

LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO Y EL LISTADO DE DEUDORES: STS DE 2 DE FEBRERO DE 2023, REC. NÚM. 5225/2020

Marta Moreno Corte

Doctora en Derecho

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Resumen

Según la STS 130/2023, de 2 de febrero, la deuda resultante de la liquidación vinculada a delito no cumple con las exigencias del art. 95 bis LGT y, en consecuencia, no es apta para ser incluida en el listado de deudores. El Alto Tribunal fundamenta su decisión en la ausencia de firmeza de esas «deudas», en la presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito y en la necesaria congruencia entre las cautelas exigidas para la publicación del listado de «deudores» (art. 95 bis LGT) y los datos recogidos en las sentencias condenatorias de los «defraudadores» (art. 235 ter LOPJ).

Palabras clave

Listado de deudores; liquidación vinculada a delito; sentencias condenatorias firmes; presunción de inocencia; preferencia del orden penal.

Abstract

In its judgment 130/2023 of 2nd February, the Supreme Court decided, under article 95 bis of the General Taxation Law, that debts resulting from provisional tax assessments related to tax crimes cannot be included in the list of tax debtors. The Court based its decision on the fact that such debts have not become definite; on the presumption of innocence of the taxpayer suspected of the tax offense; and on the requirement to meet both the conditions for publishing the list of «tax debtors» (art. 95 bis of the General Taxation Law) and the conditions for publishing the data of those «convicted for tax fraud» (art. 235 ter of the Organic Law of the Judiciary).

Keywords

List of tax debtors; tax assessments related to tax crimes; final condemnatory sentence; presumption of innocence; priority of the criminal order.

Cómo referenciar: Moreno, Corte, M. (2023). La liquidación vinculada a delito y el listado de deudores: STS de 2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020. *Revista Técnica Tributaria* (141), 179-187.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Consideraciones previas: la distinción entre «deudor» y «deudor defraudador»
 - 4.2. La firmeza como requisito imprescindible para la inclusión del deudor en el listado
 - 4.3. La presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito
 - 4.4. La necesaria congruencia entre las previsiones sobre la publicación del listado de deudores (art. 95 bis LGT) y de los datos de las sentencias condenatorias (art. 235 ter LOPJ)

1. Doctrina del tribunal

La liquidación vinculada a delito dictada generalmente ante el descubrimiento de indicios de delito contra la Hacienda Pública no cumple con los requisitos del art. 95 bis LGT. Es decir, no constituye un «acto idóneo» para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en el listado de deudores, dada la «instrumentalidad» de tal liquidación «a las resultas de la causa penal». En consecuencia, solamente la sentencia condenatoria firme 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».

2. Supuesto de hecho

La obligada tributaria fue incluida en el listado de deudores publicado en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante *Acuerdo de publicación de listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 28 de junio de 2018*, por tener contraída una deuda de 27.842.580,49 euros a fecha de 31 de diciembre de 2017, resultante de una liquidación vinculada a delito dictada por la Administración tributaria por las irregularidades detectadas en el IRPF del ejercicio 2010.

El acuerdo de publicación fue recurrido, primero, en reposición, que fue desestimado por resolución de 30 de agosto de 2018, del director general de la AEAT; a continuación, ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 6, quien desestimó sus pretensiones mediante sentencia de 18 de enero de 2018, al entender que la inclusión en el listado de deudores es una medida contra el fraude fiscal «totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios», pero sin abordar la posible vulneración del art. 95 bis LGT; seguidamente, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, en su sentencia de la Sección 7ª de 9 de junio de 2020, tras reiterar que «la medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios», recalcó que, a la luz del art. 95 bis LGT, bastaba con «que la deuda haya sido liquidada y sea ejecutiva» para su inclusión en el listado. Finalmente, se interpuso un recurso de casación planteándose ante el Tribunal Supremo las siguientes cuestiones:

1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal (art. 18 CE) de la publicidad que contempla el art. 95 bis LGT.
2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplían o no los requisitos del art. 95 bis.3 LGT para que procediese la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que su aplicación, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado.

3. Fundamentos de derecho

La STS 130/2023, de 2 de febrero [rec. núm. 5225/2020 (ECLI:ES:TS:2023:215)] se remite a la jurisprudencia recogida en las previas sentencias 50/2023, de 20 de enero [rec. núm. 1467/2021 (ECLI:ES:TS:2023:217)] y 86/2023, de 25 de enero [rec. núm. 465/2021 (ECLI:ES:TS:2023:218)] para responder a la primera cuestión y recuerda que la injerencia provocada por la publicación del listado de deudores en los derechos del art. 18 CE, apartado 1 (derechos al honor y a la intimidad) y apartado 4 (derecho a la protección de datos de carácter personal), no supera el juicio de ponderación si las deudas o sanciones no son firmes. Ello se debe a que, atendiendo al principio de proporcionalidad, «cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas» para la consecución de objetivos legítimos perseguidos «debe recurrirse a la menos onerosa», de forma que «las desventajas ocasionadas» no sean «desproporcionadas» con respecto a tales objetivos (STS 50/2023, FD 4). Sin embargo, el daño causado al contribuyente mediante su «exposición pública como deudor —o como defraudador protagonista de una conducta reprochable— por una deuda que dimana de una actuación posteriormente anulada administrativa o judicialmente, es cualitativamente mayor que el daño que puede ocasionarse con la «posposición de la publicación a un momento en que esa deuda fuera ya inamovible» (STS 130/2023, FD 6.9).

En lo que se refiere a la segunda cuestión, el Alto Tribunal sostiene que la deuda resultante de la liquidación vinculada a delito no es apta para incluir al deudor en el listado previsto en el art. 95 bis LGT. Efectivamente, a la vista de la naturaleza de la liquidación vinculada a delito, no se está un «acto idóneo» para crear una deuda tributaria que permita incluir al deudor, por su impago, en el listado. Y ello porque no es un «acto administrativo propiamente dicho y, en tal condición, ni siquiera establece una deuda tributaria amparada en la presunción de legalidad», la cual «colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia» (FD 6.3). En definitiva, en los supuestos delito contra la Hacienda Pública, el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores queda reservado exclusivamente «a las situaciones de sentencia firme condenatoria», sin que sea suficiente «la mera liquidación de la deuda expresada» en la «liquidación vinculada a delito» (STS 130/2023, FD 6.11).

4. Análisis

4.1. Consideraciones previas: la distinción entre «deudor» y «deudor defraudador»

El art. 95 bis LGT, introducido por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria (en adelante, Ley 34/2015), recoge que la Administración «acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública», que incluirá «la identificación del deudor» y «el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago». Eso sí, solamente ampara la publicación de los deudores tributarios (personas físicas o jurídicas) que se encuentren en una situación de incumplimiento relevante de sus obligaciones tributarias, cuyas deudas y sanciones impagadas en periodo voluntario superen la cuantía de 600.000 euros¹.

La publicación del listado de deudores constituye un mecanismo que se enmarca 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» (apartado II del Preámbulo de la Ley 34/2015). Conviene apuntar, no obstante, que aunque el legislador venga justificando toda novedad legislativa en materia tributaria en el objetivo constitucionalmente legítimo de la lucha contra el fraude fiscal, la publicación del listado del art. 95 bis LGT está dirigida a *deudores*, no a *defraudadores*, ya que, como bien es sabido, la «defraudación fiscal» exige no solamente superar un umbral (de al menos 120.000 euros en el tipo general del art. 305 CP y de 600.000 euros en el tipo agravado del art. 305 bis CP), sino también el elemento intencional (el dolo), cuya concurrencia sólo corresponde determinar a la jurisdicción penal.

No cabe entonces calificar la publicación del listado como una medida contra el fraude fiscal, si a quien se dirige es a los *deudores*, tengan o no la condición de *defraudadores*. Cuestión distinta es que algunos de esos *deudores* sean también *defraudadores* cuando exista una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y un importe defraudado impagado que supere los 600.000 euros. Basta con consultar los datos de los últimos años para observar que se han incluido a 7.227 (2020) y 7.037 (2021) deudores en el listado, mientras que las condenas por delito contra la Hacienda Pública y/o la Seguridad Social fueron 818 (2020) y 1.001 (2021), de las cuales no todas van acompañadas de importes defraudados impagados que excedan la cuantía establecida en el art. 95 bis LGT. En el listado conviven entonces *deudores* —aquellos a los que se les imputan deudas y sanciones impagadas «firmes» (a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo)— y *deudores defraudadores* —aquellos condenados mediante sentencia «firme» por delito fiscal y con «deudas» impagadas vinculadas a este último (a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo objeto de comentario)—.

1 El importe de la cantidad adeudada fue reducido de 1.000.000 euros a los actuales 600.000 euros por 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.

4.2. La firmeza como requisito imprescindible para la inclusión del deudor en el listado

Antes de nada, conviene recordar que el Tribunal Supremo ha reiterado que la «firmeza» es un «elemento imprescindible para la inclusión de las deudas y sanciones tributarias en el listado al que se refiere el artículo 95 bis LGT» (STS 50/2023, FD 4). Esa exigencia de firmeza convierte automáticamente las deudas resultantes de las liquidaciones vinculadas a delito en «no aptas» para incluir a los afectados en el listado de deudores.

Como es sabido, la liquidación vinculada a delito no responde más que a las exigencias europeas que reclamaban a España que los procesos penales no paralizasen el cobro de las deudas tributarias, de forma que se estableció un método para que la Administración recaudase provisionalmente las cuantías vinculadas a los posibles delitos fiscales sin verse afectada por la larga duración de las causas penales. Siendo así, cuando la Administración tributaria aprecie «*indicios de delito contra la Hacienda Pública*», debe liquidar por separado los «*conceptos y cuantías*» vinculados o no «*con el posible delito contra la Hacienda Pública*» (arts. 305.5 CP y 250 LGT) y trasladar «*el tanto de culpa a la jurisdicción competente*» o remitir «*el expediente al Ministerio Fiscal*» (art. 253.1 LGT). Ahora bien, aunque generalmente el traslado de lo actuado a la vía penal no paralice el cobro de «*la deuda tributaria liquidada vinculada a delito*», esa liquidación deberá ajustarse posteriormente «*a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación*» (art. 257.1 LGT).

Lo anterior evidencia, tal y como ha puesto de relieve la sentencia objeto de comentario, que la liquidación vinculada a delito no recoge más que «*estimaciones o apreciaciones*» que desencadenan la causa penal (FD 6.10), correspondiéndole al juez el enjuiciamiento sobre la comisión o no del delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, la determinación final de la cuota eventualmente defraudada. Dicho sea, de otro modo, la liquidación vinculada a delito revela exclusivamente un juicio «*anticipatorio, conjetural [y] provisional*» efectuado por la Administración sobre la comisión del delito, que no da lugar a «*deudas fiscales en un sentido propio*» (FD 6.7). Es por ello que «*la mera liquidación de la deuda expresada en esa liquidación*» no basta para incluir al afectado en el listado. En tales supuestos, «*el régimen legal de publicidad de la identidad de los deudores*» queda reservado, «*de modo exclusivo, a las situaciones de sentencia firme condenatoria*» (FD 6.11).

4.3. La presunción de inocencia del obligado tributario sospechoso del delito

El Tribunal Supremo refuerza su postura acudiendo para ello al principio de presunción de inocencia del art. 24.2 CE al recalcar que, «*más que de liquidación vinculada a delito cabría hablar, con mayor propiedad, de delito vinculado a liquidación con total y absoluto sacrificio de la presunción de inocencia, derecho fundamental que solo puede neutralizar el juez penal*». Es decir, de acep-

tarse la inclusión en el listado de deudores de liquidaciones vinculadas a delito, «se colisionaría frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que solo se puede destruir mediante sentencia judicial condenatoria firme», en el seno «de un proceso público, seguido con todas las garantías y tras la acreditación, mediante prueba lícita, de la comisión de un delito y la determinación de su autor responsable y culpable». No «antes, ni por quien no es juez» (FD 6.3).

A pesar de que el legislador se refiere al obligado tributario sospechoso del delito fiscal como al «*presunto delincuente*» (apartado IV del Preámbulo de la Ley 34/2015), la garantía constitucional consagrada en el art. 24.2 CE es justamente la contraria, la de la «presunción *iuris tantum* de ausencia de culpabilidad» que excluye la presunción inversa (STC 184/2014, de 6 de noviembre, FJ 3), esto es, el «tener por culpable a quien no ha sido así declarado tras un previo juicio justo» (STC 153/2009, de 25 de junio, FJ 5).

El obligado tributario sospechoso de un delito es, como cualquier otro investigado, un *presunto inocente* hasta que la jurisdicción penal determine lo contrario, de manera que su inclusión en el listado de deudores por una deuda resultante de una liquidación vinculada a delito, sin que haya culminado el proceso penal en el que se resuelva si efectivamente se ha cometido, le sitúa en la posición contraria: la de *presunto delincuente* hasta que el juez penal determine o no lo contrario. Y no cabe olvidar que el demérito y el descrédito causado por la publicación del listado puede afectar a obligados tributarios posteriormente absueltos en el proceso penal cuya liquidación «vinculada» fuese posteriormente anulada (art. 257 LGT). Lo anterior ignora el contenido básico de la garantía constitucional del art. 24.2 CE, provocando consecuencias que, de resultar *a posteriori* indebida la publicación, «difícilmente podrían ser suficientemente reparad[a]s por la sola declaración de la incorrecta inclusión en la citada lista» (STS 50/2023, FD 4)².

4.4. La necesaria congruencia entre las previsiones sobre la publicación del listado de deudores (art. 95 bis LGT) y de los datos de las sentencias condenatorias (art. 235 ter LOPJ)

Desde la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinación información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, se ha atribuido carácter público «a los datos personales contenidos en las sentencias firmes condenatorias» por la comisión, entre otros, de delitos contra la Hacienda Pública (art. 235 ter LOPJ). Solamente cuando hayan adquirido firmeza, el letrado de la Administración de Justicia emitirá un certificado que será publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE), en el que se incluirá la identificación del proceso judicial, el nombre y

² Llegados a este punto, resulta conveniente apuntar que las consecuencias de la publicación errónea pueden afectar no solamente a los absueltos, sino también a los condenados con una cuota defraudada diferente a la previamente liquidada en vía administrativa –en cuyo caso habrá que realizar los ajustes necesarios– (art. 257 LGT). En otras palabras, a los condenados por delito fiscal y con importes impagados que quedasen por debajo de la base cuantitativa exigida para su inclusión en el listado.

apellidos del condenado (y, en su caso, del responsable civil), el delito por el que se le ha condenado, la pena impuesta y el importe del perjuicio causado a la Hacienda Pública (art. 235 ter LOPJ).

Como ha apuntado el máximo intérprete de la legalidad, «resultaría paradójico» 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» (STS 130/2023, FD 5.8).

Ciertamente, de un lado, no puede situarse el juicio apriorístico de la Administración tributaria sobre la comisión del delito y la cuantificación provisional de la cuota defraudada por encima de la valoración del juez. No hay duda de que la Administración tiene un papel fundamental en la lucha contra fraude fiscal pues es ella la que investiga en primer lugar los hechos fiscales y dirime si existen indicios racionales sobre la comisión del delito para dar traslado de lo actuado a la vía penal. Ahora bien, la *«preferencia del orden penal»* queda respetada, según el legislador, a través del *«obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y la cuantía de la defraudación»* (apartado IV del Preámbulo de la Ley 34/2015). Y de poco serviría el mecanismo de ajuste para respetar la preferencia del orden penal, si bastase con el juicio previo e indiciario de la Administración para categorizar al obligado tributario públicamente como un *deudor defraudador*, dejando en un segundo plano al que está llamado a ejercer la función jurisdiccional (art. 117.3 CE).

Y, de otro, las disposiciones sobre la publicación de listado (art. 95 bis LGT) y de los datos recogidos en las sentencias condenatorias (art. 235 ter LOPJ) han de ser congruentes porque pueden afectar a los mismos individuos: a los *deudores*, que también son *defraudadores*. Como se ha dicho, la calificación de *defraudador* y el importe del perjuicio causado a la Hacienda Pública sólo pueden ser establecidos por el juez en una sentencia condenatoria con fundamento en los hechos declarados probados en el proceso. Y, por tanto, los datos del *defraudador* recogidos en la sentencia (identificación e importe defraudado) coincidirán con los datos del *deudor* publicados en el listado en el caso de que la cuota defraudada impagada supere la base cuantitativa exigida por el art. 95 bis LGT (600.000 euros). En suma, la interpretación de la LGT no puede contrariar la dicción literal de la LOPJ y, menos aún, cuando las medidas recogidas en una y otra recaigan en los mismos datos (identificación del defraudador—deudor—y del importe defraudado—e impagado—), estén destinadas al mismo objetivo (fines *«preventivos y educativos»*) y afecten a los mismos derechos fundamentales (los del art. 18 CE).