

UNIDAD TÉCNICA JURÍDICA
BIBLIOTECA
ÁREA PROCESAL
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

**LA INCLUSIÓN DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS EN LA
LISTA DE MOROSOS DE HACIENDA. DOCTRINA DEL
TRIBUNAL SUPREMO.**



ILUSTRE COLEGIO
DE LA ABOGACÍA
DE MADRID

ÍNDICE

I.INTRODUCCIÓN.....	3
II.MARCO NORMATIVO	4
III.DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO.	5
IV.DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO RESPECTO DE LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE DELITO.....	7
V-CONCLUSIONES	9

I.INTRODUCCIÓN

Recientemente el Tribunal Supremo, por primera vez, fija jurisprudencia sobre el alcance e interpretación de la denominada lista de morosos del artículo 95 bis de la LGT. En cuatro sentencias dictadas en cuatro recursos de casación, establece como premisa para la inclusión en los listados de morosos de la Hacienda Pública, que la deuda o la sanción tributaria sea firme.

En el presente trabajo se analizan por tanto los requisitos y las bases para que el deudor tributario sea incluido como moroso en detrimento de su derecho a la protección de datos, y las peculiaridades respecto de aquellos casos en los que la deuda tributaria deriva de delito.

Las cuatro Sentencias a analizar son las siguientes:

- [Tribunal Supremo. Sección 2. Sentencia núm. 50/2023. Fecha 20/01/2021. Recurso 1467/2021. Ponente Excmo. Sr. D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.](#)
- [Tribunal Supremo. Sección 2. Sentencia núm. 86/2023. Fecha 25/01/2023. Recurso 4657/2021. Ponente Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.](#)
(Fija Doctrina)
- [Tribunal Supremo. Sección 2. Sentencia núm. 130/2023. Fecha 02/02/2023. Recurso 5225/2020. Ponente Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.](#)
- [Tribunal Supremo. Sección 2. Sentencia núm. 131/2023. Fecha 02/02/2023. Recurso 7918/2020. Ponente Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.](#)

II. MARCO NORMATIVO.

A nivel interno la regulación la tenemos en el artículo 95 y en el 95 bis, concretamente es el 95 bis. 1, el que es objeto de interpretación. En el artículo 95 se establece el carácter reservado de los datos fiscales de los contribuyentes, salvo excepciones, y en el 95 bis se establece cuando esos datos se pueden incorporar a unos listados de morosos cuando las personas físicas o jurídicas sean deudores tributarios:

Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: (...)»

Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

«1. La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública, incluidos los que tengan la condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios, por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, incluidas en su caso las que se hubieran exigido tras la declaración de responsabilidad solidaria, supere el importe de 600.000 euros.

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

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.

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

Además, no podemos obviar la normativa europea en materia de protección de datos al ser materia armonizada. Así, como bien fundamentan las Sentencias que se analizan, el tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo".

III.- DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

El Tribunal en las Sentencias 50/2023 de fecha 20/01/2023 y 86/2023 de 25 de enero de 2023 se cuestiona la validez de la inclusión en la lista de morosos a deudores Tributarios, por considerar que si esto no se hace con las debidas cautelas podría suponer una injerencia para la reputación o la privacidad que supone una vulneración absoluta de derechos fundamentales y de la normativa europea de protección de datos. Así se plantea las siguientes consideraciones en relación con el mencionado art.95 bis:

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

- Ni en la versión original, el artículo 95 bis LGT , ni la redacción posterior dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea pese a que, la protección de datos es materia armonizada.
- La disposición no reconoce ningún margen de apreciación ni ponderación a la Administración tributaria a la hora de decidir si incluye o no las deudas y sanciones en el listado, sino que, de forma imperativa, establece una suerte de automatismo al establecer que "acordará la publicación".
- -El protagonista de la disposición es el deudor tributario y no sus deudas o sanciones. Por tanto, el precepto solo ampara la publicación de los deudores tributarios, de modo que, quien no lo sea, no puede ver expuestos ni publicados sus datos fiscales sobre la base de dicho precepto. La incorporación en dichos listados puede ser de personas físicas como de personas jurídicas.
- La disposición delimita la publicidad regulada en este artículo, únicamente en el ámbito del Estado, sin expresar nada con relación a los tributos de las Comunidades autónomas o de las Entidades locales.
- El precepto no explicita que las deudas o sanciones tributarias deban ser firmes. Con relación a esta cuestión veremos, más adelante, argumentos en uno u otro sentido.

La necesidad de evitar con la inclusión indebida en esta lista de morosos, que produce una vulneración de derecho al honor de la persona y representa una valoración social negativa y lesiona la dignidad de las personas, afectando al aspecto interno de íntima convicción (inmanencia) y el aspecto externo de valoración social (transcendencia) en definitiva se vulnera el derecho al honor hace que entre en juego el "*principio de proporcionalidad*" (STS 1ª PAG 12), principio que no queda recogido en el precepto analizado y que debe introducirse, cuando se trata de vulneración de derechos fundamentales (18.1 y 4 de la CE), tal y como ha venido aplicando el TC y el TJUE .

Así pues, el Tribunal considera que, para la inclusión en la mencionada lista, debe exigirse la existencia de la deuda y la certeza de la condición de deudor o responsable. Por lo tanto la Sala fija doctrina y establece que , al no decir nada el artículo sobre si las deudas y sanciones que acceden a la lista de morosidad han de ser o no firmes, a fin de evitar ese desvalor, para la persona física o jurídica, que solo pueda ser corregido a posteriori en sede judicial y que puede dar lugar a eventuales reclamaciones de daños y perjuicios, sólo las deudas en situación de firmeza pueden ser incluidas en la Lista de Morosos de la Agencia Tributaria, por lo que si se encuentran impugnadas en sede judicial no podrá procederse a la inclusión de deudores o responsables en la Lista. Así mismo se determina que solo en estos casos la condición de sujeto pasivo es incuestionable e insoslayable.

IV. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO RESPECTO DE LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE DELITO.

El supuesto de hecho que ahora analizaremos difiere del anterior. En este caso, las deudas que acceden a la Lista de morosos son liquidaciones tributarias derivadas de delito. En estos casos y fijada la doctrina de que las deudas deben ser firmes, el Tribunal, en dos sentencias, la número 130/2023 y la 131/2023, las dos de la misma fecha, 2/02/2023, se cuestiona cuando adquieren firmeza dichas liquidaciones y si estas liquidaciones pueden acceder o no a dicha Lista, fijando jurisprudencia al respecto.

La Ley General Tributaria, regula estas liquidaciones derivadas de delito en los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria.

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

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

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

La Sala se cuestiona la naturaleza jurídica de estas liquidaciones y considera que no estamos en presencia de un acto administrativo propiamente dicho, y por tanto, ni siquiera establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad de que gozan los actos de la administración sujetos a derecho administrativo, entendiendo que esa presunción de validez y eficacia colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, constitucionalmente consagrado en materia penal (art.24 CE), que solo podría desvirtuarse con una sentencia condenatoria firme y el derecho fundamental correspondiente que asiste al investigado en una causa penal. Es por ello que el Tribunal llega a la conclusión de que no es una deuda tributaria y por tanto no podría acceder a la Lista de morosos del art. 95 bis de la LGT.

Por tanto, el Supremo establece que hasta que no haya una sentencia penal firme, no podrá afirmarse que ha habido una defraudación fiscal, mientras que el artículo 250 habla de indicios:

<<la publicidad de la identidad de los deudores, en caso de delito fiscal, queda reservado, de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria, sin que baste por tanto la mera liquidación de la deuda expresada en esta “liquidación vinculada a delito >>

Así pues, el Tribunal fija la siguiente doctrina:

- Estas liquidaciones no cumplen los requisitos legales del art. 95 bis de la LGT
- Sólo acceden a la lista de morosos, una vez se dicte Sentencia condenatoria firme.

V. CONCLUSIONES

- Sólo las deudas en situación de firmeza pueden ser incluidas en la Lista de Morosos de la Agencia Tributaria, por lo que si se encuentran impugnadas en sede judicial no podrá procederse a la inclusión de deudores o responsables en la Lista.
- En caso de liquidaciones derivadas de delito, solo podrán ser incluidas en la Lista de Morosos una vez se dicte Sentencia firme.

En Madrid a 10 de marzo de 2023.

UNIDAD TÉCNICA JURÍDICA BIBLIOTECA

ÁREAS PROCESALES

C OLEG IO DE ABOGADOS DE MADR I D, C / SERRANO 9, BIBLIOTEC A

T LF: 9 1 7 8 8 9 3 8 0

RESUELVE TUS CONSULTAS EN LA UNIDAD TÉCNICA JURÍDICA. ACCEDE DESDE LA WEB
icam.es – ÁREA RESERVADA – FORMACIÓN BIBLIOTECA – CONSULTAS PROCESALES