BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ088713

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 50/2023, de 20 de enero de 2023
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 1467/2021

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Colaboración social en la aplicación de los tributos. *Inclusión de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) estatal en el listado de deudores de la Hacienda pública de una Corporación local.* 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 art. 95 bis LGT. Como se infiere de la jurisprudencia del TJUE 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 despropocionadas con respecto a los objetivos perseguidos». 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. 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 LGT 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 art. 9.3 CE, constituye una de las prioridades de la LGT. En consecuencia, una interpretación favor *constitutionis*, alentada por el art. 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 art. 95 bis LGT. 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. 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 [Vid., ATS de 19 de enero de 2022, recurso n.º 1467/2021 (NFJ084753) y STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2020, recurso n.º 532/2019 (NFJ084758) que se casa y anula]

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 95 bis.
Constitución Española, arts. 9 y 18.
RDLeg. 8/2015 (TRLGSS), art. 104.
Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 5.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 50/2023

Fecha de sentencia: 20/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1467/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1467/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1467/2021, interpuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), representada y defendida por la letrada de la Administración de la Seguridad Social, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (" TSJM"), en el recurso de apelación núm. 532/2019.

Ha sido parte recurrida la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la letrada de la Comunidad de Madrid y el Ayuntamiento de Madrid, representado y defendido por la letrada del Ayuntamiento de Madrid.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 672/2020 de 16 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, que estimó el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), estimatoria del recurso interpuesto por la TGSS contra la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, que acuerda la publicación del listado de deudores de la Hacienda Pública municipal por deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo que no se encuentren aplazadas o suspendidas cuyo importe supera 1.000.000,00 euros a fecha 31 de diciembre de 2017, incluyendo a la TGSS, por los conceptos Impuesto sobre bienes inmuebles ("IBI") y tasa por recogida de residuos sólidos urbanos de los inmuebles transferidos a la Comunidad de Madrid.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Preparación del recurso. La letrada de la Administración de la Seguridad Social, en representación de la Tesorería General de la Seguridad Social, mediante escrito de 8 de enero de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 16 de diciembre de 2020.
El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de febrero de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de enero de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

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.

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.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 95 Bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en conexión con el artículo 12 de la propia Ley.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La letrada de la Administración de la Seguridad Social, en representación de la Tesorería General de la Seguridad Social, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 10 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "BOE" núm. 227, de 22 de septiembre, en su redacción vigente a 27 de julio de 2018 -fecha de la resolución impugnada por la que se acuerda la publicación del listado de deudores de 2017-, artículo posteriormente modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de trasposición de la Directiva 2016/1164 sobre Normas contra las prácticas de elusión fiscal, "BOE" núm. 164, de 10 de julio.

Aduce que el objeto del recurso es revisar la incorporación de la TGSS en el citado listado de deudores relevantes de la Hacienda Pública municipal, en relación con las obligaciones tributarias correspondientes a IBI y otros tributos referidos a los inmuebles titularidad de la TGSS y adscritos a la Comunidad Autónoma de Madrid en virtud del Real Decreto 1479/2001, de 27 de diciembre, de traspaso de funciones y servicios del INSALUD, "BOE" núm. 311, de 28 de diciembre, sin haber sido abonados por esta.

Mantiene que las comunidades autónomas son las únicas obligadas al pago del IBI y demás tributos de la Hacienda pública municipal de estos inmuebles. Sin embargo, el Ayuntamiento de Madrid emitió liquidaciones de 132 inmuebles titularidad de la TGSS y adscritos a los servicios sanitarios madrileños y cuya obligación de pago reconoce la propia Comunidad de Madrid, encontrándose en suspenso la ejecutividad de las liquidaciones giradas a la TGSS desde el momento que fueron impugnadas, apuntando, además, que el patrimonio de la Seguridad Social es inembargable por disposición legal, ex artículo 108 de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social ("TRLGSS"), "BOE" núm. 261, de 31 de octubre, al disponer que ningún tribunal ni autoridad administrativa puede decretar o despachar ejecución contra sus bienes y derechos.

Afirma que el propio Ayuntamiento reconoce en los procedimientos tributarios pendientes tener suspendido el pago a la Comunidad Autónoma hasta la resolución definitiva de la cuestión de fondo.

Apunta que se cuestionó en vía administrativa, primero, y luego en sede judicial, la liquidación del impuesto por no reunir la TGSS la condición de deudor al no ser el obligado al pago, lo que califica "como primer requisito o premisa exigido para la inclusión en el listado de deudores, de acuerdo con el art. 95 bis LGT".

Se trata de dilucidar si las previsiones del apartado 1 del art. 95 bis cuando refiere "No se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", en relación con las del apartado 4 "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", debe entenderse que al estar la liquidación practicada pendiente de revisión judicial y por tanto en suspenso, no pueden tomarse en cuenta tales deudas, de lo que resulta la nulidad del decreto. Indica que, además, a fecha de la formación del listado (mayo de 2017) las liquidaciones habían sido decretadas nulas por resolución judicial, pese a mantenerse el recurso por el Ayuntamiento.

El art. 95 bis LGT, en su objetivo, se refiere en todo momento al listado compresivo de deudores afectados, es decir, al listado de obligados al pago que no han regularizado ni aplazado sus deudas a tal fecha, y siempre que su procedimiento de liquidación no esté en suspenso.

Considera que, en caso de liquidación de la obligación tributaria vinculada a delito (art. 250.2 LGT), debe trasladarse la parte de culpa al Ministerio Fiscal, quedando el procedimiento suspendido, una vez liquidada la deuda (art. 253 LGT) o sin liquidación (en los supuestos del art. 251.2 LGT).

De manera que el art. 95 bis LGT recoge expresamente la previsión, a efectos de las publicaciones de deudores, que "[n]o se incluirán deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", en referencia justamente a las deudas vinculadas a delito y pendientes del correspondiente proceso penal. A partir de lo expresado, deduce como una primera conclusión, que la interpretación de los términos del art. 95 bis LGT no puede hacer de peor condición al deudor cuya deuda está en suspenso por recurrida en el procedimiento ordinario del que deriva la deuda ante la jurisdicción contencioso administrativa (art. 250.3 LGT), frente al deudor investigado en un procedimiento penal por estar su deuda vinculada a un posible delito contra la Hacienda Pública, exonerado este de publicidad al quedar el procedimiento liquidatorio y sancionador en suspenso tras su remisión a la Fiscalía para su instrucción.

Asimismo, sostiene que el listado de deudores solo puede venir referido a liquidaciones firmes en vía administrativa, pues la interposición de recurso -según apunta- (reposición o reclamación económico-administrativa) suspende automáticamente su ejecutividad (arts. 224 y 233 LGT). Enfatiza que solo frente a liquidaciones firmes cabe invocar las causas propias del apremio, errores materiales, de hecho, o aritméticos (en este sentido, la norma sí guardaría coherencia).

Insiste en que al tiempo de dictarse el listado (Decreto de 24 de mayo de 2017 del delegado del Área de Gobierno de Economía y Hacienda del Ayuntamiento de Madrid), ya se había negado el TSJ de Madrid la condición de "deudora" de la TGSS respecto de los tributos municipales.

En definitiva, impugnadas las liquidaciones por la TGSS una vez que le fueron giradas, entiende que dichas deudas no pueden ser tomadas en cuenta para ninguna publicación, menos aun cuando han sido anuladas al tiempo de publicarse el listado, por lo que procedería la revocación de la actuación administrativa.

4.- Oposición de la Comunidad de Madrid al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, presentó escrito de oposición de fecha 6 de julio de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, frente a la postura de la recurrente, la Comunidad de Madrid se adhiere y se remite íntegramente a la fundamentación contenida en la sentencia recurrida, por considerarla plenamente ajustada a Derecho

Destaca que la deuda global que refleja el listado ha de corresponder a un conjunto de liquidaciones tributarias o providencias de apremio que han sido giradas a cargo de la TGSS y, en tanto no hayan sido anuladas o declaradas contrarias a derecho, son válidas y eficaces, reuniendo los requisitos exigidos por el apartado primero del artículo 95. bis LGT.

Señala que la Ley General Tributaria no contempla la impugnación indirecta de las deudas o sanciones tributarias mediante la impugnación del listado de deudores; no sería posible, por tanto, que la TGSS pretenda atacar las liquidaciones o apremios que han sido girados a su cargo mediante la impugnación del listado que recoge una serie de deudas tributarias existentes y válidas. En consecuencia, la impugnación de la inclusión en el listado de deudores quedaría limitada a alegaciones exclusivamente relacionadas con errores materiales o de hecho -como señala la ley-, y, por tanto, no podría extenderse a cuestiones jurídicas que deben alegarse en el momento de la impugnación de las deudas.

Conforme a lo expuesto, se opone al recurso de casación y, en respuesta a las cuestiones planteadas en el Auto de admisión, solicita que se fije la siguiente doctrina:

"1.1. Que 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.

1.2. Que, en caso de impugnación por el interesado de su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias tal impugnación abarca únicamente errores materiales debiendo quedar excluidas cuestiones jurídicas."

5.- Oposición del Ayuntamiento de Madrid al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La letrada del Ayuntamiento de Madrid, en representación del Ayuntamiento de Madrid, presentó escrito de oposición de fecha 7 de julio de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, afirma que en la fecha en la que se aprueba la resolución que ahora se discute, la cuestión del sujeto pasivo del IBI y de la Tasa por prestación del servicio de residuos urbanos de actividades, tributos determinantes de la deuda de la TGSS, resultaba clara para la Administración municipal, esto es, consideraba que el sujeto pasivo de ambos tributos, en un caso como contribuyente (IBI) y, en otro caso, como sustituto del contribuyente, era la TGSS, organismo, por tanto, que se presentaba como deudor frente al Ayuntamiento.

Reconoce que el Tribunal Supremo, en sentencia núm. 479/2022, de 25 de abril, ECLI:ES:TS:2022:1618, ha manifestado que "El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el caso de los inmuebles de que es titular la Tesorería General de la Seguridad Social, pero adscritos o transferidos a una Comunidad Autónoma en virtud de los distintos Reales Decretos sobre traspaso a las Comunidades Autónomas de las funciones y servicios del Instituto Nacional de la Salud, es la Comunidad Autónoma", pero que esa sentencia no se había dictado aún en la fecha en que se publicó la resolución de 27 de julio de 2018 cuestionada.

Señala que la Ley contempla solo dos supuestos que pueden dar lugar a la exclusión de aquellas deudas no abonadas en el período voluntario de pago: que la deuda se encuentre aplazada o que la deuda se encuentre suspendida. Y, ni en un caso ni en otro se encontraban las deudas de la TGSS en el listado que se impugna.

Además, el artículo 95.bis), en el apartado 6, establece que "Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos

de los que se 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".

Es decir, afirma, cuando la Ley quiere distinguir lo hace. Y, en este caso, excluye, expresamente, del listado de deudores solo aquellas deudas aplazadas o suspendidas, pero no las que se encuentran recurridas, sin más.

En este sentido, niega que las deudas cuestionadas se encontraran suspendidas o aplazadas a 31 de diciembre de 2016. De lo contrario -enfatiza- no se hubieran incluido en el listado de deudores.

Postula que la impugnación debe limitarse a la revisión de la existencia de errores de hecho y que, al igual que ocurre con las impugnaciones de las diligencias de embargo y de las providencias de apremio, deben considerarse limitados los motivos de oposición, por lo que no puede extenderse a cuestiones jurídicas que han de ser alegadas al impugnar las deudas.

Patrocina que la Ley tampoco exige que las liquidaciones adeudadas hubieran adquirido firmeza, pues, en su opinión, si la Ley lo hubiera querido lo hubiera dicho expresamente, como hace respecto de las suspensiones y aplazamientos.

Solicita que se fije la siguiente doctrina:

"Primero: Determinar la procedencia de 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.

Segundo: En caso de impugnación por el interesado de su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias tal impugnación abarca únicamente errores materiales debiendo quedar excluidas cuestiones jurídicas."

6.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de julio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de enero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La delimitación de la controversia jurídica.*

El recurso de casación plantea, por un lado, si es posible incluir en la denominada lista de morosos del artículo 95 bis de la LGT, aquellas deudas o sanciones tributarias que no sean firmes por encontrarse -como ocurría en este caso-, impugnadas en sede judicial; por otro lado, habremos de indagar el alcance de la impugnación, por parte del interesado, de su inclusión en esa lista de deudores, específicamente, si ha de limitarse únicamente a constatar y poner de manifiesto errores de hecho o materiales o si también puede referirse a cuestiones jurídicas como, en el caso que nos ocupa, su propia condición de deudor de la Administración.

Importa hacer, de entrada, las siguientes observaciones.

Primera, desde la promulgación de la medida prevista en el art 95 bis LGT, gran parte del debate sobre la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias ha girado en torno a los derechos a la privacidad y a la protección de los datos personales, aspectos que, como es natural, suelen protagonizar el debate.

Sin embargo, no acontece así en este caso, en el que, desde la perspectiva que nos ocupa, por razones obvias no cabe hablar del derecho de privacidad de una entidad jurídica pública como la TGSS, lo que no obsta a que dejemos expresa constancia de la jurisprudencia, de sus excepciones o de la aplicación del principio de proporcionalidad que, anticipamos ya, evoca unas ideas de valoración y ponderación, a las antípodas del automatismo que parece emanar de la dicción literal del precepto.

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 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.

Segunda, pese a la alegación de la TGSS de que las deudas se encontraban suspendidas automáticamente por efecto de los artículos 224 y 233 LGT, el auto de Admisión describe el escenario contrario y la Administración local desmiente categóricamente esa circunstancia. De este modo, haremos abstracción de que la ley declare inembargables sus bienes (ex artículo 108 TRLGSS) o, en fin, de que esta disputa represente el paradigma del

desconocimiento de los mecanismos articulados para procurar la satisfacción y pago de deudas entre diferentes Administraciones públicas.

Segundo. *Algunas consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT .*

El artículo 95 bis LGT, introducido por la 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) constituye el marco jurídico inmediato del asunto.

Si bien el precepto ha sido posteriormente modificado por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de trasposición de la Directiva 2016/1164 sobre Normas contra las prácticas de elusión fiscal, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, en su redacción vigente a 27 de julio de 2018 -fecha de la resolución impugnada que acuerda la publicación del listado de deudores de 2017-, expresaba lo siguiente:

"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 por deudas o sanciones tributarias cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.

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

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

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

- Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.
- Personas Jurídicas y entidades del art. 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

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. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

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.

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 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio. Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se 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.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa."

Destacamos una serie de consideraciones sobre el artículo 95 bis LGT, que, a nuestro juicio, tienen proyección e interés en este asunto.

- 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).
- Llama la atención que, en su versión original, el artículo 95 bis LGT no incorporaba ninguna referencia al Derecho de la Unión Europea pese a que, la protección de datos es materia armonizada. Sin embargo, la laguna se colma con la Ley 11/2021, de 9 de julio, al expresar ahora que "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."
- 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, toda vez que, con relación a estas, el precepto se refiere únicamente a la publicación de su importe conjunto. 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, al referirse a los tributos que pueden ser objeto de incorporación al listado 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.

Tercero. *El carácter reservado de los datos fiscales y la privacidad.*

1.- La perspectiva nacional

Como se ha apuntado, la publicación de un listado de deudores tributarios puede comportar una injerencia para la reputación o la privacidad, evidenciando la proyección de los artículos 18.1 y 18.4 CE, que cabe modular a través de otros intereses con relevancia constitucional, de acuerdo con las exigencias del principio de proporcionalidad, límites que operan como garantías (por todas, SSTC 96/2012, de 7 de mayo y 17/2013, de 31 de enero).

Reiterada doctrina del Tribunal Constitucional reconoce "un derecho fundamental autónomo a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona" (STC 11/1998, de 13 de enero) otorgando a su titular "un

haz de facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos" (STC 254/1993, de 20 de julio).

Las cautelas que, sobre la base de la protección de los datos personales, impiden su "comunicación indiscriminada [...] afectos a finalidades concretas y predeterminadas que son las que motivaron su recogida y tratamiento" (STC 17/2013, de 31 de enero) se vislumbran nítidamente en el artículo 95 LGT, al proclamar el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, cuyo contrapunto es el derecho de los obligados tributarios -art. 34.1 i) LGT- "al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes".

2.- Algunas referencias jurisprudenciales con relación a la Convención Europea de Derechos humanos

La sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 27 de junio de 2017, Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy v. Finlande (núm. 931/13) se refiere a un supuesto en el que unas empresas publicaron datos personales (entre ellos, fiscales) relativos a 1,2 millones de personas. Las autoridades finlandesas consideraron que dicha publicación masiva de datos era ilegal y las prohibieron en el futuro.

Interesa destacar que la sentencia admite que el detalle publicado sobre la renta imponible del trabajo y de otras fuentes, así como los activos netos imponibles de las personas físicas, entra claramente dentro del ámbito de la vida privada y, por tanto, del artículo 8 de la Convención "derecho al respeto a la vida privada y familiar".

Las empresas afectadas alegaron que esa prohibición había infringido su "libertad de expresión" (artículo 10 de la Convención), concluyendo el Tribunal de Estrasburgo que, efectivamente, se había producido una injerencia en el ejercicio de la libertad de expresión de las empresas demandantes, aunque no apreció su violación al tratarse de una injerencia prescrita por la ley, que perseguía el objetivo legítimo de proteger la privacidad de las personas y lograba un justo equilibrio entre el derecho a la vida privada y el derecho a la libertad de expresión. La sentencia valora, además, que la publicación y difusión masiva de los datos fiscales en cuestión no había contribuido a un debate de interés general y no se había ejercido con fines exclusivamente periodísticos.

Por otro lado, la sentencia de Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 12 de enero de 2021, B v. Hungría (núm. 36345/16), se refiere a un supuesto que ofrece cierta semejanza con el enjuiciado, al versar sobre la publicación en internet, por parte de las autoridades fiscales húngaras, de datos personales por impago de impuestos. La parte recurrente sostenía que la publicación de su nombre y de sus datos fiscales en la página web de la Administración, a causa del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, no resulta necesario en una sociedad democrática, lesionando su derecho a la privacidad porque, en su opinión, la razón principal de hacer públicos dichos datos fiscales era la humillación pública.

La sentencia de Sala de 12 de enero de 2021 -por cinco votos contra dos- no apreció la violación del artículo 8 de la Convención. El Tribunal observa que la autoridad fiscal publicó los datos personales en cuestión, debido al incumplimiento por parte del demandante de su obligación de contribuir a los ingresos fiscales, No obstante, teniendo en cuenta que los datos publicados contenían información sobre su situación económica, considera que los datos publicados por la autoridad fiscal entraban dentro del ámbito de aplicación de su vida privada y, por tanto, el artículo 8 resulta aplicable.

En este contexto -aclara la sentencia- no importa que los datos publicados se refieran a impuestos no pagados sobre actividades profesionales, si bien, a tenor de las circunstancias del caso, apreció que hacer pública la información en cuestión no puede constituir una intrusión grave en la vida privada del solicitante, entendiendo que la publicación de tales datos personales no había constituido una infracción de privacidad más allá de lo necesario para proteger el interés legítimo del Estado.

No obstante, el asunto fue remitido a la Gran Sala, que aceptó la solicitud de remisión, se celebró una audiencia el 3 de noviembre de 2021 y, actualmente, se encuentra pendiente de resolver.

3.- Algunas referencias jurisprudenciales con relación al Derecho de la Unión Europea.

La protección de datos de carácter personal de las personas físicas es una materia armonizada por el Derecho de la Unión.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea contempla la protección de datos de carácter personal (art. 8) como un derecho fundamental autónomo de la tutela de la vida privada (regulada en el art. 7).

En este sentido, resulta de aplicación 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) DO L 119/1, cuyo considerando 14, en línea con lo anteriormente advertido, explícita que "[l]protección otorgada por el presente Reglamento debe aplicarse a las personas físicas [y que] no regula el

tratamiento de datos personales relativos a personas jurídicas y en particular a empresas constituidas como personas jurídicas, incluido el nombre y la forma de la persona jurídica y sus datos de contacto."

Sin embargo, a efectos de contextualizar esta medida legislativa no puede obviarse que el Reglamento (UE) 2016/679 -al que, como hemos señalado, alude el art 95 bis LGT- habilita a que el Derecho de la Unión o los ordenamientos de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento, establezcan una serie de limitaciones (art 23) en el alcance de las obligaciones y de los derechos que delimita, "cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar" -por lo que aquí interesa-, "otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social".

Son muchos los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo en torno a la protección de datos de carácter personal, si bien nos referiremos únicamente a dos asuntos.

Primero, el resuelto por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 9 de noviembre de 2010, Volker, C-92/09, ECLI: EU:C:2010:662, que, en síntesis, plantea si el objetivo de conseguir transparencia en la gestión financiera de la política agrícola común ("PAC") puede, en principio, prevalecer sobre el derecho fundamental de las personas al respeto de su vida privada y datos personales y, en tal caso, dónde debe situarse el equilibrio entre ambos.

Evidentemente, el asunto no trata de la publicación de datos fiscales pero la sentencia interpreta una norma de la Unión -entre otras, el artículo 44 bis del Reglamento (CE) núm 1290/2005 del Consejo, de 21 de junio de 2005, sobre la financiación de la política agrícola común (DO L 209, p. 1)-, que obligaba a los Estados miembros a garantizar la publicación anual a posteriori de los nombres de los beneficiarios de ayudas del FEAGA y del Feader y de los importes percibidos por cada beneficiario con cargo a cada uno de estos Fondos, información que debía ser objeto de una "publicación general", de acuerdo al Reglamento (CE) núm. 1437/2007 del Consejo, de 26 de noviembre de 2007 (DO L 322, p. 1).

Entiende el Tribunal de Justicia que, respecto a las personas físicas beneficiarias de ayudas del FEAGA y del Feader, el Consejo y la Comisión no habían intentado ponderar, equilibradamente, por un lado, el interés de la Unión en garantizar la transparencia de su actuación y la utilización óptima de los fondos públicos y, por otro, los derechos fundamentales consagrados en los artículos 7 y 8 de la Carta (apartado 80), por ejemplo, tomando en consideración otras formas de publicación de la información relativa a los beneficiarios afectados menos lesivas para su vida privada o, en general, para la protección de sus datos de carácter personal (apartado 81).

Asimismo, afirma que, antes de divulgar información sobre una persona física, las instituciones están obligadas a poner en la balanza, por una parte, el interés de la Unión en garantizar la transparencia de sus acciones y, por otra, la lesión de los derechos reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta sin que quepa atribuir una primacía automática al objetivo de transparencia frente al derecho a la protección de los datos de carácter personal, ni siquiera aunque estén en juego intereses económicos importantes (apartado 85).

Segundo, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2017, Puškár, C-73/16, ECLI: EU:C:2017:725, dictada en el marco de un litigio entre el Sr. Prudencio, por una parte, y la Dirección de Tributos de la República Eslovaca, así como la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria, por otra parte, ante la pretensión de que su nombre fuera eliminado de una lista de personas consideradas testaferros por la Dirección de Tributos, lista elaborada por esta en el contexto de la recaudación y cuya actualización llevan la propia Dirección, las delegaciones de Hacienda subordinadas a esta y la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria.

Entre las preguntas prejudiciales del Tribunal Supremo de la República Eslovaca, enfatizaremos aquella por la que trasladaba sus dudas al Tribunal de Luxemburgo a efectos de saber si la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO 1995, L 281, p. 31) y los artículos 7 y 8 de la Carta se oponen a que, sin consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de la recaudación y de la lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida.

Del objetivo de asegurar un nivel de protección equivalente en todos los Estados miembros que persigue la Directiva 95/46, el Tribunal de Justicia deduce que su artículo 7 establece una lista exhaustiva y taxativa de los casos en que un tratamiento de datos personales puede considerarse lícito (apartado 105) y que el tratamiento de datos personales es lícito si "es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos" (apartado 106).

La sentencia no aprecia que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 se oponga a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, mediante la elaboración de la lista controvertida, pero las condiciones y garantías que establece son claras y rotundas, al admitirse dicha posibilidad "siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés

público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurran todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito" (apartado 117).

Para el Tribunal de Justicia, que una persona esté incluida en la lista controvertida puede suponer una injerencia en algunos de sus derechos, puesto que podría dañar su buen nombre y afectar a sus relaciones con las autoridades tributarias, afectar a su presunción de inocencia (derecho plasmado en el artículo 48, apartado 1, de la Carta) y a la libertad de empresa (reflejada en el artículo 16 del mismo texto) de las personas jurídicas relacionadas con las personas físicas incluidas en la lista controvertida (apartado 114).

Por tanto, el asunto se resuelve en términos de proporcionalidad al encomendar a los jueces nacionales que comprueben si la lista controvertida resulta necesaria para el cumplimiento de misiones de interés público, teniendo en cuenta, en particular, la finalidad exacta de la elaboración de la lista, los efectos jurídicos a que se sujeta a las personas que figuran en ella y si la lista misma es o no pública (apartado 111), afirmando que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario (apartado 112), que no existan medios menos gravosos para alcanzarlos (apartado 113) y que han de concurrir las demás condiciones de la Directiva para que el tratamiento de datos personales sea lícito (apartado 115), advirtiendo, por último, de que, aun si existieran motivos para limitar algunos de esos derechos, tal limitación debería ser necesaria para la salvaguardia de otros intereses, como en el caso, un interés económico y financiero importante en asuntos fiscales (apartado 116).

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 explicita 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 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 improcedente 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 despropocionadas 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.

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 inadvertida 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.

Sexto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"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".

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.

Atendida, por lo demás, la argumentación desplegada a lo largo de este pronunciamiento, desestimamos el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), cuya consecuencia, anulatoria de la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, confirmamos.

Séptimo. *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 1467/2021, interpuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), que estimando el recurso de la Tesorería General de la Seguridad Social, anuló la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, por la que se acuerda la inclusión de la Tesorería General de la Seguridad Social, a los efectos del art 95 bis LGT, en el listado de deudores de la Hacienda Pública municipal por deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo que no se encuentren aplazadas o suspendidas cuyo importe supera 1.000.000,00 euros a fecha 31 de diciembre de 2017.

4.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.