² *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.D.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales.”, ob. cit., pág. 32.

⁹³ Artículo 4 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

⁹⁴En OLIVARES OLIVARES, B.D.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, ob. cit., pág. 34

⁹⁵ Artículo 4 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

3.2.4. Acceso, rectificación y supresión.

Los derechos de acceso, rectificación y supresión de datos que se establece en la ley de protección de datos, y que, por tanto, debe respetar la publicación de los listados consisten en el derecho de del obligado tributario a controlar la información y modificarla, de no ser verídica, que va a ser objeto de publicación.⁹⁶El propio artículo 95bis.4 LGT reconoce el derecho a la rectificación con la apertura de un plazo de alegaciones de 10 días.

Estos derechos están íntimamente relacionados con el resto de principios mencionados configurándose, por ejemplo, como una consecuencia del derecho de información⁹⁷.

⁹⁶ En OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob.cit.*, pág.19.

⁹⁷ *Cfr.* OLIVARES OLIVARES, B.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales.” *ob. cit.*, pág. 33.

3.3. DATOS SENSIBLES.

En cualquier caso, y tras conocer con que legislación contamos para asegurar el cumplimiento del derecho a la protección de datos debemos saber cuáles son los datos que gozan de la protección otorgada por dicho derecho, es decir, que datos son considerados tienen tal trascendencia personal que su uso pueda atentar contra la persona de no llevarse a cabo el tratamiento adecuado y consentido de los mismos. Los llamaremos datos sensibles.

Como ya mencionamos, la protección de datos es una facultad otorgada a los titulares de los datos para poder controlar el uso y destino de los mismos, pero no todos los datos gozan de este derecho, como ya hemos visto en el anterior apartado hay exclusiones a la esfera de protección de este derecho por su finalidad, pero también por su contenido.

El RGPD define los datos personales como: *“toda información sobre una persona física identificada o identificable («el interesado»); se considerará persona física identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un identificador, como por ejemplo un nombre, un número de identificación, datos de localización, un identificador en línea o uno o varios elementos propios de la identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social de dicha persona”*⁹⁸.

Se desprende de este precepto que toda información relativa a las personas jurídicas queda excluida del derecho a la protección de datos. Es decir, no entran dentro del ámbito de protección que el RGPD y la LOPD disponen por no considerarse datos de carácter personal, siempre y cuando provengan única y exclusivamente de su actividad empresarial, siendo determinante, por ello, el origen de la deuda que se pretende incluir en el listado. Si bien es cierto, que en pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha seguido el razonamiento de que podrán considerarse

⁹⁸ Artículo 4.1 del REGLAMENTO (UE) 2016/679 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos).

datos de carácter personal cuando la razón social se identifique con las personas físicas detrás de ellas⁹⁹.

Es, por tanto, sobre estos datos que opera el derecho a la protección de datos que, como ya hemos visto, para no verse afectado el uso y tratamiento de los datos debe llevarse a cabo en base a las disposiciones legales del propio RGPD y de la LOPD. A estos efectos, la definición de lo que se debe entender como tal en el RGPD es: *“cualquier operación o conjunto de operaciones realizadas sobre datos personales o conjuntos de datos personales, ya sea por procedimientos automatizados o no, como la recogida, registro, organización, estructuración, conservación, adaptación o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma de habilitación de acceso, cotejo o interconexión, limitación, supresión o destrucción”*¹⁰⁰.

Sabiendo que son los considerados sensibles y a que se refiere la ley con el tratamiento de estos, podemos decir que; si, efectivamente, los datos incluidos en el listado de morosos son recogidos para su posterior difusión y son datos personales siendo perfectamente identificable la persona que se pretende sea incluida en la lista por la publicación de su nombre completo y su NIF, pero además, por la inclusión de datos sobre su situación económica. Vemos entonces que la identificación proporcionada por estos datos no se limita solo a conocer la identidad de la persona si no a la creación de perfiles entorno a esa identidad que etiquetará a los incluidos como morosos de la Hacienda Pública ¹⁰¹.

Ahora, y donde entra el análisis de la legalidad de la publicación de los listados de morosos desde la perspectiva del derecho a la protección de datos es en saber si el tratamiento de estos datos responde a las exigencias que la LOPD configura para salvaguardar este derecho; por mucho que el artículo 95 de la LGT habilite la no confidencialidad de los datos tributarios para la creación de las listas de deudores de la

⁹⁹ Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob.cit.*, pág.13-15.

¹⁰⁰ Artículo 4.2 del REGLAMENTO (UE) 2016/679 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)

¹⁰¹ En OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *ob. cit.*, pág.10.

Hacienda Pública por su “trascendencia tributaria”; o se justifique la medida en el deber de contribuir de todos los ciudadanos.

4. LEGALIDAD DEL LISTADO DE MOROSOS

La legalidad de estos listados se basará en que la injerencia al derecho de protección de datos sea, o no, una medida proporcional y que el tratamiento de esos datos se lleve a cabo según lo establecido por la legislación en materia de protección de datos. Para ello es esencial analizar la finalidad que persigue la norma.

Antes que nada debemos recordar el criterio del Tribunal Europeo de los derechos Humanos para aceptar injerencias en los derechos fundamentales y en primer lugar, debe ser por previsión legal; en segundo lugar, por una finalidad específicamente recogida; y, por último, debe tratarse de una medida necesaria y proporcionada¹⁰².

En el RGPD se recoge por el artículo 5.1.b que los datos deben ser recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos; y todo tratamiento posterior de los mismos datos debe realizarse respetando esos fines. Pero además, señala que cuando posteriormente se lleve a cabo un tratamiento de esos datos con fines de archivo en interés público no se podrá considerar ese fin como incompatible con los fines para su recolección.

Entendemos por ende que, para determinar la legalidad de estos listados, su elaboración y contenido debe responder a fines determinados, explícitos y legítimos; sin embargo, la Administración Pública lleva a cabo estos listados con información procedente de otros procesos previos en lo que ha tenido que ser recolectada, por lo que solo podremos considerar el uso de estos datos como lícito si los datos utilizados fueron recolectados con la misma finalidad a la que responde la elaboración de los listados. Tras lo expuesto, existen dos corrientes interpretativas:

1. La que considera que todos los datos de la Administración tributaria responden al mismo fin de protección del deber de contribuir y lucha contra el fraude fiscal¹⁰³.

¹⁰²En DÍAZ RAVN, N.; *Fiscalidad y Derechos Humanos*, en *Análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos*, Aranzadi, Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2021. pag.1 y 2.

¹⁰³ MALVAREZ PASCUAL, L.A., “*Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos*” ob. cit., pág. 3.

2. La que considera que el listado de deudores de la Hacienda Pública no responde a los mismos fines a los que responde la recolección de datos para el pago de tributos, por ejemplo.

Aun así, la cuestión va mucho más allá. Respecto a la primera concepción, considerando que las medidas responden a un mismo fin de gestión tributaria no se puede concebir entonces que la finalidad para la que se va a hacer uso de esos datos sea lo suficientemente determinada y explícita como se requiere ¹⁰⁴; además, los datos que se encuentran afectos a ficheros tributarios, si bien es cierto responden a los objetivos de lucha contra el fraude y a la aplicación del sistema tributario, solo pueden ser utilizados para la gestión, liquidación, comprobación, inspección, investigación y recaudación de tributos¹⁰⁵, lo que haría, este último, que debieran descartarse las sanciones del cómputo de la deuda por el que se incluyen los deudores en el listado.

Respecto a la segunda concepción, el considerar que la elaboración de los listados responde a otro fin distinto de aquel con el que se hayan recabado los mismos implica que deberán ser de aplicación de nuevo los principios de la LOPD y el RGPD para poder dar un tratamiento lícito a los mismos.

Para saber si los listados resultan una medida proporcional debemos atender, además de a la finalidad del tratamiento de los datos, a la idoneidad y necesidad de la medida¹⁰⁶. En cuanto a la idoneidad, el TJUE se ha pronunciado acerca de cómo debe llevarse a cabo la publicación de información personal para que se considere proporcionada con la finalidad que persiguen en la STJUE de 9 de noviembre de 2010, sobre la publicación de los beneficiarios de los fondos FEAGA y FEADER, resolviendo que para una adecuada ponderación de la publicación con el derecho a la protección de datos habrían de haberse tenido en cuenta otras medidas menos lesivas que la de publicar quien era beneficiario y cuanto recibía, ofreciendo como solución, por ejemplo, no publicar los datos nominales de los beneficiarios¹⁰⁷. Entonces, para considerar la medida idónea, primero debemos atender a que no sea posible una medida menos lesiva,

¹⁰⁴ *Ídem.*

¹⁰⁵ *Vid.* GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: La protección de datos tributarios y su marco constitucional, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 60.

¹⁰⁶ *Cfr.* GARCÍA NOVOA, C.: “*Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales*”, *ob. cit.*, pag.21.

¹⁰⁷ OLIVARES OLIVARES, B.D.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, *ob. cit.*, Pág. 36.

pero también que esta pueda ser eficaz, en mayor o menor medida¹⁰⁸. La efectividad de la medida se observa claramente de los datos de esta tabla:

Evolución del mantenimiento, incremento, reducción y liquidación de la deuda

Estado de la deuda	2016		2017		2018		2019	
	N	(%)	N	(%)	N	(%)	N	(%)
La pagan ¹	29	8.41	50	14.88	54	15.93	83	24.34
Se incrementa	50	14.49	58	17.21	55	16.22	144	42.23
No varía	147	42.61	93	27.60	1	0.29	0	0.00
Disminuye	119	34.49	136	40.05	229	67.55	113	33.14

¹Desaparecen en la siguiente edición del listado.

N = Número.

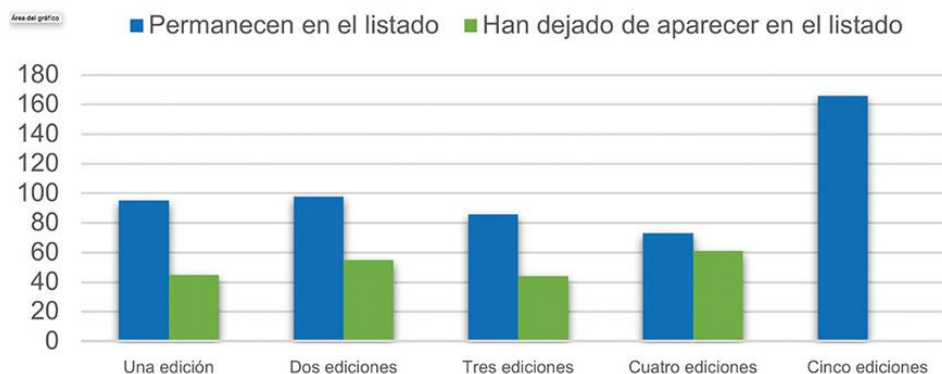
% = Porcentaje calculado sobre el total de deudores de la edición anterior del listado.

Fuente: B. OLIVARES OLIVARES¹⁰⁹,

No podemos decir, por tanto, que se trate de una medida idónea si en su mejor dato se lleva a cabo el pago del 24,34% de la deuda, pero un incremento de esta del 42,23%; incremento que en mayor o menor medida siempre supera al porcentaje de deuda que si acaba siendo pagado. Si es efectiva por cuanto tiene que ver con la reducción de la cuantía adeudada. Tesis que también respaldan los resultados de la siguiente tabla:

FIGURA 1

Número de ediciones que necesitan los deudores para dejar de serlo



¹⁰⁸ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales”, ob. cit., pág. 21.

¹⁰⁹ Tabla procedente de OLIVARES OLIVARES, B.: “La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes” ob., cit., pag.106.

El 14,1 % (73) de los deudores seguían en el listado 5 años después y solo un 18,3% (95) de 352 deudores fue capaz de salir de él en una sola edición¹¹⁰.

Por lo que se refiere a la necesidad, nace del requisito de que cada uno de los datos sean adecuados, necesarios, pertinentes y no excesivos¹¹¹ por lo que cabe preguntarse que sea necesaria una medida del estilo contando con otras vías, posiblemente más eficaces para los fines pretendidos, como son el apremio de las deudas y las declaraciones de responsabilidad.

Por otro lado, el artículo 5.1.e) del RGPD establece: “*mantenidos de forma que se permita la identificación de los interesados durante no más tiempo del necesario para los fines del tratamiento de los datos personales*” de ahí, que el artículo 95bis.4 LGT establezca que la publicación por medios electrónicos de los listados debe llevar consigo la adopción de medidas de indexación del contenido a través de los motores de búsqueda y dejar de ser accesibles en un plazo de tres meses desde la fecha de publicación. Uno de los límites es relativo al modo y otro a la duración. Hablamos del deber anti-indexación que impide que los buscadores accedan al contenido¹¹², pese a que sea imposible la no publicación en otros sitios web distintos de la publicación original, siendo, por tanto, también en su límite temporal, imposible aplicar una efectiva limitación al contenido de los listados de libre acceso de los ciudadanos.

Con todo, y para terminar debemos evidenciar que el Tribunal Supremo, tras admitir, mediante auto de 27 de mayo de 2021¹¹³, un recurso de casación deberá “*discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18, de la CE, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis) de la LGT*” que seguramente aclarará toda esta cuestión.

¹¹⁰ Tabla y datos procedentes de OLIVARES OLIVARES, B.: “La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes” ob., cit., págs. 105-106.

¹¹¹ Cfr. OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, ob., cit., pág. .21.

¹¹² OLIVARES OLIVARES, B.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales” ob., cit., pág.110.

¹¹³ Auto del Tribunal Supremo, del 30 de marzo, de 2022, núm. 465/2021. (ECLI:ES:TS:2022:4740).

5. CONCLUSIONES

Primera: En primer término, de lo expuesto en el trabajo la publicación de la lista de morosos no resulta que sea una medida eficaz, ya que, no cumple su objetivo último que es fomentar el pago de la deuda tributaria, antes de ser siquiera parte del listado, pero también dentro de él.

Así, como ya vimos muchos de los deudores siguen siendo deudores hasta en cinco ejercicios más y además la deuda pendiente de pago aumenta respecto de aquella que es pagada. Esto puede deberse, entre otros factores, a la inclusión en el listado de personas cuya deuda sea imposible cobrar por no contar con los recursos para ello, es decir, los que queriendo pagar no pueden hacer frente a la liquidación de la deuda.

Segunda: En relación con la conclusión primera, consideramos que, por ello, no debe pesar el artículo 31 de la Constitución Española sobre su artículo 18.4 en el caso presente. Bien es cierto que, como ya hemos visto a lo largo del trabajo, es algo posible y aceptado que, de darse las condiciones necesarias para ello, un precepto constitucional pese sobre otro, no de forma genérica y en todo caso, sino en el caso concreto.

Ahora bien, no podemos considerar que en el caso presente, para la publicación de las listas de deudores de la Hacienda Pública, incluso dándose todas las circunstancias pertinentes para permitirlo, se avale el deber de contribuir al sostenimiento de gastos públicos por encima del derecho de todas las personas físicas a la protección de datos, ya que, como hemos expuesto, no consideramos que sea una medida eficaz. Dicho de otra manera, no se puede considerar que merezca la pena limitar un derecho fundamental como la protección de datos por ningún otro precepto por una medida que no cumple los objetivos deseados y que justifican su adopción.

Tercera: las estipulaciones legales de las que hablamos que debe cumplir una medida para hacer que un derecho se vea limitado por otro precepto constitucional, según la doctrina del Tribunal Constitucional, son: que se lleve a cabo por previsión legal y que se trate de otros bienes y derechos constitucionales. Además, como vimos el

Tribunal Europeo de los Derechos Humanos añade que se trate de una medida necesaria y proporcionada con el fin que persigue que deberá ser determinado, explícito y legítimo.

No todas estas circunstancias se cumplen. Si respecto a la previsión legal, si respecto a su limitación por otra previsión constitucional, pero no respecto a que se trate de una medida necesaria y proporcionada. Primero porque creemos que la Administración cuenta con muchas diferentes vías de recaudación que no son tan lesivas y sí más eficaces, como las que comentamos del procedimiento de apremio para las deudas tributarias o las declaraciones de responsabilidad; pero tampoco la consideramos proporcionada porque como hemos expuesto no nos parece eficaz.

Además, queremos añadir que no estamos de acuerdo con que se hable de una finalidad lo suficientemente determinada, si bien si es explícita y legítima. Esto es así porque como ha quedado reflejado a lo largo del trabajo que todas las medidas de la Administración Tributaria van dirigidas a la recaudación de impuestos, así como a la prevención y lucha del fraude fiscal. En el preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por la que se introduce el artículo 95.bis LGT se recoge como objetivo los fines de lucha contra el fraude fiscal y educación ciudadana. Así que, si es cierto que delimitan una finalidad clara, pero no que pueda considerarse una suficiente y concreta justificación para una medida que conlleva tal calado que afecta a derechos fundamentales.

Cuarta: Ya entrados a hablar de la finalidad que persigue la norma, tenemos que pronunciarnos sobre la finalidad con la que la Administración recoge los datos de los afectados tributarios. Estos datos son recogidos con finalidad recaudatoria por la Administración Tributaria, sin embargo, la publicación en el listado de deudores responde a un reproche social. Recordemos que para poder considerar la medida como proporcionada los dos fines deben coincidir.

Por ello, y tras las dos tesis ya expuestas, no aceptamos que la finalidad con la que inicialmente la Administración recolecta esos datos pueda aplicarse a la finalidad de lucha contra el fraude fiscal y educación social, no porque se trate o no de que todas las medidas de la Administración pretendan como fin último la recaudación, sino porque

esos datos van a ser publicados afectando al derecho a la protección de datos que como acabamos de exponer no debe ser afectado por no tratarse la finalidad de la medida de una finalidad determinada.

Además, incluso de considerar que si se pudiera limitar el derecho a la protección de datos, seguiría el fin con el que los datos son recogidos sin responder al reproche social que buscan los listados de deudores por lo que el uso de los datos reflejados en los listados de morosos debería volver a pasar el filtro de la LO 3/2018, LOPD.

Quinta: Y para concluir, el listado podría mejorarse de manera que resultara más eficaz. Por supuesto, debería concretar mejor su finalidad para poder considerarse que cumple el requisito de finalidad y previsión legal.

Pero, para poder llevarlo a cabo, es necesario que cumpla esos objetivos y así pueda pesar sobre la protección de datos. Para ello, debería incluir solo a aquellos deudores que puedan asumir su deuda, pero que no quieran pagarla, se cumpliría el reproche social que fomentaría el pago, ya que tal y como se constituye ahora, el reproche social a quien no puede pagar no es más que un castigo.

Sin embargo, tal y como se constituye ahora, y sabiendo que no estamos de acuerdo con que la finalidad invocada sea suficiente para limitar el derecho a la protección de datos, podría llevarse a cabo la publicación de los listados si solo se incluyera a las personas jurídicas que no pueden ser identificadas por su razón social, ya que no se encuentran protegidas por la LOPD o el RGPD.

En cualquier caso, y como ya dejamos de relieve, se verá aclarada finalmente esta cuestión con la futura resolución proveniente del Tribunal Supremo que resolverá en qué medida se adecua la publicidad de los deudores de la Hacienda Pública al derecho al honor, la intimidad y la protección de datos amparados por el artículo 18, y veremos de una vez por todas si la medida es llevada a cabo con respeto al resto del ordenamiento jurídico.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Memoria 2020, Cuadro 39: Evolución de la deuda pendiente.

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Memoria 2020, Cuadro 40: Desglose de la deuda.

CALVO VERGEZ, J.: “A vueltas con la publicación de las llamadas listas de morosos y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario de la ley*, núm. 8584, 2015.

CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J.: “Comentario de la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal” en *Grandes Tratados*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

DELGADO GÓNZALEZ, A.F.: “Notas críticas sobre algunas de las modificaciones llevadas a cabo por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, num.11, 2016.

DE MIGUEL CANUTO, E.: “Entidades en régimen de atribución de rentas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 407. 2017.

DE VERDA Y BEAMONTE J.R., (Coordinador), *Derecho al Honor: Tutela Constitucional, Responsabilidad civil y otras cuestiones*, Aranzadi, Navarra, 2015.

DIAZ RAVN, N.: “Fiscalidad y Derechos Humanos”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 977/2021, 2021.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias en la LGT” *Revista española de Derecho Financiero* núm. 171/2016, 2016.

FAR JIMÉNEZ, J.: “Publicidad de las listas de morosos” *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Núm. 859, 2013.

GARCÍA NOVOA, C.: “*Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales*”, *Revista Quincena Fiscal*, num.17/2021, 2021.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

HERNANDEZ GUIJARRO, F.: “La publicación de deudores y defraudadores a la Hacienda Pública y el derecho al honor”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Núm. 14, mayo 2016, LA LEY 2594/2016.

MALVAREZ PASCUAL, L.A.: “Los objetivos que persigue la publicación de los listados de deudores tributarios morosos” en *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Aranzadi, 2016.

MATA SIERRA, M.T.: “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ).” en MERINO JARA, I., CALVO VÉRGEZ, J. (Coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Huygens, España, 2016.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, num.8/2016, 2016.

OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, num.11/2015, Aranzadi, 2015.

OLIVARES OLIVARES, B.: “La modificación del comportamiento del contribuyente a través de la divulgación de su identidad en el listado de incumplidores relevantes” *Crónica Tributaria*, núm. 178, 2021.

OLIVARES OLIVARES, B.D.: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales.” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2017, 2017.

PÉREZ LARA, J.M.: “Reflexiones al régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias y las modificaciones incorporadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio” en MERINO JARA, I.,

SUBERBIOLA GARBIZU, I. (Coord.), *Prevención y Fraude: Nuevas medidas tributarias*, La Ley, 2022.

SERRAT ROMANÍ, M.: *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters - Aranzadi, 2018.