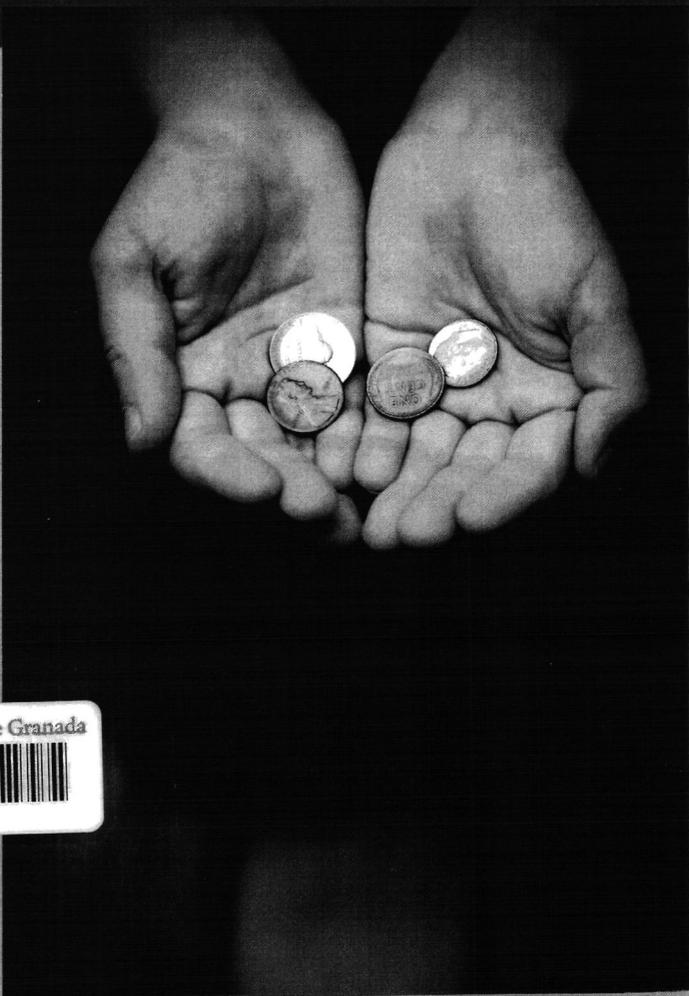


CORRUPCIÓN PRIVADA, TRANSPARENCIA Y GESTIÓN PÚBLICA

Lorenzo Morillas Cueva
(Director)



Biblioteca Universitaria de Granada



02235878

Dykinson, S.L.

Lorenzo MORILLAS CUEVA
(*Director*)

CORRUPCIÓN PRIVADA, TRANSPARENCIA Y GESTIÓN PÚBLICA

GUSTAVO DI ANGELLIS DA SILVA ALVES
JUAN RAFAEL BENÍTEZ YÉBENES
MIGUEL ÁNGEL CANO PAÑOS
CRISTINA DOMINGO JARAMILLO
PILAR FERNÁNDEZ PANTOJA
AIXA GÁLVEZ JIMÉNEZ
JESÚS GARCÍA CALDERÓN
BORJA MAPELLI CAFFARENA
BELÉN MACÍAS ESPEJO
MIGUEL ÁNGEL MORENO NAVARRETE

LORENZO MORILLAS CUEVA
JOSEFA MUÑOZ RUIZ
JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA
M^a CONCEPCIÓN PÉREZ VILLALOBOS
FRANCISCO RODRÍGUEZ ALMIRÓN
JUAN JOSÉ ROMERO ABOLAFIO
JOSÉ E. SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS
MARÍA JOSÉ SÁNCHEZ ROBERT
RAMÓN TEROL GÓMEZ



Dykinson, S.L.



No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407

La presente obra es el resultado final de la investigación realizada en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación «Transparencia, control de la gestión pública y respuestas jurídico-penales en relación a la corrupción privada» (PID2019-110864GB-I00) financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033).

COLECCIÓN ENSAYOS PENALES

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© Copyright by
Los autores
Madrid, 2023

Editorial DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 915442846 - (+34) 915442869
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1170-450-2
Depósito Legal: M-33936-2023
DOI: 10.14679/2430

Preimpresión:
Besing Servicios Gráficos, S.L.
besingsg@gmail.com

III. REACCIONES POR PARTE DE LA JUDICATURA Y LA FISCALÍA AL HILO DEL «PROCÉS»	516
IV. CONCLUSIONES.....	520
Capítulo decimonoveno. El Tribunal Supremo ante la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias –SsTS 217/2023 y 218/2023–	521-542
JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA	
I. INTRODUCCIÓN	521
II. ASPECTOS SOBRE EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PUBLICIDAD DE SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO RELEVANTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	524
III. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA CONDICIÓN DE LAS DEUDAS Y SANCIONES TRIBUTARIAS A COMPUTAR PARA SER INCLUIDO EN EL LISTADO DE MOROSOS	527
IV. CONSIDERACIONES SOBRE LA ANTERIOR DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	533
1. La condición de firmeza de las deudas y sanciones tributarias	533
2. Alcance los motivos de oposición en la fase de alegaciones	537
V. EFECTOS DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO	539
VI. CONCLUSIONES.....	541
Capítulo vigésimo. Técnicas jurídico-privadas para el encubrimiento de operaciones de blanqueo	543-589
MARÍA JOSÉ SÁNCHEZ ROBERT	
I. INTRODUCCIÓN. EVOLUCIÓN DE LAS ÚLTIMAS DIRECTIVAS SOBRE EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES Y FASES DEL BLANQUEO.	543
II. LA TIPIFICACIÓN DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES EN EL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL.	550
III. TÉCNICAS JURÍDICO-PRIVADAS PARA EL ENCUBRIMIENTO DE OPERACIONES DE BLANQUEO.....	557
a) <i>Giros en servicios postales</i>	557
b) <i>Actividades de intermediación de créditos</i>	557
c) <i>Operaciones en el sector inmobiliario</i>	558

Capítulo decimonoveno
El Tribunal Supremo
ante la publicidad de situaciones
de incumplimiento relevante
de las obligaciones tributarias
–SsTS 217/2023 y 218/2023–

JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Sumario: I. Introducción. II. Aspectos sobre el régimen jurídico de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. III. Doctrina del Tribunal Supremo sobre la condición de las deudas y sanciones tributarias a computar para ser incluido en el listado de morosos. IV. Consideraciones sobre la anterior doctrina del Tribunal Supremo. 1. La condición de firmeza de las deudas y sanciones tributarias. 2. Alcance los motivos de oposición en la fase de alegaciones. V. Efectos de la doctrina del Tribunal Supremo. VI. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con la rúbrica «*publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*»¹ incorpora la medida consisten en la publicación de listados

¹ Artículo 95 bis de la LGT fue incorporado por el art. único.18 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Redacción original que se mantuvo hasta el 11 de julio de 2021, entrada en vigor de la nueva redacción dada a los apartados 1, 4 y 6 del art.95 bis de la LGT, por el art. decimotercero nueve de la 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).

de deudores tributarios, como instrumento de carácter represivo, preventivo y educativo².

Esta medida estatal, también ha sido regulada, de acuerdo con sus competencias, en los territorios forales³ tanto, en la Comunidad Foral de Navarra⁴ como, por cada una de las Diputaciones Forales del País Vasco⁵.

² Apartado dos de la exposición de motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: «En este sentido, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.

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

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

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

³ Art. 3. a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y art. 7. a) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

⁴ Artículo 105 bis «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias» de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, incorporado por el artículo séptimo Ocho de la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. La redacción original ha sido modificada por el artículo quinto veintiuno, veintidós y veintitrés de la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

⁵ Álava: Artículo 92 ter «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias» de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, incorporado por la Norma Foral 22/2015, de 29 de diciembre.

Bizkaia: Artículo 94 ter. «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias», de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introducido por el artículo único de la Norma Foral 2/2016, 17 febrero, de modificación de la Norma Foral 2/2005, 10 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación con las Comunidades Autónomas de régimen común, la mayoría no han hecho uso de esta posibilidad de publicar la lista de deudores por deudas y sanciones tributarias que se refieran a sus tributos propios y tributos cedidos por el Estado, salvo la Comunidad Autónoma de Cataluña⁶, de Canarias⁷ y Valencia⁸.

Medida que en principio podría calificarse como adecuada desde la perspectiva de dar noticia, dar a conocer a la opinión pública de aquellos obligados tributarios que como deudores de la Hacienda Pública, por la relevancia de los importes adeudados, bajo la justificación del mandato constitucional de que todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público, junto con el reproche social y reputacional que conlleva aparecer en dichos listados y, como acicate contra la lucha del fraude fiscal podría favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Pero al mismo tiempo dicha medida debe ser proporcional con el fin que persigue, ya que dependiendo de la regulación que se haga, puede incidir o vulnerar el derecho a la intimidad, a la protección de datos, a la tutela judicial efectiva, etc. Por tanto, desde un principio, se ha vertido opiniones críticas, no tanto, en relación con la aprobación de la medida –aunque también– sino más bien en relación el régimen jurídico otorgado por el legislador. Régimen jurídico que genera dudas en cuanto al respeto de dichos derechos ya que la regulación existente, la original y la modificada, las únicas opciones para no aparecer en la lista de deudores consiste en el pago de lo adeudado, haber obtenido la suspensión de la ejecución del débito tributario o su aplazamiento, por tanto,

Gipuzkoa: Artículo 92 ter. «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias» de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, incorporado por el artículo único de la Norma Foral 1/2016, de 14 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral General Tributaria para incluir la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Foral por deudas o sanciones tributarias en los que concurren determinadas circunstancias.

⁶ Orden ECO/212/2021, de 11 de noviembre, por la que se regulan varios aspectos relativos a la publicación de la lista de personas deudoras con la hacienda pública de la Generalitat de Catalunya por deudas y sanciones tributarias, con las condiciones previstas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (DOGC núm. 8545 – 17 de noviembre de 2021), que deroga Orden VEH/176/2019, de 27 de septiembre, por la que se regulan varios aspectos relativos a la publicación de la lista de deudores tributarios a la Agencia Tributaria de Cataluña con las condiciones previstas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (DOC núm. 7973, de 3 de octubre de 2019).

⁷ Orden de 29 de noviembre de 2016, por la que se regulan diversos aspectos relativos al listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias 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 (BOC núm. 237, de 9 de diciembre de 2016).

⁸ Orden 14/2021, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se regula la publicación, dentro del ámbito de competencias de la Generalitat, del listado que comprende los deudores con la Hacienda Pública, de acuerdo con lo que dispone el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (DOGV núm. 9229, de 3 de diciembre de 2021), siguiendo el mandato de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021 (DOGV núm. 8987, de 31/12/2020).

se prima el derecho de la Hacienda Pública que obtiene el ingreso del importe debido o se facilita o asegura su recaudación por las garantías que ha tenido que aportar el obligado tributario necesarias, normalmente, para obtener la suspensión o el aplazamiento, con independencia que las deudas y sanciones tributarias exigidas estén pendientes de ratificar su adecuación a derecho al encontrarse en tramitación los recursos, administrativos o judiciales correspondientes, por tanto, que no sean firmes, por lo que puede ocurrir, que el obligado tributario se incluya en dichos listados y posteriormente queden anulados los débitos que dieron lugar o motivaron su inclusión. En tal caso, como se ha manifestado⁹, se produce un doble perjuicio al obligado tributario, el acometer la defensa ante unos débitos que son declarados contrarios a derecho y su inclusión en un listado público de morosos de la Hacienda Pública por unos débitos que posteriormente han sido anulados o rectificadas.

En el presente trabajo no se llevará un análisis sobre el régimen jurídico de la lista de morosos del artículo 95 bis de la LGT¹⁰, sino sobre los aspectos que ha tenido la oportunidad de pronunciarse el Tribunal Supremo, que con independencia de ser partidarios de la doctrina jurisprudencial que ha establecido, entendemos que se ha excedido en su facultad de interpretar las normas de acuerdo con los principios constitucionales, como después se comentará.

II. ASPECTOS SOBRE EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PUBLICIDAD DE SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO RELEVANTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Del artículo 95 bis de la LGT se desprende que deben de concurrir tanto, unos presupuestos subjetivos, como objetivos para que la Administración

⁹ «En este caso, se produciría un doble error administrativo. Primero, se le liquidó una deuda o se le impuso una sanción improcedente, por lo que la Administración Tributaria no respetó el ordenamiento jurídico a la hora de dictar tales actos. Segundo, se dio publicidad a una situación de morosidad, cuando la misma fue propiciada por un acto administrativo contrario al ordenamiento jurídico y que, posteriormente, ha sido anulado en vía administrativa o judicial. Con este modo de actuar se inflige al obligado tributario una condena social sin fundamento alguno. Por ello, para evitar multiplicar de forma exponencial una situación injusta en su origen, es preciso esperar a la firmeza de la resolución o sentencia para computar los débitos correspondientes a efectos de lo previsto en el artículo 95 bis de la LGT», MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: La doctrina del TS en relación los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica. Análisis de las STS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021 y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021. *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 481, abril 2023, <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18701>

¹⁰ PÉREZ LARA, José Manuel: "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", capítulo V de la obra colectiva: *Prevención y fraude: nuevas medidas tributarias. Adaptado a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el Fraude Fiscal*. (Director: Isaac Merino Jara). Editorial La Ley, 2021, págs. 189 a 218.

Tributaria pueda elaborar y publicar el listado periódico de los deudores de la Hacienda Pública.

En cuanto al presupuesto subjetivo, la norma se refiere a los “deudores” de la Hacienda Pública, por tal motivo, se interpreta que en dicha lista podrá incluirse cualquiera de los obligados tributarios del artículo 35.2 de la LGT, en tal sentido, los obligados tributarios principales, por su condición de contribuyente, por haber realizado el hecho imponible de los tributos –art.36.2 LGT– o, el sujeto pasivo sustitutivo, como realizador de presupuesto de la sustitución y llamado a cumplir con la obligación tributaria principal –art.36.3 LGT–, como los obligados a realizar pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta), al tratarse de obligaciones tributarias autónomas respecto de la principal¹¹ –art.23.1 LGT–, como lo sucesores, al ser deudores de la obligación tributaria de la persona fallecida, en caso de las personas físicas como, en la sucesión de las personas jurídicas –art.39 y 40 LGT, respectivamente–.

En cuanto a los responsables –art.41 LGT–, tanto subsidiarios –art.43 LGT– como, solidarios –art.42 LGT–, aunque desde un principio no se hacía mención expresa a ellos en la redacción original de la norma¹², se podía interpretar que también podían tener la condición de deudores tributarios por lo que podían ser incluidos en la lista que le correspondía elaborar a la Administración Tributaria¹³. En la nueva redacción, se incorpora de manera expresa que «*los que tengan la condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios*», quedando claro que pueden incluirse en dicha lista, mientras que en relación con los responsables subsidiarios, se argumentaba su exclusión ante el silencio de la norma¹⁴, pero al igual que la enumeración anterior de obligados no mencionados de forma expresa en la redacción del artículo 95 bis de la LGT, pero que se admiten al poder tener la condición de deudores, la misma consideración se puede predicar de los responsables subsidiarios tras del declaración de responsabilidad.

¹¹ Quedando excluidos las deudas tributarias originadas por las obligaciones entre particulares del art. 24 de la LGT.

¹² el Consejo de Estado, en su Informe núm. 130/2015, de 9 de abril, no objetó sobre la inclusión de los responsables solidarios como se recogía en los textos iniciales de preparación de la medida, aunque en la redacción aprobada no se incluirá su mención expresa, como también ha sido puesto de manifiesto en su Informe núm. 279/2020, de 15 de julio.

¹³ En este sentido, MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: «El carácter “no” reservado de los datos con transcendencia tributaria», *Rev. Quincena Fiscal*, núm.8, 2016, pág. 112.

¹⁴ Exclusión que ya se proponía en el Informe del Consejo de Estado núm. 130/2015, de 9 de abril: «*Y no parece que a esta finalidad sirva directamente la publicación de los datos correspondientes a los responsables subsidiarios, ya que lo relevante es la deuda conjunta de un contribuyente que sobrepase el límite cuantitativo fijado y esta deuda ya figuraría sin necesidad de que apareciesen también en el listado los datos de los declarados responsables. (...)*»

Por todo ello, debe suprimirse la mención a los declarados responsables subsidiarios, pues no se aprecian argumentos suficientes que aconsejen tal inclusión; y no hay que olvidar que la regulación proyectada ha de moverse necesariamente dentro de los estrictos límites que permiten la salvaguarda de la protección de datos y el principio de proporcionalidad».

Por tanto, cualquier persona física o jurídica, privadas o públicas, de cualquier tipología, de carácter mercantil, sin ánimo de lucro, entidades sin personalidad jurídica, partidos políticos, etc. que pueden tener o adquirir alguna de las posiciones subjetivas anteriores son susceptibles de poder ser incluidos en lista de deudores y con independencia de cómo se ha adquirido la condición de deudor. Es decir, el legislador no distingue entre el deudor tributario moroso y el deudor tributario defraudador, atendiendo a la responsabilidad del deudor en la generación del crédito¹⁵, sino que utiliza un criterio objetivo.

En cuanto al criterio objetivo, viene constituido por la concurrencia de las siguientes circunstancias:

Cuantitativo. El importe pendiente de ingreso de las deudas tributarias y/o sanciones tributarias debe ser superior a 600.000 euros¹⁶. A los efectos de cuantificar el importe dejado de ingresar no solo se estará al importe de las deudas tributarias que tenga su origen en los tributos, sino que también habrá que estar al importe de las sanciones tributarias, aunque éstas no forman parte de la deuda tributaria –art.58.3 LGT–, pudiendo concurrir de manera conjunta deuda más sanciones o de forma separada o individual¹⁷, lo relevante es que sea superior al importe indicado.

Temporal: Se requiere que las deudas y sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo “original” de ingreso en periodo voluntario. Por tanto, habrá que estar al plazo de cada uno de los tributos, que devengados, se haya dejado sin ingresar la deuda resultante una vez finalizado el plazo voluntario, en régimen de autoliquidación o de declaración y, el plazo voluntario tras la notificación de la sanción impuesta y en el caso de los responsables solidarios una vez finalizado el plazo voluntario tras el acuerdo de declaración de responsabilidad.

¹⁵ «El legislador parece que ha preferido sustituir esto por el establecimiento de un criterio objetivo y un límite alto de deuda, a la vista de las dificultades que tendría la valoración caso a caso de la responsabilidad del deudor en la generación del débito», UTANDE SAN JUAN, José María: «Publicidad de las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95 bis LGT)». *Rev. Forum Fiscal*, núm. 276, de 1 de junio de 2021, pág. 6 (versión electrónica).

Desde la entrada en vigor de la medida se han pronunciado en favor de la necesidad de incorporar la distinción entre el deudor moroso y el defraudador, e incluso que el listado solamente estuviera integrado por los defraudadores e infractores y no por aquellos deudores morosos cuya deuda tiene su origen en circunstancias puntuales de déficit de tesorería. En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: «La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias», *Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 171, julio-septiembre de 2016. CAYÓN GALIARDO, Antonio: editorial de la *Revista Técnica Tributaria*, núm. 111, octubre-diciembre 2015, pág. 14. Informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de la Ley de modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de 30 de septiembre de 2014, págs. 13 a 14.

¹⁶ En la redacción original, el límite estaba fijado en 1.000.000 euros.

¹⁷ Art.95 bis LGT: 1 «...listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública ... por deudas o sanciones tributarias...».

2.«... el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes...».

Cualitativo: a la hora determinar el anterior límite para quedar incluido o excluido del listado de deudores, las deudas o sanciones tributarias no pueden encontrarse aplazadas o suspendidas, en tal caso, no se computarán a los efectos de determinar el importe de 600.000 euros. De esta forma no se computarán las deudas y/o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas antes del inicio de la confección del listado de deudores, pero se computarán las deudas y sanciones que finalizado el plazo de pago voluntario no se encuentren satisfechas a 31 de diciembre (con independencia que durante ese período se hayan presentado solicitudes de aplazamiento o suspensión y se encuentren pendientes de resolución), para obtener un listado cerrado a esa fecha (con independencia de las vicisitudes en que pueda encontrarse la deuda tributaria), pudiendo solamente quedar excluido del listado si antes de la finalización del plazo de alegaciones hubiera efectuado el pago íntegro de las deudas y sanciones tributarias pendientes a 31 de diciembre que determinaron su inclusión –art.95 bis.4 LGT–.

En principio y como después se comentará, el legislador no menciona que se deban de computar las deudas y sanciones tributarias que tenga la condición jurídica de firmeza, sino basta con que no se haya efectuado su ingreso una vez finalizado el periodo voluntario de pago, con independencia que el obligado haya interpuesto la correspondiente reclamación económico administrativa o recurso contencioso-administrativo y se encuentren pendientes de resolución y por tanto, de confirmar su adecuación a la legalidad. En cambio, a pesar de esa incertidumbre sobre su legalidad o no, el obligado tributario podrá quedar excluido del listado de morosos, lógicamente, si satisface las deudas pendientes, o si obtiene la suspensión de la ejecución de las mismas o su aplazamiento, es decir, cuando la Administración se garantiza su cobro mediante las garantías que en ambas situaciones debe de aportar el obligado, normalmente.

III. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA CONDICIÓN DE LAS DEUDAS Y SANCIONES TRIBUTARIAS A COMPUTAR PARA SER INCLUIDO EN EL LISTADO DE MOROSOS

Por auto del Tribunal Supremo 77/2022, de 19 de enero de 2022¹⁸ núm. de recurso: 1467/2021, se admite el recurso de casación siendo las cuestiones que presentan interés casacional para la formación de la jurisprudencia las siguientes:

«Primero. Determinar si procede la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial.»

¹⁸ Roj: ATS 77/2022 - ECLI:ES:TS:2022:77^a.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f5907ef0dda0d7da/20220128>

Segundo. Esclarecer qué procedimiento ha de seguir el interesado que pretenda impugnar su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o, por el contrario, alcanza igualmente a cuestiones de índole jurídica».

La sentencia del Tribunal Supremo 217/2023, de 20 de enero de 2023¹⁹ –núm. de recurso: 1467/2021, núm. de resolución 50/2023– se estima el recurso de casación, estableciendo la siguiente doctrina en relación con las dos cuestiones anteriores²⁰:

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

El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 95 bis LGT, para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación»²¹.

Del anterior pronunciamiento, con independencia de que se pueda estar de acuerdo con el resultado y la doctrina que fija, es necesario analizar si la normativa original o actual del artículo 95 bis de la LGT permite extraer dichas conclusiones o si el Tribunal Supremo se ha excedido en su pronunciamiento actuando como legislador, al hacer una interpretación de un aspecto que no se recoge en la norma, como es la exigencia de la firmeza de la deuda y/o sanción tributaria y por tanto, debería haber planteado la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad²².

¹⁹ Roj: STS 217/2023 - ECLI:ES:TS:2023:217 <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/dfe89b8bfb2c293a0a8778d75e36f0d/20230210>

²⁰ La misma doctrina se recoge en la STS 218/2023, de 25 de enero de 2023, núm. de recurso 465/2021 y núm. de resolución 86/2023: Roj: STS 218/2023 - ECLI:ES:TS:2023:218.

<https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/cfc4dbf3e5248c43a0a8778d75e36f0d/20230210>

²¹ «En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del art 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la condición de deudor a la Hacienda Pública –en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos– y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron».

²² Para el Tribunal Supremo, FJ 1º de las sentencias núm.217/2023 de 20 de enero de 2023 y núm. 218/2023 de 25 de enero de 2023: «Sin embargo, para la resolución del recurso, atendida la problemática planteada y reseñada en el primer párrafo de este fundamento de derecho, no será necesario el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, al centrarse la controversia en la interpretación

Tras los pronunciamientos del Tribunal Supremo, la Administración, a la hora de confeccionar el listado de morosos tributarios, no solamente debe de estar a lo recogió en el artículo 95 bis de la LGT, así, a la hora de determinar el importe debido, no basta con que se trate, básicamente, de deudas y/o sanciones tributarias que no se encuentren suspendidas o aplazadas, sino que además, de acuerdo con el criterio o doctrina del Tribunal Supremo, se exige además, que las deudas y/o sanciones tributarias sean firmes.

En este sentido, en el FJ cuarto, el Tribunal Supremo desarrolla los motivos que avalan la exigencia, para poder ser incluido en la lista de morosos, que deban de consistir en deudas y sanciones tributarias firmes:

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

Como anteriormente hemos apuntado, el art 95 bis no contiene previsión explícita sobre que las deudas y sanciones tributarias que deban incluirse en el acuerdo de publicación sean firmes.

Ciertas lecturas de algunos de sus apartados podrían sugerir, aparentemente, que el legislador prescinde de dicha firmeza.

Así podría desprenderse al referirse el precepto a que "dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario." Sin embargo, el impago de las deudas o sanciones, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, opera como un momento temporal inicial, en otras palabras, en tanto no haya transcurrido dicho plazo de ingreso en periodo voluntario no cabe incluirlas en la publicación, sin establecer un eventual momento temporal, final o tope, para ordenar la publicación.

Por otro lado, cuando el art 95 bis LGT expresa que "[a] efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", cabría asumir, implícitamente, que está haciendo referencia a deudas y sanciones no firmes porque, precisamente, al ser aún cuestionadas —administrativa o judicialmente— se encuentran aplazadas o suspendidas. Sin embargo, también el pago de las deudas o sanciones firmes puede ser postergado por motivos varios, por lo que, en definitiva, si bien el argumento no resulta despreciable, en modo alguno es determinante.

En fin, la no firmeza de las deudas o sanciones tributarias podría venir alimentada por la previsión de que, "[l]o dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas." Sin embargo, se trata de una previsión genérica que no permite avalar de forma inequívoca la no necesidad de firmeza a los efectos de la publicación. En este sentido, el precepto únicamente pone de manifiesto la independencia entre el acuerdo de

ordinaria del precepto legal, operación enmarcada en el principio de seguridad jurídica (art 9.3 CE) pero no en otras perspectivas, como, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la medida, en particular, si revela o no carácter sancionador; circunstancia no suscitada, además de irrelevante para la solución, insistimos, en este caso».

inclusión en la lista, por un lado, y las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, por otro lado, esbozando naturalezas y finalidades diferentes.

Sin embargo, otros argumentos justifican la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas dentro del listado, sean firmes.

En primer lugar, la dicción del precepto dista mucho de ser un ejemplo de claridad y la exigencia de firmeza queda empañada por la indefinición, por lo que, de haber resultado la firmeza una circunstancia indiferente para el legislador debería haberlo explicitado, ante las gravísimas consecuencias que pudieran derivarse de una inclusión impropia en dicha lista.

Por otro lado, la propia excepcionalidad del artículo 95 bis LGT, frente a la norma general de reserva de los datos tributarios que contempla el artículo 95 LGT, avala la exigencia de firmeza.

En el caso enjuiciado, existía una controversia jurídica –judicializada– con relación, ni más ni menos, que a la propia condición de deudor tributario de la TGSS elemento que, como es sabido, constituye un elemento vertebral de toda relación jurídico-tributaria.

Pues bien, pese a no existir certeza jurídica en torno a su condición de deudora por los conceptos tributarios objeto de publicación, pese a que, incluso, ya había pronunciamientos del TSJ de Madrid anulando la deuda de la TGSS por no tener la condición de “deudora”, el Ayuntamiento de Madrid decidió incluir a la TGSS en su acuerdo de publicación.

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

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

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

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

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

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

Como se infiere de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, anteriormente citada, a los efectos de la protección de datos no caben automatismos. De esta manera se ponen en evidencia los graves peligros de esta figura –no generalizada, por lo demás, en el espacio de la Unión– y la necesidad de una interpretación, acorde con las libertades y derechos de los contribuyentes, procurando no alterar la confianza social en una Administración a la que, como la TGSS, se le asigna una función prestacional, esencial en el Estado de Derecho, para asegurar el bienestar y seguridad de los ciudadanos.

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como éste, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de “los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos” [sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros (C-331/88, Rec. p. I-4023), ECLI:EU:C:1990:391, apartado 13; y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01, Rec.p. I-5689), ECLI:EU:C:2001:420, apartado 81)].

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

Sin perjuicio de que, en el presente caso, no ha quedado acreditado que la TGSS haya incurrido en fraude fiscal, la decisión de incluirla en el listado de morosos resulta manifiestamente improcedente desde el momento que difícilmente cabría incentivar o motivar el celo de dicha Administración para el cumplimiento de unos deberes tributarios que no le correspondían, máxime cuando, precisamente, los estaba cuestionando judicialmente.

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

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

También es oportuno recordar que, sobre la inclusión de ciudadanos en los denominados registros de morosos hay abundante jurisprudencia civil, trasladable a

nuestro ámbito sin artificios, algunos de cuyos pronunciamientos se relacionan en la sentencia de esta Sala Tercera (sec. 3ª), núm. 1503/2020, de 12 de noviembre de 2020, rec. 4739/2019, ECLI:ES:TS:2020:3869, que, atendiendo a la finalidad del registro de morosos —que no es la de constatar el impago de deudas, sino la de evaluar la solvencia patrimonial del deudor—, proclama que “para que la inclusión de los datos del deudor en un registro de morosos pueda ser considerada legítima no basta con que sea exacto y veraz el dato del importe de la deuda impagada, sino que es necesario que, además, la inclusión en el registro sea pertinente. Y no será pertinente cuando el deudor haya cuestionado legítimamente, en vía administrativa, judicial o arbitral, la existencia o cuantía de la deuda.”

Por tanto, la falta de previsión explícita en la Ley General Tributaria sobre la necesidad de que las deudas y sanciones tributarias, incluidas en la lista de morosos sean firmes, no puede ser obstáculo a que, efectivamente, deba concurrir dicho requisito pues, de lo contrario, no cabría sino cuestionar la constitucionalidad de la propia Ley General Tributaria sobre la base de una posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica que, además, de previsto en el artículo 9.3 CE, constituye una de las prioridades de la Ley General tributaria.

En consecuencia, una interpretación favor constitutionis, alentada por el artículo 5 LOPJ, determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT».

Por otro lado, en la Sentencia del Tribunal Supremo 218/2023, de 25 de enero de 2023, núm. de recurso 465/2021 y núm. de resolución 86/2023²³

FJ cuarto: (...) «El tenor literal del precepto que analizamos nada dice sobre si las deudas y sanciones han de ser o no firmes, y si esta firmeza es la administrativa o la definitiva judicial, la referencia en el último párrafo del apartado 1 sobre que “A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas”, no cabe interpretarlo en clave de firmeza, puesto que el mismo se está refiriendo a la delimitación de la cuantía susceptible de posibilitar la inclusión en la Lista, antes 1.000.000 euros, ahora 600.000 euros, excluyéndose para completar dicha suma aquellas deudas o sanciones aplazadas o suspendidas (...)

A lo anterior cabe añadir que de no exigirse la firmeza en los términos antes enunciados, esto es, que pudiera incluirse en la Lista al deudor o responsable mediando sólo la simple declaración sin haber ganado la misma firmeza, se produce un riesgo desproporcionado, a la vista de procedimiento articulado en el art. 95 bis, de provocarse una manifiesta indefensión, puesto que la reacción y la limitación prevista de acoger su alcance conforme al tenor literal de los motivos de oposición alegables y atendibles, no impediría la consumación de un perjuicio que resulta reputacionalmente irreparable de logarse a posteriori una resolución o sentencia favorable; (...).

Todas las anteriores razones debe llevarnos a dar la siguiente respuesta a la primera de las cuestiones de interés casacional, sólo procede la inclusión en la lista

²³ Roj: STS 218/2023 - ECLI:ES:TS:2023:218 <https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/cfc4dbf3e5248c43a0a8778d75e36f0d/20230210>

comprehensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión sean firmes, por lo que de encontrarse impugnadas en sede judicial no podrá procederse a la inclusión de deudores o responsables en la Lista(...)».

IV. CONSIDERACIONES SOBRE LA ANTERIOR DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

1. La condición de firmeza de las deudas y sanciones tributarias

Reproducida la argumentación del Tribunal Supremo por la que concluye con la interpretación sobre la necesidad que se trate de deudas y/o sanciones tributarias firmes las que se podrán computar para la inclusión del obligado tributario deudor en dichos litados, es necesario analizar dicho criterio de acuerdo con la interpretación de las normas tributarias que se deberá realizar con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil –art.12.1 LGT–, el cual dispone que «*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*».

De los antecedentes legislativos durante la aprobación de la medida y su posterior modificación se desprende que no se requiere que las deudas y/o sanciones tributarias hayan alcanzado la condición de firmes, ni se recoge en el texto aprobado, en el original, ni en la modificación posterior, sino además, que la intención de legislador era no establecer dicha condición de las deudas tributarias para computarlas en el sumatorio. Así, durante la tramitación de la reforma de la LGT por la que se incluiría dicha medida, durante la tramitación del Proyecto de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la enmienda 94²⁴:

«(...) A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán ni aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o suspendidas ni las que no hubieran ganado firmeza en vía administrativa. Tampoco se incluirán aquellas deudas y sanciones cuya suspensión se encuentre pendiente de decisión ante un Tribunal Judicial o Económico Administrativo (...)

También durante la tramitación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, se presentaron enmiendas en el mismo sentido:

«(...) A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán ni aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas ni las que no hubieran ganado firmeza en vía administrativa o judicial por encontrarse pen-

²⁴ BOCG –Congreso de los Diputados– Serie A núm. 146. 3, de 17 de julio de 2015: Enmienda núm. 94 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió., pág. 81.

diente de resolución una reclamación o recurso administrativo o judicial que verse sobre la existencia, exigibilidad o cuantía de la deuda o sanción (...)»²⁵.

También en este sentido se pronunció el Consejo de Estado en su dictamen núm. 130/2015, de 9 de abril²⁶, como en el Dictamen núm. 279 de 15 de julio de 2020²⁷:

«Otra cuestión importante es la relativa a la firmeza de las deudas objeto de publicidad, que no exige la regulación proyectada.

No parece a este Consejo que la exigencia de firmeza sea un elemento esencial para configurar esta medida (especialmente si se tiene en cuenta que la cifra publicada es la suma de un conjunto de deudas y que exigir la firmeza de todas ellas podría hacer que la medida deviniese inaplicable). Sin embargo, no hay que ignorar que la no exigencia de firmeza puede dar lugar posteriormente a situaciones de conflicto como consecuencia de la anulación de deudas o sanciones tributarias que en su momento fueron incluidas para determinar el límite cuantitativo fijado en el precepto.

Por ello, cabría pensar en alguna previsión que pudiera modular esa futura conflictividad. Por ejemplo, podría limitarse la exigencia de firmeza a la vía administrativa; o introducirse alguna cautela al respecto como, por ejemplo, la que se recogía en versiones anteriores del anteproyecto y por virtud de la cual se exigía “que para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25 % por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior»

Atendiendo a la tramitación parlamentaria, a dichos dictámenes, al texto definitivamente aprobado, se puede afirmar que el deseo del legislador era obviar el requisito de la firmeza como elemento determinante del débito a computar necesario para la inclusión en el correspondiente listado de deudores.

El Tribunal Supremo, con la interpretación realiza, no hace decir a la norma lo que la norma dijo desde un principio, sino que hace decir a la norma algo que no dijo desde su aprobación, ni en su posterior modificación, ya que el deseo del

²⁵ En el BOCG –Congreso de los Diputados–, Serie A, núm. 33-2, de 15 de enero de 2021, se recogen las siguientes enmiendas en ese sentido: Enmienda núm. 60 del Grupo Parlamentario VOX, pág. 70, enmienda núm. 99 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, pág. 124, enmienda núm. 31, del Grupo Parlamentario Ciudadano, pág. 159 y enmienda núm. 226, del Grupo Parlamentario Plural, pág. 289. Enmienda núm. 150 Grupo Popular, BOCG –Senado–, núm. 202, de 16 de junio de 2021, pág. 167.

²⁶ Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2015-130>

²⁷ Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas tributarias.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2020-279>

legislador era excluir el requisito de la firmeza, por tanto, la “interpretación favor constitutionis” manifestada por el Tribunal Supremo²⁸ en el sentido de realizar una interpretación de la norma en armonía con los principios y valores establecidos en la Constitución, consideramos que no justifica la doctrina jurisprudencial creada ya que va más allá de una mera interpretación que trata de dar solución a una ambigüedad o conflicto de la norma para que sea coherente con los principios y preceptos constitucionales ya que, aunque así sea, debería haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad²⁹ si consideraba que la interpretación correcta, de acuerdo los principios constitucionales, era la exigencia de la firmeza como requisito, no deseado por legislador, le correspondería al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre el conflicto entre lo deseado por el legislador y la tesis del Tribunal Supremo, pero no hacer decir a la norma de algo que no dice.

El propio Tribunal Supremo, como antes se ha recogido³⁰, admite la necesidad de cuestionar la constitucionalidad de la norma sobre la base de una posible vulneración de la privacidad o por manifiesta infracción del principio de seguridad jurídica aunque entiende que es innecesario plantearla, al considerar que debe concurrir el requisito de que las deudas y sanciones tributarias sean firmes, a pesar de la falta de previsión explícita en la LGT de dicha necesidad. Ante tal interpretación el Tribunal Supremo adecua el significado y alcance de la norma a los principios constitucionales, pero en este caso, está interpretando la necesidad de la concurrencia de un requisito, la firmeza de las deudas y sanciones tributarias que había sido rechazado por el legislador, que por otro lado, había puesto de manifiesto parte de la doctrina científica, por lo que dicho Tribunal no está integrando o adecuando el significado de la norma, ante una duda interpretativa sobre su contenido, a los principios constitucionales, sino que está creando derecho, está actuando como legislador, desde el mismo momento que incorpora un requisito que el legislador había rechazado incluir en la redacción de la norma.

A pesar de lo anterior, estamos de acuerdo con el fondo del asunto o con la doctrina sobre la necesidad que se trate de deudas y sanciones firmes las que

²⁸ « En consecuencia, una interpretación favor constitutionis, alentada por el artículo 5 LOPJ, determinaría la consideración del requisito de la firmeza como elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT», último párrafo del FJ 4º de la STS 217/2023.

Aunque hay que recordar que dicho art.5 establece que:

«2. Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional, con arreglo a lo que establece su Ley Orgánica.

3. Procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional».

²⁹ En el mismo sentido, MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: La doctrina del TS en relación los listados de deudores tributarios morosos: la necesidad de firmeza de las deudas y sanciones y la extensión de las alegaciones a cualquier cuestión jurídica. Análisis de las STS de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021 y de 25 de enero de 2023, rec. núm. 465/2021. *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 481, abril 2023.

³⁰ Penúltimo párrafo del FJ 4º de la STS 217/2023.

se puedan tener en consideración para determinar el montante necesario para ser incluido en dichos listados, ya que de esa manera, en su caso, solamente se produciría un retraso en el tiempo para ser incluido en el listado, pero con la certeza que la presunción de legalidad de los actos dictados por la Administración Tributaria han quedado ratificados por una resolución administrativa o judicial evitándose el descrédito social y patrimonial que significa figurar en dichos listados cuando posteriormente es anulada la deuda o sanción que motivo su incorporación, cuando además no se prevé un sistema de rectificación posterior, que tampoco tendría la relevancia de la previa inclusión y se evitarían las posibles indemnización por la incorrecta aparición en el listado. Además, sorprende que el legislador en estos casos no exija la firmeza de las deudas y sanciones tributaria para dar publicidad de los deudores tributarios cuando en el caso de sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, para hacer público los datos personales contenidos en los fallos exige que se trate de sentencias firmes condenatorias³¹ El deber de contribuir o la lucha contra el fraude fiscal hace necesario la existencia de este tipo de medidas, y como se recogía la exposición de motivos de la norma que incorporaba esta medida en la LGT, cumplirá los objetivos allí recogidos, carácter “*represivo, preventivo y educativo*”, pero estos aspectos decaerán cuando aún subsiste la duda sobre la legalidad de las deudas y sanciones tributarias que son tomadas como referencia para poder aparecer en el listado de morosos, cuando además, según la redacción actual de la medida, prima más el aseguramiento del ingreso de lo debido –pago previo antes de la finalización del plazo de alegaciones, o

³¹ Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Artículo 235 ter, incorporado por art. único.35 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio y modificado por disposición final 3.3 de la Ley Orgánica 7/2021, de 26 de mayo:

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

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

b) Los artículos 257 y 258 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública.

c) El artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea.

2. En los casos previstos en el apartado anterior, el Letrado de la Administración de Justicia emitirá certificado en el que se harán constar los siguientes datos:

a) Los que permitan la identificación del proceso judicial.

b) Nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil.

c) Delito por el que se le hubiera condenado.

d) Las penas impuestas.

e) La cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, según lo establecido en la sentencia.

Mediante diligencia de ordenación el Letrado de la Administración de Justicia ordenará su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”.

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia».

haber obtenido la suspensión o aplazamiento con la aportación de las oportunas garantías— que su legalidad, por lo que denota aspectos coercitivos para el afectado, que se ve en la tesitura, para evitar su inclusión en el listado, de garantizar a la Administración Tributaria la recaudación de lo debido, aunque este pendiente la resolución de los recursos interpuestos sobre la legalidad de la actuación administrativa, por lo que la finalidad de la medida parece ser que es obtener las garantías de su recaudación que dar conocimiento de los deudores tributarios que han incumplido con sus obligaciones tributarias, una vez que estas han sido declaradas conforme a derecho y siguen manteniendo su posición morosa o defraudadora.

2. Alcance los motivos de oposición en la fase de alegaciones

Como se recoge el artículo 95 bis.4 de la LGT, la propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación.

De manera expresa establece que “*las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1*” y a partir de la nueva redacción operada en 2021, las alegaciones también podrá referirse “*a los pagos efectuados por el deudor—pago de la totalidad de la cantidad adeudada antes de la finalización del plazo para formular alegaciones— debiéndose aportar en este caso justificación de dichos pagos*”.

Por tanto, el legislador está limitando las posibilidades de defensa del deudor tributario al acotar el alcance de los motivos a presentar en dicha fase de alegaciones, que solamente quedan circunscritos a errores materiales, de hecho o aritméticos o la presentación del justificante de haber realizado la totalidad del pago de la cantidad adeudada, cerrando la posibilidad, en ese momento, de cuestionar la concurrencia de los requisitos exigidos en el apartado 1 del artículo 95 bis de la LGT, aunque se podrán alegar, lógicamente, en un momento posterior, de acuerdo con el artículo 95 bis.6 LGT.

Ante tal limitación, el Tribunal Supremo, también en la sentencia 217/2023, de 20 de enero de 2023³², ha tenido la oportunidad de pronunciarse en el siguiente sentido:

«QUINTO. - Alcance de la impugnación.

Por lo que se refiere al alcance de las alegaciones del interesado, en la medida que el mismo art 95 bis prevé que las mismas han de venir referidas “a los requisitos señalados en el apartado 1”, entre los que, destacadamente, aparece como premisa que el listado tenga por objeto a quienes sean deudores a la Hacienda Pública, debe admitirse la posibilidad de oponer dicha circunstancia, cuando la misma haya sido inad-

³² Roj: STS 217/2023 - ECLI:ES:TS:2023:217 <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/dfe89b8bfb2c293a0a8778d75e36f0d/20230210>

vertida por la Administración, sea por error, confusión o por cualquier otra causa, por ejemplo, la inobservancia de una cautela, elemental, en casos controvertidos.

Desde esta perspectiva, rezuma confusión el alegato de la Comunidad de Madrid cuando advierte que la Ley General Tributaria no contempla la impugnación indirecta de las deudas o sanciones tributarias mediante la impugnación del listado de deudores; y que no es posible, por tanto, que la TGSS pretenda atacar las liquidaciones o apremios, girados a su cargo, mediante la impugnación del listado. La observación decae pues, en este caso, la TGSS no estaba impugnando de forma indirecta ni discutiendo la procedencia, en sí misma, de las liquidaciones, sino que, simplemente, denunciaba la improcedencia de ser incluida en el listado de morosos en ausencia del elemento principal que justifica su incorporación y posterior publicación, es decir, la condición de deudor.

Negar esta posibilidad sería tanto como consagrar y abrir la puerta a la más absoluta arbitrariedad. Si la condición de deudor opera como presupuesto para incorporar a una persona física o jurídica en el listado a los efectos de su publicación, es evidente que dicho presupuesto debe ser especialmente considerado por la Administración que ordena la publicación y, por supuesto, justifica la posibilidad de su cuestionamiento por quien no siendo deudor vaya a ser incorporado a la lista o lo haya sido ya.

Por lo que se refiere al alcance de la impugnación, en la medida en que el acuerdo de publicación del listado pone fin a la vía administrativa, no parece ofrecer muchas dudas el que, en el seno del proceso judicial ulterior, razones de tutela judicial efectiva impiden restringir las garantías del obligado tributario, de modo que podrá invocar, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas aquellas cuestiones de índole jurídica, relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar la inclusión en el listado y la subsiguiente publicación».

En este caso, como en el apartado anterior, durante la tramitación parlamentaria³³ se rechazó una enmienda que no limitaba los motivos que se podría alegar una vez recibida la comunicación de quedar incluido del listado de deudores. Dicha limitación, recogida en la norma, pretende evitar alegaciones jurídicas, por ejemplo, la propia condición de deudor tributario (cuestión o supuesto planteado en la sentencia), o la propia concurrencia de los requisitos para poder figurar en dicho listado, permitiendo solamente alegar errores de materiales, de hecho o aritméticos. Esta restricción de los motivos a alegar van en contra del principio de la tutela judicial efectiva, siendo contradictorio que en la fase de alegaciones, abierta como consecuencia de la comunicación recibida por deudor tributario incluido en la propuesta del listado de morosos, no puede alegar la no concurrencia de los presupuestos subjetivos y objetivos que exige la norma para poder ser incluido, reservando la norma dicha posibilidad a la propia Administración

³³ BOCG –Congreso de los Diputados– Serie A núm. 146. 3, de 17 de julio de 2015: Enmienda núm. 94 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió., pág. 81 y 82, «Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a cuestiones relacionadas con la concurrencia de los requisitos señalados en el apartado 1.», justificación «Por último, por lo que se refiere al trámite de alegaciones, resulta excesivamente restrictivo que los motivos se limiten a errores materiales, de hecho o aritmético y esta restricción excesiva puede llevar a la desnaturalizar dicho trámite y hacerlo inefectivo. Por ello, se considera más apropiado que los motivos se refieran a las cuestiones relacionadas con los requisitos establecidos en el apartado 1 para la inclusión en los listados».

cuando recoge que “como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado I”, cuando el deudor afectado en dicho trámite sus “alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado I”.

El legislador ha pretendido que la propuesta del listado comunicada a los deudores tributarios, en esta fase de elaboración, no se vea afectada por alegaciones jurídicas, sobre la concurrencia de los presupuestos que deben de concurrir para su inclusión, al admitirse solamente alegaciones sobre errores materiales, de hecho o aritméticos y no jurídicos, dejando, como no podría ser de otra manera, que dichas alegaciones jurídicas se planteará una vez que el acuerdo de publicación del listado ponga fin a la vía administrativa y se interponga el correspondiente recurso.

Ante esta situación, como se ha comentado el Tribunal Supremo ha manifestado que «el interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 95 bis LGT para su inclusión en dichos listados» y lógicamente, «invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación».

De acuerdo con esta interpretación de la norma, que como manifiesta dicho Tribunal, trata de adecuar contenido normativo al texto constitucional, entiendo, que como el punto anterior, también debería haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad, ya que se trata de una limitación del derecho a la tutela judicial, carente de justificación por parte del legislador o en definitiva trata de corregir lo deseado por legislador abriendo la posibilidad para que el afecto pueda aducir cuestiones jurídicas sobre su inclusión en dicho listado, aspecto relevante que se debería pronunciar el Tribunal Constitucional sobre la posibilidad de establecer dicha limitación en la fase de alegaciones.

V. EFECTOS DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sobre los efectos de la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo y de acuerdo con la doctrina jurisprudencial dictada, significará que en la próxima confesión de la lista de morosos no se podrán tener en cuenta aquellas deudas y sanciones que no sean firmes en el momento de confeccionar dicho listado, por tanto, no se podrán tener en cuenta las deudas y sanciones que se encuentren recurridas en vía administrativa o judicial, aunque no se encuentren suspendidas, como tampoco las liquidaciones vinculadas a delito³⁴.

³⁴ Sentencias del Tribunal Supremo 215/2023 –Roj: STS 215/2023 - ECLI:ES:TS:2023:215- y 216/2023 –Roj: STS 216/2023 - ECLI:ES:TS:2023:216-, ambas de 2 de febrero de 2023.

Por tanto, según la interpretación del Tribunal Supremo solo se podrán tener en consideración, para determinar la deuda pendiente de pago, las deudas y sanciones que sean firmes –en virtud de las sentencias 217/2023 y 218/2023–, aquellas, que siendo firmes, no encuentren suspendidas o aplazadas o fraccionadas o que hayan sido ingresadas antes la finalización del plazo de alegaciones –en virtud del artículo 95 bis LGT– o cuando exista una condena penal por delito contra la Hacienda Pública –en virtud de las sentencias 215/2023 y 216/2023–, en el relación con la fecha de referencia, el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, según el artículo 95 bis.4 de la LGT, a los efectos de confeccionar la lista de deudores.

Dicha tesis jurisprudencial, con independencia de las matizaciones vertidas anteriormente, será de aplicación o sus efectos se producirán a partir de la publicación y firmeza de las mencionadas sentencias del Tribunal Supremo, por tanto, la próxima lista de deudores a publicar en 2024, tomando como referencia el 31 de diciembre de 2023, tendrá que tener en consideración la tesis vertida por el Tribunal Supremo por lo que la Administración Tributaria tendrá que depurar las deudas y sanciones tributarias pendientes de pago, de acuerdo con lo recogido en anterior párrafo.

En el caso que en la lista de morosos se incorpore a un obligado tributario por débitos no firmes que motivan o justifican su inclusión sería nulo el acuerdo inclusión, en este sentido, la STS 218/2023, de 25 de enero de 2023, último párrafo del FJ 4º «*Aparte de las razones ante expuesta que deben de conllevar, también, la nulidad de la inclusión en la Lista de morosos a la Hacienda del Ayuntamiento de Madrid, de la TGSS, hemos de añadir que al no ser firme las resoluciones declarando a la TGSS sujeto pasivo deudor de las deudas que dieron lugar a la inclusión, devenía nula la referida inclusión*».

«SÉPTIMO.- *Jurisprudencia que se establece.*

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

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

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

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/4003dd21ec9dfd2fa0a8778d75e36f0d/20230210>

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b4f40b38293055a9a0a8778d75e36f0d/20230210>

Sobre las anteriores sentencias: MORENO CORTE, Marta: La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, rec.núm.5225/2020. *Revista Técnica Tributaria*, núm.141, abril-junio, 2023, págs.179 a 187 y ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: La lista de morosos y las liquidaciones vinculadas a delitos tributarios. Análisis de la STS de 2 de febrero de 2023, re.núm.522%/2020. *Revista Contabilidad y Tributación*. CEF, 481 (abril 2023).

La última lista de morosos publicada es de fecha de 30 de junio de 2023, que recoge la situación existente a 31 de diciembre de 2022, con independencia de cuál sea la situación o condición de las cantidades efectivamente debidas por los obligados tributarios identificados en dicho listado a la fecha de publicación, salvo que se haya verificado el pago según los requisitos del artículo 95 bis.4 de la LGT.

Como recoge el acuerdo de publicación de listado de deudores, contra el mismo se podrá interponerse en el plazo de un mes desde la fecha de publicación recurso potestativo ante el Director General de la AEAT o bien directamente recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses ante los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, no pudiendo interponerse simultáneamente ambos recursos.

Por tanto, se habrá la posibilidad que los obligados tributarios deudores que integran dicho listado puedan tener la intención de presentar el correspondiente recurso alegando la tesis del Tribunal Supremo, por tanto, pretender otorgar efectos retroactivos a la doctrina jurisprudencial vertida en los recursos de casación, por lo que dichos obligados tributarios que hayan sido incluidos debido a que eran titulares, de débitos pendientes de pago, pero no firmes y esa circunstancia haya motivado su inclusión en el listado, podrá alegar su incorrecta inclusión y por tanto, poder plantear su rectificación y solicitar la correspondiente indemnización por haberse incluido en dicho listado de forma improcedente.

VI. CONCLUSIONES

Que mediante la incorporación del artículo 95 bis en la LGT "*publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*" se establece una medida que puede favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, al dar publicidad de los defraudadores de deudas y sanciones tributarias superiores a la cantidad de 600.000 euros, actualmente.

Pero dicha medida para ser respetuosa con el conjunto de derechos en juego, el derecho al honor, a la intimidad, a la protección de datos de carácter personal y a la tutela judicial efectiva, en contraposición con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, enmarcada en la lucha contra el fraude fiscal, su régimen jurídico debe de obtener el equilibrio entre dichos derechos y deber, no ser utilizado para otorgar otra potestad a la Administración Tributaria para asegurar el ingreso de lo debido, para eso ya dispone de otras medidas.

Debe de existir una proporcionalidad entre el fin perseguido y régimen jurídico de la media, es decir, a la hora confeccionar la lista de morosos, si se quiere dar publicidad a los deudores y facilitar el cumplimiento voluntario, el actual régimen jurídico debería admitir pagos parciales para poder quedar excluido del listado, no exclusivamente el ingreso de la totalidad de lo debido; se debe de tra-

tar de deudas y sanciones firmes para evitar el daño que conlleva su inclusión si posteriormente, dicha incorporación en la lista, es contraria a derecho, al ser anuladas las deudas y sanciones que la motivaron; en la fase de alegaciones se deben de admitir cuestiones jurídicas sobre la concurrencia de los presupuestos para la inclusión en el listado; no se deben computar las deudas y sanciones que se encuentren suspendidas o aplazadas pero tampoco aquellas que se haya presentado la correspondiente solicitud y se encuentre pendiente de resolución en el momento confeccionar la lista; se debe de establecer un mecanismo de rectificación e indemnización ante la inclusión indebida, etc.

De alguna de las cuestiones anteriores, como hemos comentado, el Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de pronunciarse, aunque aún quedan pendientes otros aspectos relevantes sobre su régimen jurídico³⁵.

En todo caso, los pronunciamientos comentados acotan y mejoran el régimen actual desde el mismo momento que otorgan una mayor seguridad jurídica y respecto al derecho de los deudores al exigirse la necesidad que las deudas y sanciones tributarias sean firmes, al desaparecer la duda sobre la legalidad tributaria y, en cuanto a la tutela judicial, al permitir alegar cuestiones jurídicas en la fase de alegaciones. Pero, como hemos comentado, en estos dos casos, la doctrina casacional hace decir a la norma algo que no dice y que tampoco quiso decir el legislador de acuerdo con la tramitación parlamentaria de la norma y la redacción final aprobada.

Esta doctrina, aunque positiva, la vía interpretativa utilizada por el Tribunal Supremo, de acuerdo con lo comentado anteriormente, no es posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional, al considerar que se ha excedido en sus atribuciones, debiendo de haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad, para que el Tribunal Constitucional depure el alcance y contenido y límites de los derechos constitucionales en juego y se esa forma poder o no, según su pronunciamiento, acometer la reforma del artículo 95 bis de la LGT.

³⁵ STS 218/2023, de 25 de enero de 2023: «El precepto, desde su publicación, ha creado una importante polémica doctrinal, se polemiza desde su naturaleza y carácter, hasta la puesta en cuestión por incidir sobre derechos fundamentales. (...) Como decimos existe polémica por suscitar la aplicación del precepto numerosas cuestiones vidriosas, desde luego muchas más que las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión sugiere, pero sin perjuicio de centrarnos en las mismas, ha de reconocerse que el asunto que nos ocupa es un ejemplo paradigmático de los numerosos problemas que la aplicación de esta figura plantea».