



Roj: **SAN 2615/2020 - ECLI:ES:AN:2020:2615**

Id Cendoj: **28079230072020100356**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **28/09/2020**

Nº de Recurso: **2/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de apelación**

Ponente: **MARIA YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 8 30/09/2019 ,  
SAN 2615/2020**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso:** 0000002 /2020

**Tipo de Recurso:** APELACION

**Núm. Registro General:** 00008/2020

**Demandante:** Ezequiel

**Procurador:** MARIA TERESA ABAD SALCEDO

**Demandado:** AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

### **SENTENCIA N.º :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veintiocho de septiembre de dos mil veinte.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** - Contra la sentencia referida *ut supra* se interpuso recurso de apelación mediante escrito presentado en plazo en mérito a las alegaciones que en tal escrito se contienen y que son dadas aquí por reproducidas en aras de la brevedad. Admitido el mismo, se dio a los autos legal curso en sede de Instancia, con traslado a la demandada que lo impugno.

**SEGUNDO** .- Por Diligencia de Ordenación se acordó remitir las actuaciones a esta Sala.



**TERCERO** .- En la tramitación del presente recurso de apelación se han observado todas las prescripciones legales, salvo determinados plazos procesales, por acumulación de asuntos ante la Sala; habiéndose señalado para votación y fallo el día 15/09/2020, en el que, efectivamente, se ha deliberado, votado y fallado, siendo ponente la Ilma. Sra. Dña. Maria Yolanda de la Fuente Guerrero, que expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Objeto del recurso de apelación**

**PRIMERO.-** Ti enen su origen los presentes autos en la impugnación de la sentencia nº 152/2019, de 30 de septiembre, dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 8 en el Procedimiento Ordinario nº 33/2018.

**SEGUNDO.-** La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. Ezequiel , contra la resolución de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) de fecha 28-6-2018, de publicación del listado de deudores por situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

**TERCERO.-** En lo que interesa al presente recurso de apelación, la sentencia de instancia razona del siguiente modo:

*"SEGUNDO.- El recurso ha de ser desestimado. En primer lugar, se alega por el recurrente la inaplicación del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria por estar en notoria contradicción con lo dispuesto en la Ley del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas,...*

*Así, en el artículo 95 bis, de la citada Ley 58/2003 ,..*

*En el precepto inmediatamente transcrito se regula un procedimiento especial en materia tributaria, cuyo objeto es hacer públicos los nombres de las personas físicas y jurídicas que tienen grandes deudas con la Hacienda Pública, al superar las mismas el importe de 1.000.000,00 de euros.*

*Dado el carácter especial del referido procedimiento, las disposiciones establecidas en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, se aplicarán con carácter supletorio...*

*Precisamente, las deudas que el recurrente D. Ezequiel mantiene con la AEAT, y que son objeto de publicidad, provienen de actuaciones de aplicación los tributos, así como de las sanciones impuestas por tales actuaciones, por lo que ninguna duda puede suscitarse respecto a la aplicación de las especialidades contempladas en el artículo 95 bis de la citada Ley 58/2003 , existiendo una remisión genérica a las mismas en la Disposición Adicional 1ª.1.a ) y c) de la Ley 39/2015 , también citada.*

*Contrariamente a lo mantenido por la parte actora en su demanda, en el presente asunto existe un acto administrativo, como es el acuerdo adoptado por la AEAT en fecha 28- 6-2018, en el que se decide dar publicidad, entre otras, a la deuda que D. Ezequiel mantiene con dicho organismo público estatal, y previamente a la adopción de tal acto administrativo, se dio la preceptiva comunicación a dicho contribuyente, que hizo uso del trámite de alegaciones conferido al efecto.*

*No puede por ello apreciarse tacha de irregularidad alguna, ni mucho menos con alcance anulatorio, pues ninguna indefensión se le ha causado al ahora demandante, que a tenor de lo que alega en su escrito de demanda, confunde la actuación material de la publicación, con el acto administrativo preexistente, adoptado por el acuerdo de la AEAT de fecha 28-6-2018.*

**TERCERO.-** *Ta mbién se alega por el recurrente el incumplimiento por la AEAT de la obligación de garantizar un periodo temporal máximo de exposición pública de tres meses, garantía que opera tanto mediante la retirada de la información al expirar dicho plazo como con el impedimento real y efectivo de que, durante el mencionado periodo temporal, se puedan procesar y tratar los datos que figuran el listado de deudores, por lo que continua publicada en internet información sobre el recurrente que, además de dañar notoriamente su reputación, le está causando gravísimos perjuicios económicos y patrimoniales y, lo que es aún más grave, se le ha creado una negativa reputación en medios de comunicación y redes sociales que le hace imposible poder acometer actividad profesional, comercial o empresarial alguna que a su vez le permita generar ingresos para poder saldar las deudas vivas con la Hacienda Pública, motivo de impugnación que no puede prosperar.*

*A pesar de la amplia prueba aportada por el recurrente, a través de ella no podemos considerar acreditado que por la AEAT se incumpliera lo previsto en el artículo 95 bis.4, párrafo noveno, de la citada Ley 58/2003 , en el que se prevé lo siguiente...*



Resulta acreditado que la AEAT, transcurrido el plazo de tres desde la publicación en su sede electrónica del listado de deudores, recogido en el acuerdo adoptado por aquella en fecha 28-6-2018, procedió a retirar el mismo, y además se publicó en un tipo de documento que impedía la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet.

Lo anterior, sin perjuicio de que mediante buscadores de internet, se integrara la página en que apareció la publicación que aquí nos ocupa, para posteriormente indexarla, como así se alega por la Abogacía del Estado en su escrito de contestación a la demanda, recogiendo en ésta las medidas que utiliza la AEAT para evitar la indexación, y que son las siguientes:

El recurrente no ha aportado prueba alguna que acredite que la indexación de sus datos se hiciera desde la sede electrónica de la AEAT, y tampoco ha demostrado que transcurrido el plazo de tres meses desde la publicación, por dicho organismo público no se procediera a la retirada de la misma.

**CUARTO.**- Ot ro motivo de impugnación que se esgrime por el recurrente es el referido al incumplimiento por el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria de los requisitos establecidos por el Tribunal Constitucional para dar legitimidad a la vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de los datos personales, y arbitrariedad y desproporcionalidad de la medidas de publicación de los listados de deudores....

No puede apreciarse la vulneración de los derechos fundamentales invocados por el recurrente, cuando por el legislador se ha establecido un procedimiento de publicación de deudores tributarios, dando prioridad al interés público perseguido con dicha publicación, respecto a tales derechos. Y en consonancia con ello, tampoco puede considerarse que el acto administrativo impugnado incurra en arbitrariedad y desproporcionalidad.

A este respecto, procede traer a colación la reciente Sentencia dictada en fecha 21-3- 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso de apelación 60/2018 ) en cuyo fundamento de derecho primero se recoge lo siguiente:...

La Sentencia inmediatamente transcrita, considera procedente la publicidad realizada por la AEAT, trayendo a colación la fundamentación que se recoge en la exposición de motivos de la Ley 34/2015, por la que se introdujo el artículo 95 bis en la Ley 58/2003 , considerando que prima el interés público en materia tributaria, con respecto a la afectación de la publicación a algunos derechos fundamentales. Y conforme a lo razonado en dicha Sentencia, no puede apreciarse los incumplimientos que se alegan por el demandante.

**QUINTO.**- Finalmente se alega por el recurrente la pertinencia de formular una cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria por vulneración específica del artículo 18 de la Constitución , así como de los artículos 9.1 y 103.1 de la misma, pretensión que igualmente debe de ser rechazada.

También sobre este motivo de impugnación, procede traer a colación la citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 21- 3-2019 , en cuyo fundamento de derecho segundo se recoge lo siguiente:

..

Efectivamente, los derechos fundamentales invocados por el recurrente, no son ilimitados, y por ello se puede establecer determinadas limitaciones de los mismos, derivadas del sistema tributario establecido igualmente en la Constitución española, por lo que resulta improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, que el recurrente insta en su escrito de demanda.

.."

### **Posición de las partes**

**CUARTO.** - La parte apelante solicita a la Sala que revoque la Sentencia num 152/2019 del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo num 8, procediendo a su revocación y a estimar íntegramente la demanda presentada contra el acto impugnado, declarando la nulidad de pleno derecho, reconociendo al demandante su derecho a ser resarcido e indemnizado por los daños y perjuicios causados y la ilegalidad del procedimiento administrativo seguido hasta la aprobación del acto administrativo objeto de recurso.

En síntesis, la parte apelante alega los siguientes motivos de apelación:

1. incumplimiento de los derechos y garantías constitucionales y legales establecidos en la normativa general reguladora del procedimiento administrativo: el apelante sostiene que el artículo 95 bis de la LGT , en contra de lo resuelto por la Sentencia de instancia, establece una limitación de los derechos que para el administrado establece la ley 39/2015. Afirma que no existe amparo legal para establecer esta regulación, por cuanto no concurren las causas de excepcionalidad que la L 39/2015 establece para ello. El artículo 95 bis de la LGT no puede considerarse como parte de los procedimientos de gestión tributaria ni de los de carácter sancionador.



2. el procedimiento regulado en el artículo 95 bis de la LGT contempla la comunicación al interesado de la propuesta de inclusión, la presentación de alegaciones con carácter restrictivo y el acuerdo de publicación del listado, sin que medie un acto administrativo individual que le informe de su inclusión definitiva en el listado, ni resuelva sus alegaciones. Se modifica el régimen de alegaciones, la forma de notificación sin contemplar una resolución, estableciendo que tras realizar, en su caso, las rectificaciones oportunas " se dictará el acuerdo de publicación".

3. Incumplimiento por parte de la AEAT del artículo 95.4 bis de la LGT : la parte demandante sostiene que la norma obliga a aplicar medidas que impidan la indexación, lo cual ha sido reconocido como imposible por los servicios técnicos de la AEAT. Añade que la imposibilidad material del cumplimiento de la normativa legal aplicable, le ha producido y produce gravísimos daños y perjuicios materiales y morales en el apelante y en su familia, por lo que solicita su derecho a ser indemnizado por los daños y perjuicios causados por el funcionamiento anormal de la AEAT. En lo que respecta a la cuantía de la indemnización, en el supuesto de ser reconocido el derecho a ella, afirma que será concretada en el momento procesal oportuno, valorando para ello los perjuicios que la negligente actuación de la AEAT le ha causado.

4. vulneración del derecho a la intimidad y a la protección de los datos personales: la parte apelante no comparte los razonamientos de la Sentencia de Instancia que a su vez reproduce los razonamientos de la Sentencia de esta Sala de 21 de marzo de 2019 dictada en el recurso de apelación num 60/2018 , reiterando los argumentos que fueron expuestos en el escrito de demanda. La Sentencia de instancia no ha analizado el grado de cumplimiento o no de los requisitos establecidos por el TC para determinar si una vulneración de derechos fundamentales está justificada. Concluye que la medida contemplada en el artículo 95 bis de la LGT no cumple con ninguno de los requisitos que el TC, entre otras, en la STC 233/2005, de 26 de septiembre , identifica como de obligada concurrencia para estimarla legítima desde la óptica del respeto a los derechos fundamentales. Sostiene que si bien cabe entender cumplido los dos primeros requisitos ( existencia de un fin constitucionalmente legítimo y previsión legal de la intromisión, ) , no puede considerarse que la medida regulada en el artículo 95 bis de la LGT cumpla con el principio de proporcionalidad en sentido estricto, siendo mayores los perjuicios que causa que los efectos positivos que genera. En concreto, la parte apelante afirma , la inclusión en el listado de deudores que reúnen las condiciones recogidas en el citado precepto se hace sin discriminación alguna a las causas que han motivado el impago y a la voluntariedad, sin atender a las vicisitudes posteriores pero previas a la publicación. Ello provoca que los datos personales de deudores de la Hacienda Pública se encuentren expuestos a la publicidad más absoluta, con el perjuicio que conlleva para su reputación e imagen personal y profesional. Por tanto, "el contenido de la medida merece ser calificado como arbitrario ( por no tener en cuenta el estado de las deudas del obligado en el momento de la injerencia en sus derechos constitucionales) y absolutamente desproporcionado con los fines que manifiesta perseguir ( supuestamente la lucha contra el fraude fiscal)." El legislador "podría" haber optado por otro tipo de medidas menos agresivas, siendo mayores los perjuicios que causa que los efectos positivos que genera en pro de la consecución de la finalidad constitucional que persigue.

### **Sobre los motivos del recurso de apelación**

**QUINTO.-** Sobre el incumplimiento de las garantías del procedimiento administrativo común.

La parte apelante sostiene que el acto administrativo recurrido no se ajusta a lo que, en materia de procedimiento, prevé la Ley 39/2015.

Este motivo no puede ser estimado. El apelante se limita a discrepar de la Sentencia y sostiene que el artículo 95 bis de la LGT establece una limitación de los derechos que para el administrado regula la Ley 39/2015, sin amparo legal para ello.

Ello no supone una crítica a la Sentencia, sino su mera disconformidad y un planteamiento alternativo.

La Disposición Adicional 1ª de la Ley 39/2015 establece, en lo que aquí puede interesar, lo siguiente:

#### **" Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.**

1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se registrarán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2 . Las siguientes actuaciones y procedimientos se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa....



c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería..."

De lo expuesto, debe concluirse que la regulación de la Ley 39/2015 sólo es aplicable subsidiariamente, esto es, en defecto de normativa propia en la materia y en la presente materia existe la regulación contenida en el artículo 95 bis.

Tal Disposición adicional, en cada uno de sus dos apartados, alude a dos tipos de procedimientos:

1. Por un lado, en el apartado 2, recoge una serie de procedimientos en los que la aplicación de la Ley 39/2015 tiene carácter únicamente supletorio; y en ellos se incluyen los procedimientos de aplicación de los tributos y los procedimientos sancionadores tributarios.

2. Por otro lado, en el apartado 1, se alude de forma mucho más amplia a cualquier procedimiento regulado en leyes especiales por razón de la materia. En ellos la aplicación de la Ley 39/2015 no es únicamente supletoria, pero se advierte que cuando tales leyes especiales "no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos **se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales**"

En este sentido cabe citar la STS de 27 de septiembre de 2002, dictada en el recurso de casación num 6691/1997, la Sentencia de 18 de julio de 2011 dictada en el recurso de casación num 681/2009.

Como la Sentencia de instancia argumenta, las deudas que el recurrente D. Ezequiel mantiene con la AEAT, y que son objeto de publicidad, provienen de actuaciones de aplicación los tributos, así como de las sanciones impuestas por tales actuaciones, por lo que ninguna duda puede suscitarse respecto a la aplicación de las especialidades contempladas en el artículo 95 bis de la citada Ley 58/2003, existiendo una remisión genérica a las mismas en la Disposición Adicional 1ª.1.a) y c) de la Ley 39/2015, también citada."

El procedimiento de publicación del listado de deudores del artículo 95 bis de la Ley 58/2003 no es un procedimiento sancionador tributario, como esta misma Sala ha resuelto y está, incluido en la Sección 3ª, del capítulo I del Título III de la LGT "La aplicación de los tributos", que tiene su regulación específica, por lo que con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1º de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, es de aplicación el mismo y no la Ley 39/2015.

#### **SEXO.- Sobre la omisión/supresión de trámites esenciales.**

La parte apelante sostiene que no se cumple las condiciones que prevé la Ley 39/2015 que permite excepcionar el cumplimiento de las formalidades y requisitos que se exigen para la adopción de un acto administrativo.

Este motivo debe decaer, en primer lugar porque es doctrina reiterada de la Sala III del Tribunal Supremo, entre otras, la Sentencia de 10 de octubre de 2006, sobre la inaplicación del procedimiento administrativo general a los procedimientos en materia tributaria, doctrina reiterada en la STS de 5 de mayo de 2014, dictada en el recurso de casación 5690/2011.

Por tanto, no existe la obligación de desarrollar mayor procedimiento administrativo antes de pronunciarse que el procedimiento previsto: ni es preciso un trámite distinto de alegaciones, dado que el trámite lo es a los efectos de poner de relieve errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1 del artículo 95 bis, haciendo uso el apelante del mismo, no siendo necesaria una notificación ad hoc, como quiera que el procedimiento finaliza con un acuerdo de publicación, una vez producido el acuerdo de rectificación, caso de ser necesario.

En todo caso, y nos remitimos a lo dicho en la Sentencia de instancia, el acuerdo adoptado por la AEAT en fecha 28-6-2018, en el que se decide dar publicidad, entre otras, a la deuda que D. Ezequiel, mantiene con dicho organismo público estatal, y previamente a la adopción de tal acto administrativo, se dio la preceptiva comunicación a dicho contribuyente, que hizo uso del trámite de alegaciones conferido al efecto. Por tanto, ninguna indefensión cabe alegar.

#### **SEPTIMO.- Sobre el incumplimiento del apartado 4 del artículo 95 bis de la LGT .**

El artículo 95.4 bis de la LGT dispone:

"...

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.*

.."

*En este apartado, ha de estarse a los fundamentos de la sentencia, así como a las acertadas alegaciones de la Abogacía del Estado : el apelante, como hizo en la instancia, confunde el acuerdo de publicación, con el acto de publicación, con las medidas que la Ley exige que se adopten en orden a impedir la indexación y con la obligación del fin de accesibilidad en tres meses. El objeto del recurso contencioso es el acuerdo de publicación y las alegaciones de la parte apelante no tienen que ver con este acuerdo sino con la publicación. Defecto en la publicación que no afectaría a la validez del acto sino a su eficacia.*

*Por otro lado, la AEAT tiene la obligación de evitar que los motores de búsqueda indexen su contenido así como la obligación de retirar su lista tres meses después de publicarla. Una y otra obligación ha sido cumplida por la Administración.*

*La interpretación que la parte demandante efectúa del apartado 4 del artículo 95 bis de la LGT no se ajusta al tenor literal de la norma: la publicación del listado se realiza por medios electrónicos, en la sede electrónica de la AEAT y la norma impone a la AEAT la obligación de impedir la indexación de su contenido, esto es, el contenido de dicha publicación y no de otras publicaciones. Y el apelante, como concluye la Sentencia de instancia, no ha aportado prueba alguna que acredite que la indexación de sus datos se hiciera desde la sede electrónica de la AEAT.*

*En todo caso, y como afirma la Abogacía del Estado, en ningún caso, un supuesto incumplimiento de las citadas garantías afectaría a la validez del acuerdo. En efecto, la adopción de medidas para impedir la indexación de la publicación y la retirada a los tres meses, en ningún caso, afectarían a la validez del acuerdo de publicación sino a su ejecución.*

*Finalmente, la pretensión indemnizatoria no es una pretensión nueva en el recurso de apelación, si bien, la parte apelante, como hizo en la instancia, se limita a afirmar sin justificación alguna que el funcionamiento anormal ( contra legem) de la AEAT le ha ocasionado unos gravísimos daños y perjuicios materiales y morales, que ni concreta, ni cuantifica ya que afirma que la cuantía de la indemnización "será concretada por mi representado durante el momento procesal oportuno, valorando para los perjuicios de toda índole que la actuación negligente de la AEAT le ha causado". Pretensión que no podría ser estimada, ante la falta de justificación y prueba de los supuestos daños, ausencia de cuantificación sin que quepa realizar peticiones ni sentencias con reserva de liquidación, conforme al artículo 219 de la LECV, aplicable supletoriamente a esta jurisdicción conforme a lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .*

#### **OCTAVO.- Sobre la vulneración de derechos fundamentales.**

*Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la Sentencia de 21 de marzo de 2019, en el recurso de apelación num 60/2018 , que en el fundamento de derecho segundo, dice:*

*" SEGUNDO.- La cuestión relativa a si la publicación de listado de morosos es respetuosa con el derecho fundamental del artículo 18.4 CE según el cual "la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos".*

*En realidad, este motivo de impugnación debería traducirse en el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que quien autoriza la publicación de los datos sobre impagos es la ley, en el que debería plantearse si el citado derecho fundamental debe reconocerse también a las personas jurídicas y si resulta vulnerado por la publicación de los listados de morosos. La legislación de protección de datos solo regula el derecho fundamental de las personas físicas a controlar sus datos personales (LO 5/1992, LO15/1999, LO 3/2018, Reglamento (UE) 2016/679).*

*No apreciamos por nuestra parte razones para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en tanto que el derecho fundamental a la protección de datos personales no es ilimitado y cuando entra en colisión con otros derechos y deberes de los ciudadanos, en especial el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. De manera que la ciudadanía tiene derecho a la publicidad en determinados casos sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales, sin que pueda ampararse la oposición a la publicación en la protección de datos personales, siempre que se respete el principio de proporcionalidad y exista una regulación predeterminada por la ley. En estos casos es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales.*



Tales requisitos son respetados en la regulación de la Ley General Tributaria, en tanto que limita la publicidad a deudas relevantes correspondientes a personas con gran capacidad económica y establece una regulación clara, en la que la persona afectada será oída antes de proceder a la publicación."

La parte apelante, no comparte los argumentos de la Sentencia de la Sala, a la que se remite la Sentencia de instancia. En concreto, afirma que no se ha efectuado un examen de los requisitos establecidos por el TC para determinar si una vulneración de derechos fundamentales está justificada.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia de 24 de febrero de 2020 en el recurso de amparo num 5010/2017 ha señalado "La restricción legal del derecho al honor: idoneidad, necesidad y proporcionalidad. En el sistema constitucional de 1978 no hay derechos fundamentales absolutos. Con tal que respete el núcleo esencial que actúa como el límite de los límites legales, el legislador puede definir el contenido de los derechos fundamentales y en especial establecer restricciones. Estas, sin embargo, necesariamente han de (i) preverse en norma de rango legal; (ii) orientarse a la realización de un fin constitucionalmente legítimo, y (iii) perseguirlo de un modo necesario y proporcionado, esto es, que la restricción legal, además de no ser sustituible por otra menos restrictiva, no genere más perjuicios al derecho al honor que beneficios para los fines constitucionales a que sirve."

Los requisitos o condiciones que conforman el juicio de proporcionalidad exigido por la jurisprudencia del TC para determinar la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos, son, que la medida sea "susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad)"; (ii) que, además, sea "necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad)"; y, (iii) finalmente, que la misma sea "ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto" (juicio de proporcionalidad en sentido estricto) ( STC 14/2003, de 28 de enero , FJ 9; en el mismo sentido SSTC 43/2014, de 27 de marzo , FJ2; 170/2013, de 7 de octubre, FJ 5 , y 39/2016, de 3 de marzo , FJ 5, entre otras).

La publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias, se produce cuando se concurren las siguientes circunstancias:

- a) *Qu e el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.*
- b) *Qu e dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.*

No se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

Como resulta de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre que introduce el citado artículo 95 bis en la LGT , esta medida 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.

Como recuerda la SAN de 4 de junio de 2018, dictada en el recurso de apelación num 19/2018 , fundamento de derecho quinto:

En el preámbulo de la Ley 34/2015 , de modificación parcial de la LGT se indican los argumentos que justifican la aprobación de esta norma que regula, entre otras cuestiones, la publicación de los listados de deudores a la Hacienda Pública. En este sentido, se señala que es necesario un reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del art. 31 CE y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo. En este sentido, el principio de transparencia y publicidad forma parte de los principios que deben regir la actuación de todos los poderes públicos para hacer efectivo el establecimiento de una sociedad democrática avanzada. Y es totalmente respetuosa con la reserva de los datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que esta 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 conjugados en la medida en que únicamente serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generen 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.

Prosigue el preámbulo de la Ley 34/2015 indicando que, 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 art. 41 LOPD . 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 publicarse. Como dice la sentencia recurrida, el daño a la reputación de la actora, la fiabilidad crediticia, el daño en el tráfico mercantil ceden ante la finalidad de prevención especial que justifica la norma . "

En este caso, la parte apelante sostiene que la publicación a que se refiere el artículo 95 bis de la LGT , no valora las acciones realizadas por el deudor entre el 31 de diciembre de un ejercicio y la fecha de publicación, por lo que la medida ya no es idónea para la finalidad que se pretende. Sigue diciendo que, como la medida no tiene en cuenta el estado de las deudas del obligado tributario en el momento de la injerencia en sus derechos constitucionales, resulta desproporcionada para los fines que manifiesta perseguir y el legislador podía haber optado por otro tipo de medidas menos agresivas, habida cuenta de las "incalculables consecuencias en la situación personal y en la reputación social del obligado tributario... la indudable merma de su reputación social y profesional, le impide desarrollar una actividad profesional o empresarial que coadyuve, mediante la generación de ingresos, a saldar sus deudas con la Hacienda Pública".

Este motivo tampoco puede ser acogido.

Esta actuación de la Administración (lucha contra el fraude fiscal) incide directamente en el deber que la CE establece en su artículo 31.1 de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pretendiendo dar efectividad al mismo. Por tanto, la medida obedece a una finalidad legítima, perfectamente razonada.

Por lo que toca al juicio de necesidad, las reformas anteriores no han sido suficientes para reducir el fraude fiscal. Por tanto, la medida discutida satisface el juicio de necesidad y no existía otra medida más moderada para cumplir la finalidad perseguida. Como razona la parte apelada "aunque diversas leyes han introducido importantes cambios en la normativa recaudatoria, las cifras de deuda en vía ejecutiva que no se logra cobrar no han cesado de incrementarse año tras año, lo que evidencia que las reformas legislativas anteriormente realizadas no han incidido en la concreta cuestión o, en su caso, no han dado resultado. De este dato se puede inferir que las reformas anteriores no han sido suficientes para lograr tal objetivo, lo que justifica la introducción de nuevas medidas legislativas orientadas a la consecución de los mismos fines. Así, es notorio el

cambio de tendencia desde la segunda lista publicada (son datos públicos y publicados), ya que mientras que en el año 2016 la lista recogió una deuda total de 15.700 millones de euros, en 2018 se ha reducido a 15.300 millones de euros...la necesidad de las medidas como la actual no es exclusiva de España, sino que ha sido constatada por los países del entorno, siendo así que, como indica la Exposición de Motivos de la reforma," 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" y, como recuerda el Dictamen del Consejo de Estado, num. 130/2015, de 9 de abril, emitido con ocasión del Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, también "han publicado listas de deudores tributarios países como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia y Reino Unido.

Así, frente a lo expuesto, la parte actora critica la imposibilidad de que los contribuyentes que paguen entre el 31 de diciembre del año 2017 y el momento de la publicación no aparezcan en la lista, lo que, en primer lugar, no constituye la proposición de una medida más moderada, sino la misma medida con distinto alcance, en segundo lugar, no supone sino un diferimiento de la fecha del 31 de diciembre al 27 de junio del año siguiente y, en tercer lugar, si entre los fines de la norma, como reza la Exposición de Motivos, se encuentra el "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", difícilmente podría justificarse que tal necesidad se satisficiera con igual eficacia si la norma previera que superar la fecha límite anual en período ejecutivo no acarrea la consecuencia porque el incumplidor dispone de habilitación durante un conjunto de meses posteriores para enervar la consecuencia jurídica prevista en la Ley. Difícil promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria tendría lugar con una norma como la citada que fomentaría la planificación fiscal, y difícil instrumento preventivo y educativo constituiría si la norma operara en tales términos."

También se cumple el juicio de proporcionalidad estricta, pues el sacrificio de los intereses individuales que comporta la medida discutida, guarda una relación razonable y proporcionada con la importancia del interés público que se trata de salvaguardar. La intromisión es mínima en relación con el resultado perseguido. Por un lado, 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 período voluntario establecidos en la Ley en atención a la distinta tipología de las deudas. Por otro lado, se da publicidad a los datos mínimos imprescindibles para la identificación del





deudor y solo figurará el importe total, por referencia a un ejercicio, de la deuda con Hacienda, que no aparecerá desglosada.

En conclusión, la medida cumple los requisitos de idoneidad y necesidad y proporcionalidad en sentido estricto- en cuanto que resulta ponderada y necesaria para alcanzar el objetivo perseguido- y ello: i) principio de autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración que le otorga la prerrogativa de la presunción de legalidad de sus actos y la posibilidad de iniciar la vía ejecutiva si no ven cumplidas sus resoluciones, ii) reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos- total importe de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso superen el importe de 1.000.000 de euros, no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario ni aplazadas o suspendidas y iii) en la publicación del listado se especifica que la situación en el mismo reflejada, es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4 del artículo 95 bis- 31 de diciembre del año anterior al acuerdo de publicación-.

Debemos igualmente convenir con la Abogacía del Estado, que "el enjuiciamiento que la parte actora lleva a cabo de la proporcionalidad en sentido estricto se circunscribe a una serie de manifestaciones de índole subjetiva que no se compadecen con la realidad y finalidad de la medida en cuestión."

Por último, en materia de protección de datos, es preciso citar la SAN de 26 de octubre de 2018, de la Sección 1ª dictada en el recurso num 402/2017, que examinada el recurso contencioso interpuesto frente a una resolución de la Agencia Española de Protección de Datos, E/00797/2017, por la que se acordó no iniciar procedimiento administrativo. El actor denunció ante la Agencia Española de Protección de Datos el 4 de enero de 2017 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la publicación como deudor de la Hacienda Pública, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio del año 1998.

La Agencia Española de Protección de Datos acordó no iniciar procedimiento administrativo, en base al art. 11.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (en adelante LOPD), en relación con el art. 95 bis de la LGT .

El recurrente defendía que la publicación por parte de la Administración de una infracción administrativa, ya que según manifestaba había prescrito, vulneraba los arts. 18.1 y 4 y 53.1 de la CE, y el artículo 24.2 de la LOPD.

En ese caso, se trataba de la publicación por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de una deuda por importe de 3.605.853,53 euros, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas del ejercicio 1998.

La Sala concluye " el citado precepto ( artículo 95 bis de la LGT ) habilita legalmente a la Administración tributara para la publicación de la deuda tributara del aquí recurrente, por lo que conforme al art. 11.2 de la LOPD la actuación de la Administración se encuentra amparada, no siendo objeto del presente recurso, las cuestiones suscitadas en la demanda en relación con la prescripción de la deuda tributara, pues nos movemos en la materia de protección de datos, debiéndose desestimar el presente recurso contencioso-administrativo."

En consecuencia, debemos concluir que la medida en cuestión, no vulnera los derechos fundamentales invocados y consecuentemente no se considera necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

### Decisión del caso

Razones, todas las anteriores, que conducen a la confirmación de la sentencia de instancia con desestimación íntegra del recurso de la apelación interpuesto frente a ella.

**NOVENO.**- Con arreglo al art. 139 de la LJCA se imponen las costas a la parte recurrente.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sección séptima, ha dictado el siguiente

### FALLO

**DESESTIMAMOS** el recurso de apelación núm. 2/2020 promovido por Dña Teresa Abad Salcedo, Procuradora de los Tribunales y de D. Ezequiel contra la Sentencia num 152/2019, de 30 de septiembre de 2019 del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 8 dictado en el P.O. núm. 33/2018 , que se confirma, **condenando** a la parte apelante a abonar las **costas procesales** causadas en esta segunda instancia.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de la presente sentencia es susceptible de **recurso de casación** que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **30 días** contados desde el siguiente al de su **notificación**; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento



de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ