



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LAS NOVEDADES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA. “LA PENA DE ESCARNIO PÚBLICO”

Alumno: Sonia Díaz Alcalá

Mayo, 2016

LAS NOVEDADES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA. “LA PENA DE ESCARNIO PÚBLICO”

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	6
2.	MARCO NORMATIVO DE LA REFORMA FISCAL	7
2.1.	Proceso de aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	7
2.2.	Aspectos generales de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	9
2.3.	Claves de la reforma fiscal	11
3.	MODIFICACION DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA.....	16
3.1.	Trasformación normativa arrastrada por la crisis económica.....	16
3.2.	Relación del derecho sancionador en materia tributaria con el Derecho Penal.....	18
3.3.	Modificaciones en materia sancionadora introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	20
4.	LOS DELICADOS CONTORNOS DE LA TRANSPARENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	23
4.1.	¿Es compatible la publicidad de los deudores tributarios con el derecho a la protección de datos personales?	23
4.2.	La estrecha relación entre Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre y los artículos 95 y 95 bis de la LGT.	27
4.3.	Contraposición de opiniones	29

4.3.1.	Detractores de las publicaciones de listas de deudores así como sentencias condenatorias firmes de la misma naturaleza.	29
4.3.2.	Defensores de las publicaciones de listas de deudores así como sentencias condenatorias firmes de la misma naturaleza.	31
4.4.	Evolución de la opinión pública acerca del fraude fiscal y transparencia en España	31
4.4.1.	Opinión acerca del cumplimiento fiscal.....	31
4.4.2.	Opinión acerca del fraude fiscal.....	33
4.4.3.	Opinión pública acerca de la Ley de Transparencia.....	36
4.4.4.	Conclusiones	37
4.5.	Cambio normativo en la concepción del contribuyente	37
5.	CONCLUSIONES	39

Resumen

Nuestro estudio tiene como objetivo el análisis de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia sancionadora. Comenzaremos analizando el marco normativo de la reforma, para centrarnos específicamente en la modificación sufrida por la Ley General Tributaria en materia sancionadora; concretamente la inclusión del nuevo artículo 95 bis, que tanto debate ha generado. Inevitablemente tendremos que analizar las consecuencias de la crisis en la normativa tributaria sancionadora y tipos penales de contenido fiscal. Otro aspecto que abordaremos será el alcance de los principios de transparencia en este ámbito, es decir la compatibilidad del derecho a la protección de datos con la medida introducida por el artículo 95 bis, lo que exigirá un análisis breve de la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre. Para destacar la dimensión actual de la polémica, expondremos las opiniones más destacadas de la doctrina científica respecto a la publicación de listados de “deudores” tributarios, junto con un análisis sociológico de la percepción del ilícito fiscal y las medidas contra el fraude. Por último destacaremos los cambios normativos en la posición del contribuyente que se dejan entrever en la redacción actual de la norma. Todo lo cual nos permitirá extraer nuestras propias conclusiones críticas.

Summary

The objective of this study is to analyse the 34/2015 law of 21 September, based on a partial modification of the 58/2003 law of the General Tax Law of 17 December, regarding sanctioning .

To begin with, we will analyse the regulatory framework of the reform, to focus on the modification of the General Tax Law of 17 December, regarding sanctioning, specifically the inclusion of the new article 95 bis, which has provoked a great deal of discussion about it.

To remark the actual dimension of the polemic, we will now have to analyse the consequences of the crisis regarding the power to impose penalties by the central tax authority and the penal consequences of fiscal fraud.

Another subject that we dealt with is the scope of the transparency principles in this area, that is to say the compatibility of the right to the protection of personal data with the measures introduced in the article 95 bis, which will demand a brief analysis of the organic law 10/2015

of 10 September. We will also expose the most remarkable opinions of the scientific doctrine with regard to the publishing of tax debtor listings, together with a social analysis of the illicit tax and the measures against the fraud.

Finally, we will highlight the normative changes in the tax payer's position that will gradually result in the current redaction of the rule, enabling us to come to our own conclusions.

1. INTRODUCCIÓN

Los orígenes de la Ley General Tributaria se encuentran en la Ley 230/1963 de 28 de diciembre General Tributaria¹, que tenía como objetivo crear sistemas simplificados y adecuados para la aplicación de los tributos, establecer una única norma que agrupase la diversidad de regulación tributaria en un único texto y, por último, informar a los interesados de los distintos procedimientos tributarios.

Una primitiva norma que sufrió diversas modificaciones, en su intento de adaptarla a los cambios exigidos por el progreso del sistema tributario. El último exponente de esta evolución lo representa actualmente con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)².

En este contexto normativo histórico es relevante mencionar los cambios en la posición de la figura del contribuyente, y su percepción por los aplicadores del tributo. Con anterioridad al Estatuto del Contribuyente de 1998, éste carecía de derechos y garantías, reconocidos como tales en una norma jurídica. Con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías del Contribuyente³ se sitúa al obligado tributario en una nueva posición, reconociéndole ciertas garantías que debieran ser predicables para cualquier administrado.

No obstante --como destaca FERREIRO LAPATZA--, al atribuirle al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias la denominación de “contribuyente”, y no de “ciudadano”, puede percibirse que lo sitúa en una posición subordinada con respecto al Estado, que se vale de estas normas para reforzar sus potestades administrativas frente a un administrado en posición debilitada como ciudadano, como si la condición de contribuyente mermara sus facultades ciudadanas y el ejercicio de sus derechos.⁴

Con la nueva LGT, los derechos y garantías de los contribuyentes se integran con naturalidad en la sistemática de este texto normativo básico, una larga reivindicación que sigue siendo materia de discusión en la doctrina científica.

¹ BOE núm. 313, de 31 /12/ 1963.

² BOE núm. 302, de 18/12/2003.

³ BOE núm. 50, de 27 /2/ 1998

⁴ Vd. la posición crítica de este autor en, Ferreiro Lapatza. J.J. (1997). ¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Publica? *Revista Quincenal Fiscal*, 10, pp 1-4.

Por otra parte, y sin necesidad de especial indagación, se percibe un cambio de actitud del legislador y, muy particularmente, del aplicador de los tributos (Agencia tributaria) en materia sancionadora. También constatamos cierta mudanza en la forma de enfrentarse al delito fiscal, tanto por parte de la fiscalía, como por los tribunales de justicia. Y esto, sin especiales cambios normativos que lo justifiquen. Las nuevas actitudes parecen obedecer, más bien, al empuje de la presión social. Existe un cambio en la percepción ciudadana de las prácticas defraudatorias, lo que legitima sociológicamente cualquier medida antielusiva, ya sea disuasoria o directamente sancionadora.

Nuestro trabajo no se dirige al análisis sociológico del hecho fiscal, por lo que nos centraremos en el estudio de las previsiones legales frente a la infracción tributaria reguladas en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁵, y muy particularmente en aquellas que tratan de disuadir con la exposición pública de los infractores. Medidas que, tal vez impropiamente, hemos denominado “Pena de escarnio”, con la que se trata de cargar al infractor con una especie de “condena social”, añadida a la sanción administrativa o penal que le corresponda. Este último aspecto se recoge en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal⁶.

Como necesitamos contextualizar lo que quiere ser el objetivo de este estudio, analizaremos las medidas sancionadoras introducidas por las reformas tributarias aprobadas durante el periodo de crisis económicas, momento en el que hemos detectado ese cambio de percepción social legitimador de las nuevas políticas tributarias en materia sancionadora.

2. MARCO NORMATIVO DE LA REFORMA FISCAL

2.1. Proceso de aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para comprender el contenido de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, creemos conveniente conocer las distintas fases del proceso de aprobación legislativa.

⁵ BOE núm. 227, de 22/09/2015.

⁶ BOE núm. 218, de 11/09/2015.

En un primer momento el Gobierno aprueba el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, este anteproyecto de Ley tiene como objetivo –según propia declaración-- prevenir el fraude fiscal, aumentar la seguridad jurídica, reducir la litigiosidad y aumentar la eficacia de la acción administrativa en la aplicación de los tributos.

Para la elaboración del texto normativo, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha de tener en cuenta observaciones de otros organismos como puede ser la del Consejo General del Poder Judicial, o el Consejo de Estado. Consejo General del Poder Judicial (en adelante CGPJ) que examina el Anteproyecto y emite su informe el 29 de Agosto de 2014⁷. Después de la toma en consideración de éste, y otros informes de singular relevancia⁸, el texto elaborado será aprobado por el Consejo de Ministros para su ulterior elevación a las Cortes Generales como proyecto de Ley.

El día 14 de julio de 2015 la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados aprueba el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, después de debatir y, en su caso, aceptar las enmiendas presentadas⁹, que se incorporan al Proyecto de Ley, tal y como señala el Informe de la Ponencia publicado el 21 de julio¹⁰.

Por último, este Texto es remitido por el Congreso de los Diputados al Senado, el Proyecto de Ley entra en esta cámara el 24 de Julio. De las enmiendas presentadas, vuelven a aprobarse sólo las del Grupo Popular del Senado, y el nuevo texto será ratificado por el Pleno del Congreso, que aprueba el día 16 de septiembre de 2015, la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Durante este largo proceso de elaboración, se va filtrando un ligero, pero determinante, cambio en la concepción de la “moral pública”; nuestros legisladores intentan acompasarse con la mutación social a la que hemos hecho inicialmente referencia. El código de valores superiores contenido en nuestro texto constitucional, funciona como límite para la acción del

⁷ Vd. Consejo General del Poder Judicial. (2014). *Informe del Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria*. (Disponible on line: <http://www.poderjudicial.es>)

⁸ El Consejo de Ministros aprueba la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria una vez recibido el dictamen 30/2015 del Consejo de Estado del Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria.

⁹ De todas las enmiendas presentadas, se aceptan únicamente las del Partido Popular.

¹⁰ Congreso de los Diputados. (2015). *Informe de la Ponencia*. (Disponible on line: <http://www.congreso.es>)

gobierno y la actividad del legislador, pero su percepción depende de la conciencia social. Ninguno de los agentes que hemos mencionado en este proceso puede sustraerse de la influencia directa del sentir ciudadano, aunque tal vez no sean realmente conscientes. Sin esa transformación, ninguna de las medidas que analizaremos aquí hubiera sido emprendida.

La culminación de la reforma en este ámbito, la constituye la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, que se tramita de forma paralela a la modificación parcial de la LGT, por el procedimiento de urgencia, y se ve afectada por la misma transformación en el código valorativo a que hemos hecho referencia.

2.2. Aspectos generales de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley de Reforma).

Como anteriormente hemos comentado en la introducción, la LGT, a pesar de ser relativamente reciente para una ley de carácter básico, ha experimentado múltiples reformas. La más reciente, de una extensión tan significativa que requeriría un análisis más amplio, completa el proceso de reforma fiscal iniciada el año anterior. Aunque nos interesa sólo uno de los aspectos que introduce la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, las novedades en materia sancionadora. Esta Ley declara como objetivos, según establece en el apartado I de su Exposición de Motivos:

“El reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.

Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz”¹¹.

Para cumplir su pretensión la Ley introduce una serie de medidas, dentro de las cuales las más destacadas son la modificación en el artículo 95 “Carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria” y la introducción del artículo 95. Bis “Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”. El contenido de estos artículos encuentra su justificación en la lucha contra el fraude fiscal, *“un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario”¹².*

Podemos decir, que desde el origen de la crisis económica en España, el fraude fiscal y la economía sumergida han aumentado notablemente, de tal forma que los españoles son los europeos que más se sienten afectados por el fraude fiscal, según el Eurobarómetro realizado por la Comisión Europea. Si bien es verdad que también han sido hasta ahora los más tolerantes con la existencia del fenómeno.

No obstante, la situación ha cambiado, tal vez por influencia de la larga crisis económica. Según los últimos sondeos.

Podemos señalar que desde enero de 2016 la corrupción y el fraude ocupan el segundo lugar, después del paro, entre los principales problemas de los españoles, según el barómetro del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS).¹³

¹¹ Vd. Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 227, de 22/09/2015)

¹² Este análisis del fenómeno del fraude fiscal, lo extraemos de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE num.286, de 30/11/2006)

¹³ En el barómetro del CIS, correspondiente a enero, podemos comprobar que para los españoles el fraude y la corrupción es uno de los principales problemas. Tanto es así, que ocupa el 39,2% en enero de 2016, llegando al 47.8 en abril del mismo año. Si lo comparamos con enero de 2008 (inicio de la crisis) podemos comprobar que para los españoles el fraude y la corrupción no era uno de los principales problemas, en el índice de sus

Por tanto, el nuevo tenor del artículo 95 y la introducción del artículo 95 bis de la LGT, no pueden incorporarse a nuestro ordenamiento en un momento más propicio. Se justifican como medidas que van a contribuir a reducir el fraude fiscal y aumentar la seguridad jurídica, y la reprobación social de las prácticas contra las que pretenden actuar parece excusar cualquier exceso normativo. Con las publicaciones de las listas de obligados tributarios que han incumplido los procedimientos tributarios, se tomara conciencia de las consecuencias originadas por dichas infracciones, que en ningún caso afectaran a la reserva de los datos de los obligados tributarios. Según declara la Ley de Reforma, la medida se adopta *“teniendo en cuenta especialmente los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal”*¹⁴

La Ley de Reforma hace hincapié en la comprobación e investigación, diferenciando estas funciones del derecho a liquidar, para evitar posibles confusiones. Destaca, con especial énfasis, que el derecho a liquidar no perjudica el derecho de comprobar e investigar. Con las facultades de comprobar e investigar, la ley potencia no solo a la administración, sino que también facilita a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos. En esta sede, destacamos, aunque no analizaremos, las modificaciones en materia de prescripción y en los plazos de caducidad.

Es importante volver a recordar que una medida como la descrita, que afecta a derechos fundamentales, requiere de otra norma complementaria, con rango de ley orgánica, para su efectividad, la tantas veces referida Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre.

2.3. Claves de la reforma fiscal

Como anteriormente hemos comentado, la Ley de Reforma señala como fines fundamentales, reforzar la seguridad jurídica y prevenir el fraude fiscal, por lo que la mayoría de novedades que introducirá estarán orientadas al cumplimiento de esos objetivos. Pasamos a analizar los aspectos más relevantes de esta reforma fiscal.

preocupaciones alcanzaba un porcentaje del 0,7%. Podemos concluir que la crisis ha afectado notablemente a la percepción como problema del fraude y corrupción. Vd. Indicadores del barómetro del CIS, sobre la Percepción de los problemas de los españoles, correspondientes a los primeros meses de 2016 (de enero a abril) Disponible on line: <http://www.cis.es/>.

¹⁴ Vd. Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 227, de 22/09/2015).

La novedad más llamativa, sin duda, ha sido la introducción de la posibilidad de publicar las listas de deudores de la Hacienda Pública. Se trata de una de las medidas de lucha contra el fraude fiscal, que es obvio confronta con el carácter reservado de los datos con transcendía tributaria. La publicación solo se permite en circunstancias tasadas: cuando se derive de la normativa de la Unión Europea, o cuando preceda una infracción notable de las obligaciones tributarias. Para que la Agencia Tributaria pueda proceder a la publicación de estos listados, es necesario, además, que la deuda sea superior a un millón de euros y que dichas deudas no hubiesen sido abonadas en periodo voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas. La publicación contendrá los datos básicos del obligado tributario, así como el importe total de las deudas y sanciones pendientes de pago.

La fecha a tener en cuenta, para comprobar si se cumplen los requisitos de publicación, será la del 31 de diciembre del año anterior al acuerdo de publicación, independientemente de la cantidad que se deba ingresar a la fecha de dicho acuerdo.

La Ley de Reforma ofrece al interesado la posibilidad de formular alegaciones, en un plazo de diez días contados a partir del día siguiente a la recepción de la propuesta de inclusión en el listado de deudores de la Hacienda Pública. Las alegaciones solo podrían referirse a errores aritméticos, materiales o de hecho relacionados con los requisitos exigidos para poder ser incluidos en el listado. En el caso que la Administración constate que las alegaciones formuladas por el interesado acrediten que no cumple los requisitos para ser incluidos en dicha relación, se procedería a la corrección del listado.

La publicación se realizara por medios electrónicos y estará disponible durante tres meses a partir de la fecha de publicación. Como es lógico, los contribuyentes incluidos en la relación, lo serían por la responsabilidad derivada de conductas previas a la fecha del acuerdo de publicación, señalándose expresamente en la norma que tal medida no se vería afectada por las actuaciones del deudor tendentes al pago de las deudas y sanciones producidas con posterioridad al referido acuerdo.

El acuerdo de publicación pone fin a la vía administrativa. Sólo cabría recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en los casos en que el obligado tributario considerara no ajustada a Derecho la publicación.

Con la reforma se amplían, por otra parte, las potestades de comprobación e investigación. Aquí la Ley 34/2015, realiza una precisa diferenciación entre la prescripción del derecho a

liquidar y la facultad para comprobar e investigar. La prescripción de obligaciones tributarias de ejercicios anteriores no impedirá su comprobación e investigación en caso de que sea necesario, cuando de algún modo exista vinculación con obligaciones tributarias de ejercicios no prescritos. Pero para esto sea posible debemos estar en los supuestos previstos en el artículo 66 bis LGT, es decir, por ejemplo, ante una comprobación de cuotas pendientes de compensación cuyo derecho se origine en ejercicios ya prescritos¹⁵

En relación con el cómputo de los plazos de prescripción, se introduce la novedad de que en el caso de los cobros periódicos por recibo, en los que para determinar la deuda tributaria no sea necesario prestar la declaración o autoliquidación, el plazo comienza el día siguiente al devengo del tributo.

La última novedad que se incluye en relación con esta materia es la interrupción de la prescripción en las obligaciones tributarias conexas.

Otra de las novedades que introduce la Ley de Reforma, es la posibilidad de practicar liquidaciones administrativas de deudas tributarias, aunque existan sospechas fundadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. De esta manera la Administración podrá practicar el cobro de la deuda liquidada a través de los procedimientos recaudatorios previstos en la LGT, sin perjuicio del inicio del proceso penal¹⁶.

La Ley de Reforma incorpora a la LGT el nuevo *Título VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública*, que regulará esta materia. Concretamente, en el artículo 252, desarrolla la denominada “regularización voluntaria”, donde la Administración tributaria podrá comprobar si el obligado tributario ha realizado la regularización y pago de la deuda, en el caso que no conste la regularización por

¹⁵ Situémonos ante la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras correspondientes a un ejercicio no prescrito. La inspección podrá solicitar la documentación necesaria para comprobar las cuotas pendientes de compensación correspondientes a ejercicios individualmente prescritos, porque no prescribe el derecho de esta comprobación. Si bien deberá mencionar, al referirse al alcance de una inspección parcial, “la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el art.66.bis LGT”

¹⁶ La medida carece, en cierto modo, de novedad, ya se hizo posible con la reforma del código penal del año 2012. Vd. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE núm. 312, de 28/12/ 2012)

parte del obligado tributario se pasara el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

Otro de los aspectos afectados por la Ley de Reforma ha sido el método de estimación indirecta, se introduce una mención específica a las fuentes de información que proporcionarán los datos útiles para la misma. Como ya señala la Exposición de Motivos, los datos indicadores de capacidad podrán provenir de los *“signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva, de la propia empresa, de estudios estadísticos o de una muestra efectuada por la Inspección”*¹⁷ La estimación indirecta utilizará esa información tanto para determinar los flujos de ingreso, como los de gasto, atendiendo a los datos que estén ocultos o que se reflejen en la contabilidad o en los registros fiscales , si están suficientemente probados.

La Ley 34/2015 incluye una novedad en el régimen jurídico del denominado “conflicto de aplicación de la norma tributaria”, la posibilidad de que esta práctica -- independientemente de la regularización de la situación fiscal del contribuyente y el devengo, en su caso, de intereses de demora--, tenga como consecuencia una sanción, la recogida en el nuevo artículo 206 bis¹⁸ . Esta infracción se introduce con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal, con el intento de obtener beneficios fiscales eludiendo el cumplimiento de la ley y desarrollando prácticas que permitan minorar la tributación establecida por el legislador en la elaboración de la norma tributaria.

El artículo 206.1 bis dispone que constituye una infracción la obtención de ahorro o beneficio fiscal mediante la realización de actos o negocios que la Administración haya declarado en el artículo 15 de la LGT como de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Por otra parte este artículo nos aclara que el incumplimiento solo está justificado en el que caso que se acredite una igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquellos otros supuestos que se regulen conforme a criterio administrativo y este además se hubiese hecho público para general conocimiento entre los obligados tributarios, antes de que se inicie el plazo para presentar la declaración o autoliquidación. Los comportamientos fiscales declarados en situación de “conflicto”, podrían considerarse infracción tributaria grave.

¹⁷ 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 22/09/2015).

¹⁸ El artículo 206bis es un artículo nuevo que se introduce en la Ley 34/2015 pero que no estaba presente en la Ley 58/2003 con anterioridad a su reforma.

Otros de los aspectos destacables de la Reforma --porque mejora las opciones de la Agencia tributaria frente a los intentos de defraudación--, sería el incremento de los plazos del procedimiento inspector, que pasa de doce, prorrogable otros doce, a dieciocho meses, en la generalidad de los supuestos. Siendo de veintisiete meses, en los siguientes casos:

“1. ° Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2. ° Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora “¹⁹.

Con esta medida se pretende agilizar el procedimiento inspector, adaptando la norma a los plazos habituales, simplificando la labor de sus agentes, al mismo tiempo que se acrecienta la seguridad jurídica y reduce la conflictividad tributaria por motivos enteramente burocráticos.

En la misma línea pero respecto a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas, se declara que los objetivos de la nueva normativa serían *“la agilización de la actuación de los Tribunales y la reducción de la litigiosidad”* ²⁰ Entre los instrumentos potenciados por la reforma, para alcanzar los objetivos pretendidos, destacamos la generalización del uso de medios electrónicos. Es evidente la mejora de la regulación al respecto, y la agilización de los procedimientos que esta medida debiera producir.

La Ley 34/2015, además, introduce la modificación del procedimiento de comprobación limitada, con el fin de proteger los derechos de los obligados tributarios, permitiéndoles presentar de manera voluntaria su contabilidad mercantil para verificar la correcta incorporación de los asientos. De esta manera la Administración Tributaria puede comprobar que la documentación aportada por el obligado tributario coincide con la disponible en dicha entidad, sin que esto impida iniciar un procedimiento de inspección para comprobar los datos aportados por el obligado tributario. ²¹

¹⁹ Vd. artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

²⁰ Vd. apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 227, de 22/09/2015).

²¹ Esta modificación se introduce en el artículo 136.2.c) de la Ley 58/2003, de 7 de diciembre, General Tributaria.

Por último, cabría mencionar los aspectos de la Reforma más relevante para nuestro trabajo, los cambios en el procedimiento sancionador. Como será materia de posterior análisis, mencionamos aquí solo lo que nos ha parecido llamativo. Por ejemplo, la suspensión del plazo para comenzar o finalizar el procedimiento sancionador, en caso de solicitarse por el obligado la tasación pericial contradictoria. Una vez terminado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, y notificada la liquidación tributaria, se iniciará el cómputo del plazo; y, en el caso de que el procedimiento ya estuviese iniciado, se reiniciara hasta el vencimiento. En caso de imposición de sanción previa al momento de solicitud la tasación pericial contradictoria, procederá nueva liquidación. Por lo que corresponderá cancelar la sanción e imponer una distinta, teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

Se reduce la sanción de 1.500 a 250 euros en el caso de que las declaraciones o autoliquidaciones se presenten por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en el caso de que exista la obligación de presentarlo por dichos medios.²²

Se establece como nueva infracción tributaria por incumplir las obligaciones contables y registrales, *“el retraso en la obligación de llevar de los Libros Registro a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”*²³

Con carácter general, y para terminar, podemos decir que otros aspectos que se han reformado mediante la Ley 34/2015 han sido la restitución de ayudas del Estado que incidan en el ámbito tributario, por otra parte se explicita cual es el valor probatorio de las facturas, y también se establece que en el caso de publicar en el BOE la anulación del Número de Identificación Fiscal, tanto para personas físicas como jurídicas, conllevara la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho numero en el ámbito fiscal, entre otras.

3. MODIFICACION DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. Transformación normativa arrastrada por la crisis económica.

A partir de 2008 comienza a manifestarse en España la crisis financiera internacional, y es en ese contexto donde se va a producir uno de los cambios normativos que serán objeto de nuestro estudio. Por eso mismo, tal vez sea conveniente un breve resumen de la situación

²² Esta modificación se recoge en el artículo 199.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/ 2003).

²³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/ 2003).

económica que justifica, y tal vez explique, no solo el cambio de la norma sino también la aceptación pacífica de la nueva percepción de los valores que de ella se desprenden.

En 2009 se produjo una caída del PIB en un 3,6%, esto tuvo como consecuencia que se adoptaran una serie de medidas en materia de política económica. A pesar de la adopción de estas medidas la crisis financiera empeora y nos deja los siguientes datos²⁴:

- Desplome de la actividad económica: pasa de un 3,8% del PIB en 2007 ha un -3,6% en 2009, y en 2014 se registra una actividad económica de un 1,4% del PIB, lo que significa que ha habido un avance respecto a los años anteriores.
- Otro aspecto que podemos contemplar es el aumento de la tasa de paro pasando de 1.846,1 miles de personas en 2007 a 5.056,0 miles de personas en la actualidad (véase Anexo1).
- Un indicador que nos ofrece la posibilidad de conocer el estado en el que se encuentra la económica española es el déficit de las Administraciones públicas, en este sentido tenemos que decir que el déficit público se situó a finales de 2011 en un 9% del PIB y en 2014 si situó en un 5,90% del PIB lo que significa que la situación económica de España ha mejorado desde esa fecha pero no con unos cambios demasiado apreciables.
- En cuanto a la deuda publica tenemos que decir, que a finales de 2012 si situaba en un 84,2% del PIB frente a un 69,3 % del PIB a finales de 2011 y por tanto con un aumento de 15 punto de la ratio deuda/PIB pero también tenemos que destacar que a finales de 2014 la deuda pública se situaba en un 99,3 % del PIB.

Como consecuencia de esta situación se han adoptado una serie de reformas tributarias, orientadas a reducir el fraude fiscal y aumentar los ingresos fiscales para poder hacer frente a las necesidades del estado del bienestar, frenar el déficit público y limitar el endeudamiento.

La medida más trascendente para este trabajo –aunque no la única adoptada-- ha sido la reforma de la Ley General Tributaria, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Su objetivo, que ya hemos referido, aumentar la seguridad jurídica, luchar contra el fraude fiscal y una mejora en la aplicación de los tributos.

²⁴ Los datos que pasamos a analizar los hemos extraído de fuentes públicas. Vd. <http://www.ine.es/>

La LGT ha sufrido muy pocos cambios, cuantitativamente hablando, en materia sancionadora, que se comentaran en los próximos epígrafes del presente estudio. Pero quizá sea aquí donde más se evidencia el cambio de concepción en la que hemos denominado “moral pública”.

3.2.Relación del derecho sancionador en materia tributaria con el Derecho Penal

En España, sin perjuicio de la consideración del ilícito fiscal como infracción tributaria, la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, está castigada por el Derecho Penal.

La importancia de una adecuada delimitación competencial y colaboración entre la autoridad administrativa y la judicial, se pone de manifiesto con la inclusión de un nuevo título (Título VI: “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública”, que abarca los artículos 250 a 259 de la LGT) en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Pero aquí conviene destacar que el origen de este título es consecuencia de una legislación previa compuesta por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude y por el artículo 305.5 del Código Penal.²⁵

La nueva regulación contenida en materia tributaria recoge una serie de parámetros que determinan, tanto la compatibilidad de actuaciones de recaudación y liquidación tributaria; como la relación entre el procedimiento sancionador y el enjuiciamiento penal de la defraudación tributaria. Este aspecto se concreta en el hecho de que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación antes del traslado a la jurisdicción penal, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a esta reforma que exigía suspender el procedimiento de liquidación y trasladarlo al Ministerio Fiscal. Su objetivo, que ambos procedimientos no se desarrollen de manera paralela, sino armónicamente entre ellos.

Lo que viene a disponer el artículo 305.5 es que el simple hecho de abordar un proceso judicial no va a paralizar la acción de cobro, con la excepción de que el Juez lo disponga, y siempre que la deuda estuviese garantizada o cuando se juzgue que pueda conllevar un daño de posible o difícil reparación.

²⁵ Introducido por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (BOE núm. 227, de 22/09/2015)

En suma, el artículo 305.5 del Código Penal señala que puede liquidarse de forma separada, por parte de la Administración Tributaria, cuando existan indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública. Se liquidara separadamente, los conceptos y cuantías que estén vinculados al delito contra la Hacienda Pública, y los que no estén vinculados.

La nueva redacción otorgada al artículo 305.5 del Código Penal, como señala Calvo Vergéz, otorga a la Administración la posibilidad de no paralizar el procedimiento de recaudación aun existiendo un procedimiento penal, se trataría de evitar que el deudor oculte todo o parte de su patrimonio para que el acreedor encuentre dificultades en el cobro de la deuda (alzamiento de bienes)²⁶.

Ahora bien, una vez analizado la forma de colaboración entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario es conveniente resaltar que aun persiguiendo la misma finalidad, estas dos ramas del ordenamiento jurídico se rigen por una serie de normas y principios que no en todos los casos son compatibles. Es aquí donde surge el problema, ya que en el procedimiento penal se utiliza material probatorio recabado en la aplicación de los tributos y, por otro lado, para determinar la deuda tributaria se utilizan instrumentos utilizados en el orden penal.

Por otra parte, el Título VI de la Ley General Tributaria, antes mencionado, puede presentar una serie de problemas relacionados con los derechos de los administrados, los sitúa en una posición intermedia entre obligado tributario e inculpado.

En relación con la diferente posición jurídica del obligado y del imputado hemos de señalar que, tal y como dice Ruiz García, el instructor penal puede desempeñar su potestad con mayor indiscreción en el ámbito personal y patrimonial del inculpado, a diferencia de las atribuciones con las que cuenta la Inspección de los tributos en los procedimientos de regularización tributaria. Por otro lado, la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración por lo que esto facilitara el cumplimiento de los deberes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Además, la Administración podrá ejercer las actuaciones necesarias para determinar el valor de la deuda tributaria, por el contrario, en el

²⁶ Véase, sobre este asunto: Calvo Vérrez, J. (2015) “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario La Ley*, 8584. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

proceso penal esta potestad se encuentra limitada ya que prima el principio de presunción de inocencia así como el derecho a no autoinculparse²⁷.

De lo expuesto, podemos deducir que la finalidad perseguida con la reforma del artículo 305.5 del Código Penal --que incide sobre la LGT-- es meramente recaudatoria. Por tanto, va a afectar a los derechos de los sujetos pasivos, situándolos en una posición intermedia entre el obligado tributario y el inculpado, como señalábamos anteriormente.

3.3.Modificaciones en materia sancionadora introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las novedades que principalmente se han introducido en la ley general tributaria en materia sancionadora vienen reflejadas en el artículo 95 de dicha ley, y concretamente con la introducción del artículo 95 bis. El artículo 95 denominado, se presenta con la rúbrica: “*Carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria*” e incorpora la novedad de que, aunque los datos tengan este carácter reservado, estos podrán ser publicados cuando así lo determine la normativa de la Unión Europea.

Pero es el artículo 95 bis LGT, el que introduce la novedad de más significada transcendencia. Su rúbrica, “*Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*”, y en él se establece que la administración pública tendrá derecho a publicar unas listas con aquellos deudores o morosos cuyas deudas excedan de 1.000.000 de euros, y no se hayan pagado en periodo voluntario ni se encuentre aplazadas o suspendidas.

Además, establece que para su publicación se tendrá en cuenta el total de las sanciones o deudas, aunque esta facultad sólo se circunscriba a los tributos de competencia estatal. La fecha a tener en cuenta será el 31 de diciembre del año anterior al acuerdo de publicación. Este artículo señala que la propuesta de publicación se pondrá en conocimiento del interesado, quien tendrá el derecho de formular las alegaciones que estime convenientes, en el plazo de diez días. Si, en este plazo, el interesado formula alegaciones en base a errores materiales, de hecho o aritméticos, y se estima por la administración Tributaria que estos errores son ciertos por no concurrir los requisitos señalados en la ley, se acordara la modificación de estas listas de deudores.

²⁷ Ruiz García, J.R. (2011). “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”. *Revista española de Derecho Financiero*, 151, pp. 1-2.

Una vez que se realicen las modificaciones correspondientes, se procederá al acuerdo de publicación. La fecha de publicación se fijará mediante una Orden Ministerial, que deberá dictarse durante el primer semestre de cada año. La publicación se realizara por medios electrónicos; cuyos archivos, una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación, dejen de estar disponibles. Además en este apartado se hace referencia a la Ley de Protección de Datos, indicando que todo el proceso de datos precisos para la publicación estará sujeto a dicha ley.

Otro aspecto destacado en este artículo es que la persona competente para dictar los acuerdos de publicación es el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Nos especifica que la situación reflejada en la publicación es la existente a la fecha mencionada en el art. 95.Bis.4, con intención de que los hechos posteriores del deudor no afecten a la situación reflejada en la publicación. Aunque siempre podrá el obligado proceder al pago de las sanciones y deudas especificadas en la publicación. En este apartado también se indica que el procedimiento descrito no implicaría, en modo alguno, causa de interrupción de la prescripción, de conformidad con lo previsto en el artículo 68 de la Ley General Tributaria. Por último, nos informa que el acuerdo de publicación pone fin a la vía administrativa.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, es necesario que se dicte una Orden Ministerial para hacer efectiva la publicación de los listados. En ella deberá fijarse, la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros. Las listas de “deudores” se publicaran a través de medios telemáticos que no permitan la indización de su contenido en Google u otros motores de búsqueda. Con este motivo se publica la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre,²⁸. La regulación contenida en el artículo 95 bis de la LGT encarga a esta Orden la determinación de la fecha concreta de publicación y para ello en su se establece que el primer listado de deudores que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 95.1 de la LGT aparecerá a partir del 1 de diciembre de 2015, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en adelante AEAT, con fecha de referencia del 31 de julio de 2015.

²⁸ Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. (BOE núm.255, de 24/10/ 2015)

Pero, como señala López Geta, esta medida supone someter al defraudador a una pena de “escarnio público”, es decir, a un juicio de la sociedad con el objetivo de concienciar a la colectividad de la necesidad de contribuir con la Hacienda Pública.²⁹

Este artículo 95 bis, se encuentra además, reforzado por la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, que regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.

Dentro del Título IV “La potestad sancionadora” de la Ley 58/2003, han sido varios los aspectos que han sido modificados, mereciendo especial atención el incluido por la Ley 34/2015, en su artículo 206 bis relativo a las infracciones en supuestos de conflicto de aplicación de la norma tributaria. Mediante este artículo lo que se pretende es sancionar aquellos actos que coincidan con los dictados por la Comisión consultiva como fraudulentos.

Ahora bien, como señala Morón Pérez: *“Cabe objetar a la regulación propuesta que, conforme a la misma, sería posible la existencia de un acto celebrado en conflicto que, además, realizara el tipo de una de las infracciones citadas y que, a pesar de ello, no pueda ser sancionado por no existir un supuesto anterior idéntico al mismo calificado previamente por la Comisión consultiva. Es decir, que, utilizando las palabras del Consejo de Estado, el precepto propuesto podría provocar un efecto contraproducente, cual sería eximir de responsabilidad infractora a los actos en conflicto en tanto no existiera ese pronunciamiento administrativo previo”*³⁰.

En este sentido, y analizando la anterior cita, la inclusión de este nuevo artículo puede plantear problemas en cuanto a la aplicación de las infracciones tributarias así como la posible incompatibilidad con el artículo 25 de la CE.

Otro de los aspectos que se han modificado en el Título mencionado anteriormente es el relativo a la terminación del procedimiento sancionador contenido en el artículo 211 de la LGT, ya que mediante la reforma de la LGT se establece que si una vez iniciado el procedimiento sancionador, se iniciase también un procedimiento inspector, se ampliara el

²⁹ López Geta, J.J. (2015). “Por fin, la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria”. *Carta Tributaria*, 8, pp. 4-5.

³⁰ Morón Pérez, M. C. (2015). “Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, 22, pp.3-11.

plazo para finalizar el procedimiento sancionador, coincidiendo con el mismo plazo que resulte procedente de acuerdo con el apartado 5 del artículo 150 de la LGT.

Por último, nos interesa destacar, aunque no esté estrechamente ligada con la potestad sancionadora, la inclusión del Título VI en la LGT denominado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”, ya que se vincula con la materia objeto de estudio en este trabajo fin de grado.

La inclusión de este Título en la LGT podemos entenderlo debido a la reforma del artículo 305 del Código Penal, practicada por la Ley 7/2012, que tal y como señala Martin Queralt (2015) *“abría un nuevo capítulo en la historia de las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario y, más en concreto, entre el Código Penal y La General Tributaria, buques insignias de ambos procedimientos”*. Y por otra parte añadía: *“Unas relaciones que en pocos años han pasado de la nada al todo, del absoluto desconocimiento a una íntima amistad, gracias, sobre todo, a la generosidad de un legislador Penal que, al principio de manera más tímida y ahora de forma muy decidida, ha ido convirtiendo lo que era un portillo en puertas abiertas al legislador tributario. O, lo que es lo mismo, el espíritu, las formas y los procedimientos de la Administración Tributaria han ido ocupando los tradicionales enclaves del espíritu, las formas y los procedimientos penales”*³¹.

4. LOS DELICADOS CONTORNOS DE LA TRANSPARENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.

4.1.¿Es compatible la publicidad de los deudores tributarios con el derecho a la protección de datos personales?

Debido a la situación económica actual se hace acuciante el establecimiento de una serie de medidas de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, que contribuyan al cumplimiento del deber contenido en el artículo 31 de la CE³², sin merma de la recaudación necesaria para afrontar los retos presupuestarios.

Para contribuir al cumplimiento de este objetivo, recientemente, se ha llevado a cabo la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a través de la Ley 34/2015,

³¹ Martin Queralt, J. (2015). “Otra reforma del Código Penal que afecta a los delitos contra la Hacienda Pública”. *Carta Tributaria.*, 2, pp. 31-34.

³² El artículo 31 de la CE contiene el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

de 21 de septiembre. Se establece, entre otras muchas medidas, la modificación el artículo 95 así como la inclusión del artículo 95 bis a la LGT.

Este precepto permite publicar listados con aquellos sujetos pasivos que incumplan de forma grave las obligaciones tributarias. Lo que, por lo pronto, supone una excepción a la regla general contenida en los artículos 34.1.i) y 95 de la LGT, que establecen la reserva de información de los datos con “*transcendencia tributaria*”, y puede, además, -- como afirma Olivares Olivares-- “*llegar a afectar a otros bienes jurídicos de relevancia constitucional como la intimidad, el honor, la reputación y la protección de los datos personales*”.³³

Es preciso establecer límites, como el que ya recoge propio artículo 95 de la LGT, cuando especifica que la información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones tiene carácter reservado y, que los datos serán utilizados únicamente cuando sea necesario para la aplicación de los tributos. Por otro, lado el artículo 34.1. i) LGT vuelve a disponer igualmente que la información será únicamente utilizada cuando sea preciso para la aplicación de los tributos. La información que posea la Hacienda Pública, bien por haberla suministrado el obligado tributario o bien por suministrarla la administración pública, y que sirva para el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos puede “*conformar «per se» el objeto de protección de este derecho constitucional*”³⁴.

Una vez sentados los mencionados límites, es conveniente reseñar que la garantía de los derechos fundamentales en nuestro ordenamiento jurídico no tiene carácter absoluto, a veces al poder público adopta decisiones necesariamente ponderando el conjunto de todos ellos. De ese fenómeno es muestra, precisamente, la publicación de “listas de morosos” en las que el obligado tributario no posee un control absoluto en el tratamiento de sus datos; otros intereses públicos, igualmente protegidos constitucionalmente, le limitan.

Por otro lado, debemos destacar que en ningún momento la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece la prioridad del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos frente al derecho de protección de los datos personales. Y no nos resulta coherente que en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se afirme una primacía sistemática del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre el «derecho a la intimidad»,

³³ Olivares Olivares, B.D (2015). “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”. *Revista Quincena Fiscal*, 11, p. 2.

³⁴ Olivares Olivares, “La publicidad”, p. 5.

casualmente en un contexto en que afirma tener por objeto la «búsqueda del equilibrio» entre ambos principios.

En definitiva, la medida incluida en el artículo 95 bis de la LGT afectará a la reserva de la información tributaria, y por tanto, al derecho a la protección de los datos personales mediante la limitación de su ejercicio.

Ahora bien centrándonos en la relación establecida entre el derecho tributario y la protección de datos de carácter personal, se hace difícil mantenerla al margen del artículo 18.4 de la Constitución Española (CE).

Siguiendo la regulación legal de la nueva facultad de la Agencia Tributaria, debemos aclarar que la publicación de listados se producirá si concurren los requisitos previstos en el artículo 95 bis de la LGT y, por tanto, existe la posibilidad de hacer públicos datos personales. En este contexto es conviene indicar que la información adquiere el carácter de personal cuando permite identificar a la persona física. Un apunte que debemos realizar en este sentido es que la información que se publique, además de permitir la identificación de la persona, va a realizar una descripción de su perfil con una nota de desvalor, configurándolos como “morosos” o deudores”, obligados tributarios que no cumplen con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El artículo 95.2 de la LGT, establece además una identificación de deudores, incluyendo a personas físicas, jurídicas y entidades de derecho, de las previstas en el artículo 35.4 de esta ley. Advirtamos aquí, que la información personal con «trascendencia tributaria» de profesionales o empresarios individuales, no estará salvaguardada por la legislación de protección de datos cuando provenga únicamente de su actividad empresarial.

El apartado 3º del artículo 95 bis. de la LGT, precisa que en el ámbito el Estado la publicidad incluirá exclusivamente los tributos de titularidad estatal cuya competencia le corresponda exclusivamente a la Administración Tributaria del Estado, sin que haya existido delegación de esta facultad a las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.

No obstante, a pesar del aparente celo del legislador, aún quedarían fuera de esta medida algunas concretas situaciones, para las que la protección de datos no queda sacrificada por la necesidad de estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para entender mejor lo que acabamos de afirmar, es necesario hacer referencia al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), del 9 de noviembre de 2010, referido al asunto Volker und Markus Schecke GbR (C-92/09) y Hartmut Eifert (C-93/09)³⁵, en el cual el TJUE incluye, en determinados supuestos, a las personas jurídicas y a los empresarios agrícolas dentro de la esfera de protección de la legislación europea de protección de datos. La sentencia se expresa en los siguientes términos: *“Ahora bien, habida cuenta de lo expuesto en el apartado 52 de la presente sentencia, las personas jurídicas sólo pueden acogerse a la protección de los artículos 7 y 8 de la Carta frente a dicha identificación en la medida en que en la razón social de la persona jurídica se identifique a una o varias personas físicas”*³⁶. E inmediatamente después, el Tribunal afirma que, *“en efecto, en la razón social de dicha sociedad se identifica directamente a unas personas físicas que son socios de la misma”*³⁷. *“A este respecto – sigue afirmando el TJUE – es irrelevante el hecho de que los datos publicados se refieran a actividades profesionales”*.

Convencidos por la postura del TJUE, estimamos conveniente que la Administración tributaria se haga eco de esta doctrina, que ampara toda información que identifique o pueda hacer identificable a la persona física, sin limitaciones algunas en función del origen de la información, privado o empresarial.

Además estamos de acuerdo en que la atribución pública de la condición de moroso a una persona no debiera aceptarse pacíficamente, pues suprime, de facto, el ejercicio del derecho a la intimidad. Aunque, como señala Chaparro Matamoros, *“no parece que la morosidad sea un rasgo inherente o conectado de modo permanente al desarrollo de la personalidad... sino que, más bien, hace referencia a un determinado o concreto estado financiero que nada tiene que ver con el ámbito más íntimo y personal de un sujeto...”*³⁸.

³⁵ Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Gran Sala. Caso Volker und Markus Schecke GbR (C-92/09) y Hartmut Eifert (C-93/09) contra Land Hessen . Sentencia de 9 de noviembre de 2010.

³⁶ Vd, Fundamento Jurídico (FJ) 53.

³⁷ FJ 54.

³⁸ Chaparro Matamoros, P. (2015). *Derecho al Honor: Tutela Constitucional, Responsabilidad Civil y Otras Cuestiones*, Pamplona, España: Aranzadi, SA. (Hemos consultado el Capítulo XII).

También es conveniente reseñar que “la *publicitación de la condición de moroso de alguien que ha incumplido puntualmente una obligación contraída atenta gravemente contra su derecho al honor*”.³⁹

A la luz de lo expuesto, podemos determinar que, la “publicación de listas de deudores” es una medida que va a colisionar con la aplicación del derecho a la protección de datos personales.

Para concluir, y como señala Valero Torrijos, en la situación actual que nos encontramos los poderes públicos deberían dar prioridad a ejercer de forma efectiva las potestades administrativas que tienen atribuidas, y practicar con rigor las acciones judiciales. Evitando propuestas que puedan suscitarse en el debate público con fines más bien publicitarios, de cara a la galería, cuya validez está pendiente de valoración⁴⁰.

4.2.La estrecha relación entre Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre y los artículos 95 y 95 bis de la LGT.

La Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, que regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, surge como complemento a la LGT -- que abarca esta materia en el artículo 95 y 95 bis-- y modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial⁴¹.

El Tribunal Constitucional ha impuesto una serie de límites a la publicidad de las de los datos personales incluidos en las sentencias ya que considera que puede perjudicar al derecho a la intimidad. Del mismo modo, el Tribunal Supremo ha establecido un límite al principio general de publicidad de las sentencias, al considerar que pueden resultar incompatibles con derechos como el de honor o intimidad. Corriente jurisprudencial que no exactamente dice ignorar la Ley que analizamos. No obstante, el Preámbulo de la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, señala que el legislador puede establecer excepciones por razones de interés público, aunque, estas limitaciones debe respetar en todo caso el contenido de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter personal y principalmente el principio de proporcionalidad, el de exactitud y el de conservación de los datos, tal y como ha señalado la Agencia Española de Protección de Datos.

³⁹ Chaparro Matamoras, P. (2015). *Derecho al Honor*, Capítulo XII.

⁴⁰ Valero Torrijos, J. (2013). “Publicación de las listas de morosos y defraudadores en el ámbito tributario”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

⁴¹ BOE núm. 157, de 02/07/1985.

Esta Ley Orgánica guarda especial relación con la LGT, ya que como hemos comentado anteriormente, esta regula la publicidad de listas con aquellos obligados tributarios que causen un perjuicio económico a la Hacienda Pública y por tanto resulta pertinente la redacción de esta Ley Orgánica 10/2015 que permita publicar los datos de aquellos “grandes” defraudadores que hayan sido condenados por sentencia, pues no sería racional la publicación de datos de aquellos sujetos que dejen de abonar sus obligaciones tributarias y no publicar los datos de los condenados por sentencia firme cuando realicen delitos de la misma naturaleza.

Por lo que respecta a su estructura esta Ley goza de un solo artículo que modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, una disposición transitoria única y tres disposiciones finales.

Con el artículo único, se introduce el nuevo artículo 235 ter en la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuyo primer apartado establece que las sentencias condenatorias firmes en materia de fraude fiscal tendrán carácter público y se podrá acceder públicamente a una serie de datos personales del condenado o responsable civil. En el apartado segundo se desarrolla lo aquí expuesto indicado que la publicación contendrá una sinopsis del fallo condenatorio, donde figuren datos relativos a la identificación del condenado, del proceso y del responsable civil, así como el delito, la pena y la cuantía en concepto de responsabilidad civil que se le haya impuesto, de manera que se protegen los datos de tercera persona que posiblemente hayan participado en el proceso pero no les afecte la condena.

Como señala el Preámbulo de esta Ley puede que la publicación de la condena penal sea considerada como una pena adicional, ahora bien este no es el significado otorgado por la jurisprudencia y la legislación, ya que consideran que estas medidas sancionatorias constituyen unas garantías procesales añadidas.

Por último, se establece que el objetivo que se pretende alcanzar --ya que en materia de fraude fiscal el bien jurídico protegido es un bien público y, por tanto, se encuentra avalado por los principios constitucionales de transparencia, publicidad judicial y eficacia administrativa--, es fortalecer estos principios que en este caso se consideran garantes de los intereses generales y, por tanto, ocupan una posición de primacía respecto de los derechos a la intimidad o a la protección de datos.

4.3. Contraposición de opiniones

La publicación de listas con aquellos sujetos que no hayan cumplido con la obligación tributaria de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ha despertado cierta polémica en la doctrina. Analizamos brevemente algunas de estas, tanto las opiniones a favor, como en contra de la medida.

4.3.1. Detractores de las publicaciones de listas de deudores así como sentencias condenatorias firmes de la misma naturaleza.

Entre los detractores, encontramos una serie de autores que muestra su disconformidad en lo que respecta a la publicación de listas de deudores de la Hacienda pública, así como la publicidad de aquellas sentencias condenatorias firmes de igual naturaleza.

En cuanto a la introducción del artículo 95 bis en la LGT, Calvo Vérguez manifiesta que la regulación referente a la publicación de la lista de deudores de Hacienda Pública --ya establecida en el Proyecto de la Ley de reforma de la LGT-- limita el derecho fundamental a la protección de datos personales. Por otra parte, también señala que el obligado tributario carecería del derecho a modificar la información con anterioridad a que sea publicada, ya que dicha regulación no contempla la información al obligado tributario del tratamiento que se le va a dar a su información personal. Así mismo considera que existe una sanción accesoria a los autores de la infracción a la Hacienda Pública, que se refleja en la crítica de la sociedad que simboliza la publicación de esas listas⁴².

Por lo que respecta a la publicación de las sentencias firmes en delitos de fraude fiscal, Calvo Vérguez estima que el cumplimiento del deber a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no implica la publicación de datos personales que tienen carácter reservado, mancillando así al condenado, y por otro lado se plantea serias dudas sobre el efecto didáctico que pueda tener la publicación de estos datos, que tienen carácter reservado. Un dudoso efecto ejemplificativo que, en modo alguno, justificaría la violación de derechos como el de la intimidad.

⁴² CALVO VÉRGEZ, J. (2015) “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario La Ley*, 8584, p. 13. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Por último, considera que la introducción de estas medidas no va a hacerlas efectivas en la lucha contra el fraude fiscal, ni desde una óptica preventiva, ni desde la perspectiva de la educación fiscal, perjudicando el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.⁴³

Por otro lado, encontramos autores que consideran que la publicidad de listados con aquellas personas que incumplan su obligación tributaria, así como -- de manera conjunta-- la publicación de sentencias firmes de la misma naturaleza, puede ser perjudicial. Para Cayón Galiardo, *“el anuncio de las dos medidas ha mezclado, posiblemente para siempre, la morosidad (la misma que tienen las Administraciones en sus pagos a los ciudadanos) con el fraude, de suerte que, lo veremos pronto, la aparición de un ciudadano en el listado de morosos será objeto de un reproche social igual que el dirigido a los defraudadores”*⁴⁴.

Otro juicio crítico con la cuestión que analizamos, lo formula Olivares Olivares. Para el autor, *“este es el “caso” de la divulgación de la lista de deudores e infractores tributarios, puesto que con esta medida se pretende imponer una sanción accesoria a quien comete la infracción o adeuda a la Administración tributaria”*⁴⁵.

Por otro lado, encontramos a autores que piensan que la publicación de las listas de morosos puede ofrecer una serie de desventajas, como puede ser la exclusión del mercado, en el caso de que se trate de una persona jurídica, o provocar una reacción negativa de la sociedad, cuando se trate de persona física⁴⁶.

Por último, como mantiene Carbajo Vasco *“...la alteración de la LGT no es ningún proyecto revolucionario o novedoso y apenas supone un paso diminuto en la lucha contra el fraude fiscal...sin suponer, por ejemplo, la introducción de un nuevo modelo de infracciones y sanciones tributarias”*⁴⁷.

⁴³ Calvo Végez, J, “A vueltas”, p. 13.

⁴⁴ Cayón Galiardo, A. (2015). “La publicación del “listado de morosos” y de la identidad de los “defraudadores” a la Hacienda Pública”. *Revista Técnica Tributaria*, 111, p. 14.

⁴⁵ Olivares Olivares, “La publicidad”, p. 20.

⁴⁶ Como señala Far Jiménez, en Far Jiménez, J. (2013). “Publicación de las listas de morosos”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 859, p. 2.

⁴⁷ Carbajo Vasco, D. (2015). “La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Un apunte.”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 909, p.1.

4.3.2. Defensores de las publicaciones de listas de deudores así como sentencias condenatorias firmes de la misma naturaleza.

Por lo que aquí respecta, hay que decir que, pese a la investigación que hemos realizado, no hemos detectado una corriente doctrinal a favor o en defensa de la publicidad de estas listas de morosos. Lo que ha generado esta medida ha sido un elevado número de críticas negativas por parte de los estudiosos en la materia.

Pese a ello, Far Jiménez considera que esta “técnica antifraude” podría llevar aparejadas una serie de ventajas. Como podría ser el conocimiento, por parte de la sociedad, de la verdadera situación de los “no contribuyentes”. Aquellos que, por no cumplir su deber de contribuir, están en deuda con los ciudadanos y son merecedores de su reproche. Por tanto piensa que la identificación de estos deudores tributarios provocaría un rechazo social que es lo que se busca con esta medida.

Por otra parte considera, que con esta medida se podría evitar que los contribuyentes que tuviese intención de realizarlo en el futuro lo hagan, este sería un efecto a largo plazo⁴⁸.

4.4.Evolución de la opinión pública acerca del fraude fiscal y transparencia en España

Lo que se pretende en este apartado, es analizar la actitud y opinión de los españoles acerca del fraude fiscal, y hacer una comparativa con los años anteriores a la crisis económica para comprobar la evolución, que en este sentido se ha producido. Para ello nos basaremos en una publicación del Instituto de Estudios Fiscales, en adelante IEF, de 2015 cuyo autor es el Área de Sociología Tributaria y denominada “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2014”.

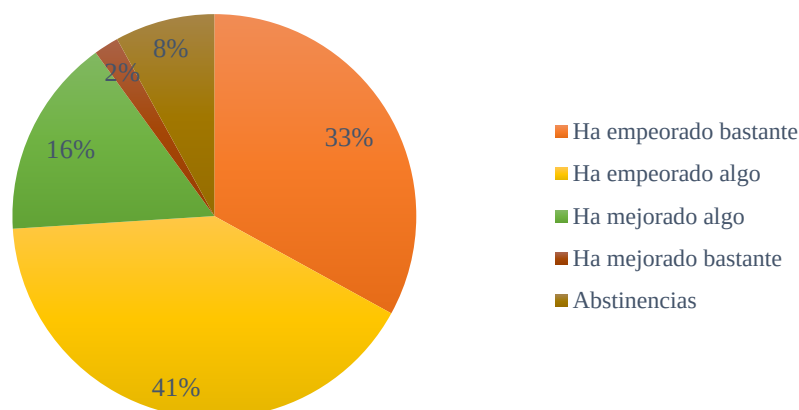
4.4.1. Opinión acerca del cumplimiento fiscal.

En primer lugar vamos a analizar el comportamiento de los contribuyentes acerca de la evolución del grado del cumplimiento fiscal. En este sentido observamos una serie de datos recuperados mediante unos cuestionarios realizados por el IEF.

Podemos observar que el 80% de los españoles consideran que ha empeorado, frente a un 20% que considera que la situación ha mejorado, pero estos datos se desglosan de la siguiente manera:

⁴⁸ Far Jiménez, J. (2013). “Publicación” pp. 1-2.

Opiniones relativas a la evolución del cumplimiento fiscal

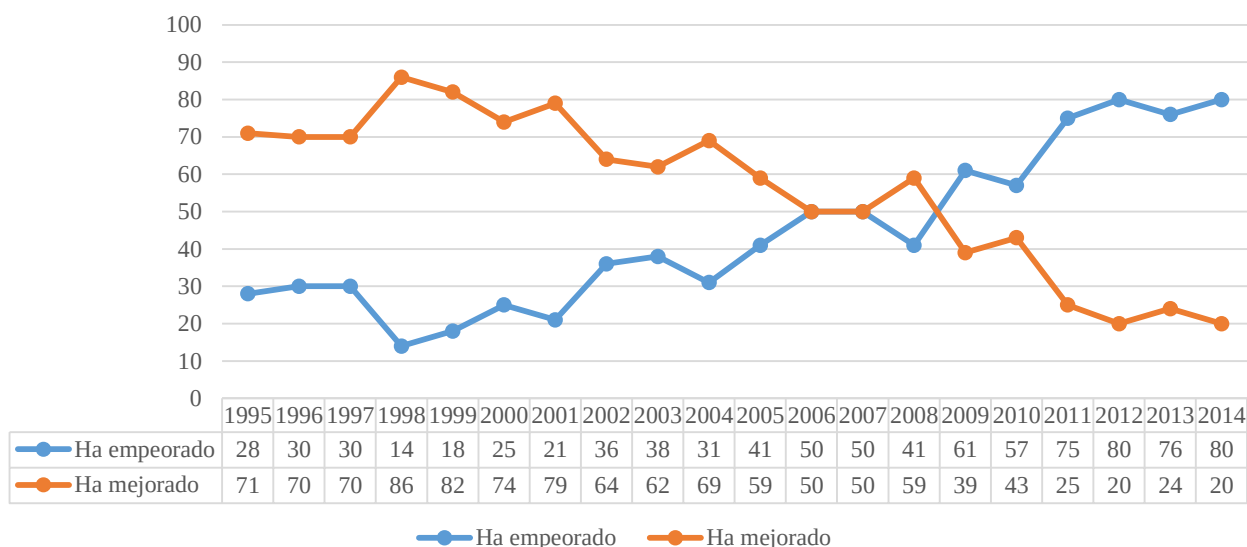


Fuente: elaboración propia a partir de los datos del IEF.

Una vez observado este gráfico obtenemos que el 8% de las personas entrevistadas ha preferido no expresar su opinión acerca de este tema. Para el resto de entrevistados, solo el 18% considera que ha mejorado, y en consecuencia un gran número de ciudadanos considera que ha empeorado nuestra situación en lo que respecta al cumplimiento fiscal.

Ahora bien, para comprobar la evolución que ha experimentado la opinión de los españoles acerca de este tema es necesario observar el siguiente gráfico:

Evolución de las opciones de los españoles acerca del cumplimiento fiscal



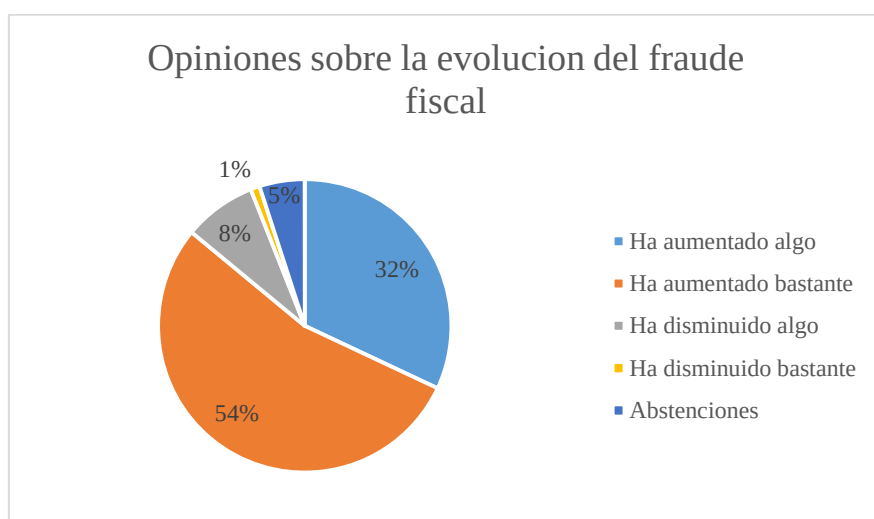
Fuente: elaboración propia a partir de los datos del IEF.

Como observamos en el gráfico anterior, si comparamos la situación actual con la de años anteriores se observa un cambio de percepción en la opinión de los españoles. A partir de 2002 consideran que ha empeorado el cumplimiento fiscal, manteniéndose en esa posición, e incluso con tendencia a aumentar la opinión negativa, esto puede deberse a la coyuntura de crisis económica, tan dilatada en el tiempo.

Entre los ciudadanos que observan una evolución favorable en cuanto al cumplimiento fiscal (que como hemos comentado anteriormente constituye un 20% en 2014), atribuyen esto a tres elementos de diversa importancia: en primer lugar, a las retenciones sobre salarios; en segundo lugar, al vigilancia ejercida por la Inspección de Hacienda; y, por último, a la conciencia de la ciudadanía, o ética fiscal de los contribuyentes.

4.4.2. Opinión acerca del fraude fiscal

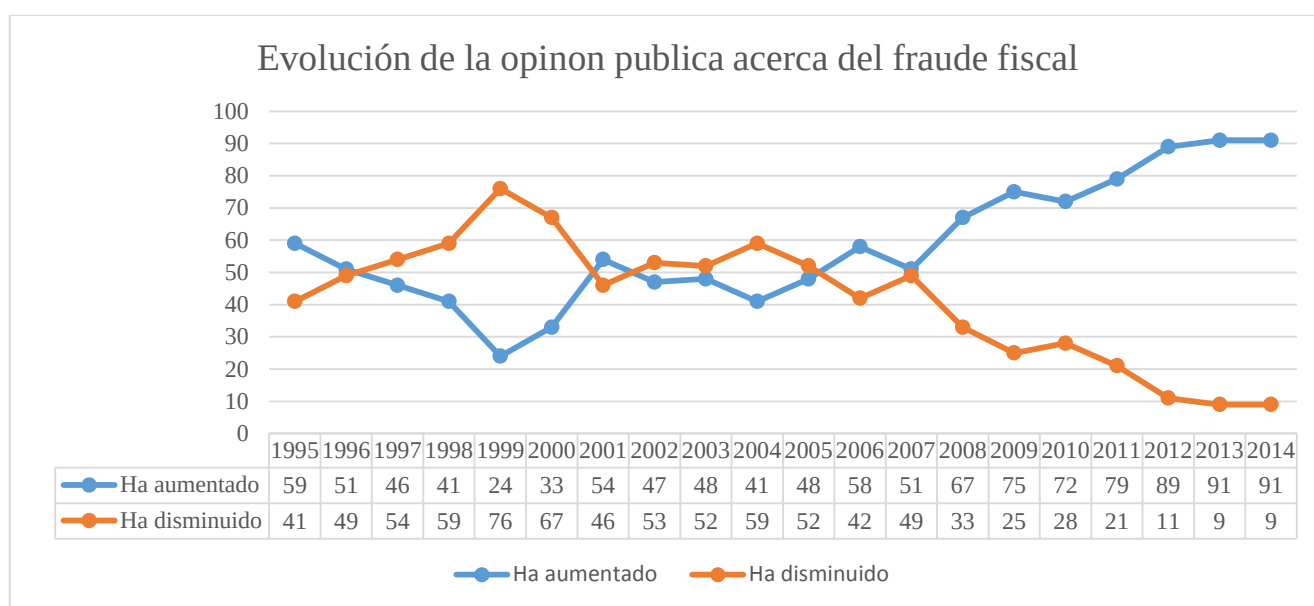
Basándonos en la publicación del Instituto de Estudios Fiscales, observamos que la mayoría de los entrevistados en 2014 piensan que el fraude fiscal ha aumentado en la última década. Concretamente, el 86% de las personas encuestadas, piensa que el fraude ha incrementado. Frente al 9%, que opina lo contrario; y, un 5%, que ha preferido no opinar al respecto. Lo que supone una concepción, en general, negativa por parte de la sociedad con respecto a la evolución del fraude fiscal en la última década. Podemos observar esta información detalladamente en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del IEF.

Un apunte necesario, en cuanto a los sectores de actividad, es que aunque la opinión negativa es común a todos los encuestados, destacan los grupos de activos, profesionales y parados ya que más de un 80 por 100 piensa que el fraude fiscal ha aumentado algo o bastante.

Analizando la evolución sobre el fraude fiscal, vemos que a partir de 2008 se aprecia un cambio de percepción ciudadana, en el cual observamos un aumento de las opiniones pesimistas en lo que respecta al fraude fiscal en España y que desde este momento no ha dejado de aumentar.



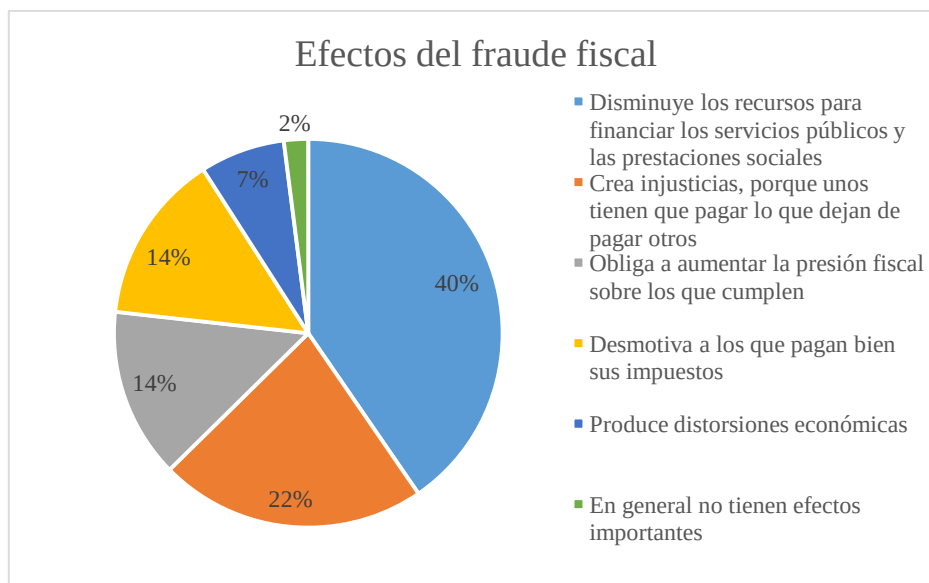
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del IEF

De los datos expuestos en el gráfico observamos que la mayor parte de los ciudadanos considera que el fraude fiscal ha sido una constante en la última década. Así, las líneas que muestran las proporciones relativas a ambas opiniones, nunca han llegado a sobreponerse, estando, la mayoría de las veces a una distancia considerable. Se nos muestra un sentimiento pesimista que reside en la opinión de los ciudadanos desde 2009, que además coincide con el inicio del periodo de crisis, en el que aun hoy en día nos encontramos.

Por lo que respecta a las principales causas del fraude fiscal encontramos que la mayor parte de los encuestados en 2014 piensa que la causa primordial es que los defraudadores quedan impunes. Pero además de esta existen otras razones que la ciudadanía considera que afectan al fraude fiscal como son la falta de moral y conciencia ciudadana, la falta de aptitud por parte de las autoridades competentes o una presión fiscal excesiva. Desproporción entre los impuestos y los servicios y prestaciones que se ofrecen; y necesidad de “defraudar” para salir

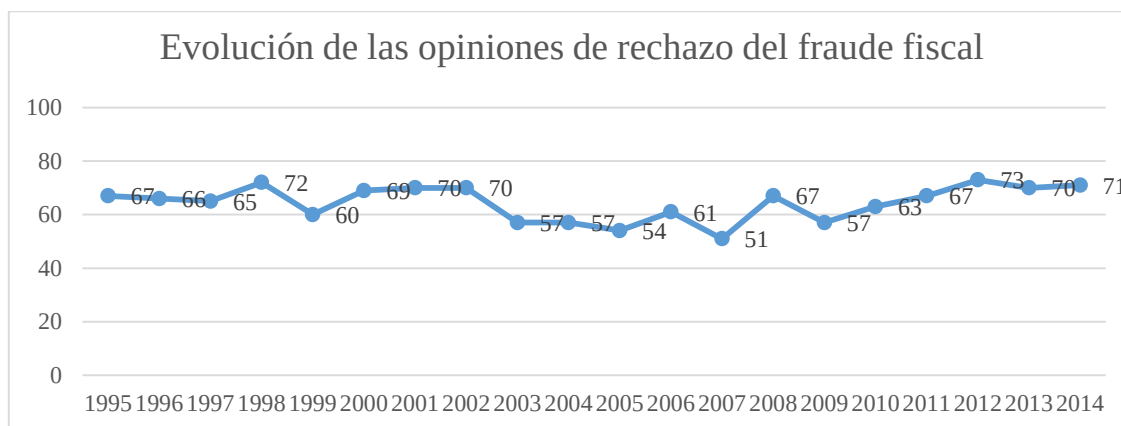
adelante, son otras de las razones por las que los españoles piensan que existe fraude fiscal, si bien consideran que tienen menos importancia que las anteriormente descritas.

En cuanto a los efectos del fraude fiscal encontramos que prácticamente el total de la población que ha sido encuestada en 2014 piensa que la conducta defraudadora tiene repercusiones negativas, la mayoría señala que este comportamiento tiene consecuencias perjudiciales, que pueden ser de diversa índole como se observa en el siguiente gráfico:



Fuente: elaboración propia a partir de los del IEF

Analizando las opiniones de los españoles acerca de la justificación del fraude fiscal, el 70,8% de los entrevistados declara que este hecho carece de justificación alguna, pero aun así el resto justifica el comportamiento defraudatorio de un modo u otro, si bien este motivo lo justifican en la mayoría de los casos con circunstancias que obligan a defraudar para salir adelante.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del IEF.

De la evolución observada en el gráfico anterior, podemos apreciar que a lo largo del tiempo se ha mantenido un predominio a las posturas que no justifican el fraude fiscal y en concreto, del último estudio se puede ver como un número significativo de personas se sitúan en esta senda de pensamiento.

4.4.3. Opinión pública acerca de la Ley de Transparencia

El estudio del IEF también sondea la opinión de los ciudadanos acerca de la Ley de Transparencia. Se pregunta a los encuestados sobre las consecuencias --para la utilización de los recursos públicos y la recaudación tributaria- que tendría la aplicación de los principios contenidos en esta ley.

De las respuestas dadas por los entrevistados obtenemos los datos plasmados en las siguientes tablas.

La Ley de Transparencia contribuirá a una utilización más adecuada de los recursos públicos

Opinión	Porcentaje
Muy de acuerdo	27,9%
De acuerdo	38,1%
En desacuerdo	15,0%
Muy en desacuerdo	8,6%
Ns/Nc	10,3%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del IEF

De la información obtenida en esta tabla observamos que prima la opinión de que la ley de Transparencia va a tener efectos positivos, concretamente el 73,7%, frente al 26,3% que opina lo contrario.

La Ley de Transparencia contribuirá de manera favorable al pago de los impuestos

Opinión	Porcentaje
Muy de acuerdo	23,9%
De acuerdo	37,8%
En desacuerdo	17,8%
Muy en desacuerdo	10,3%
Ns/Nc	10,2%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del IEF

Si omitimos los datos procedentes del “no sabe/no contesta”, encontramos que el 68,3% de los encuestados opina que la Ley propiciara un cambio de conducta en el contribuyente estimulándole al pago de sus obligaciones. Por el contrario, el 31,4% de los entrevistados considera que la Ley no va a conllevar un cambio de mentalidad en los contribuyentes.

4.4.4. Conclusiones

De los datos observados en los anteriores apartados obtenemos una serie de conclusiones. Por lo que respecta al cumplimiento fiscal prima la opinión de que este no ha mejorado en los últimos diez años, esto se concreta en un 80% frente a un 20% que considera que la evolución ha sido positiva.

Por lo que respecta al fraude fiscal la mayor parte de los entrevistaos en 2014 opina que el fraude fiscal ha incrementado en los últimos diez años, concretamente un 91% piensa esto, frente al 9,5 que piensa ha disminuido. Al observar el grafico sobre la evolución del fraude fiscal vemos como idea de evolución positiva cambia radicalmente en 2008 sufriendo una fuerte bajada en los últimos años.

Las causas que los entrevistados atribuyen a este comportamiento, en 2014, es en primer lugar la falta e impunidad de los defraudador, seguido de la falta de moral y conciencia ciudadana, la falta de aptitud por parte de las autoridades competentes o una presión fiscal excesiva, por tanto estos datos arrojan información acerca de la opinión popular considera que el fraude fiscal es multicausal.

Además de esto, observamos que la mayor parte de los ciudadanos no acepta la conducta defraudadora, frente a algunos que los justifican por la necesidad de salir adelante.

Por ultimo en relación con la Ley de Transparencia, tenemos que destacar que la mayoría de los entrevistados opina que esta ley tendrá efectos positivos en cuanto una mayor eficacia en la utilización de los recursos públicos, así como una actitud más favorable para el pago de los impuestos.

4.5.Cambio normativo en la concepción del contribuyente

La relación entre la Administración pública y el ciudadano está continuamente cambiando, esto se observa en primer lugar con el Estatuto del Contribuyente de 1998 en el que se establecen una serie de garantías y derechos para los contribuyentes, que con anterioridad a este estatuto carecían de una normativa propia. Con anterioridad al Estatuto la

Administración Tributaria se centraba en la recaudación de los ingresos y aplicar con bastante rigidez sus potestades sancionadoras.

También percibimos un cambio en la posición del contribuyente que es consciente de sus derechos y además los exige, ya que percibe su relación de una forma diferente con la Administración y reclama un incremento de calidad en la prestación de servicio.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente introduce una serie de elementos como pueden ser mejores condiciones en las devoluciones tributarias, atención e información al contribuyente, se reducen determinados plazos de prescripción, expedientes independientes para la imposición de sanciones y para el de comprobación e investigación, entre otros.

Por tanto la Ley 1/1998, de 26 de febrero, se crea con el fin de establecer una nueva relación entre el contribuyente y la Administración pública, que puede ser positiva *“por la buena percepción social que provoca la autolimitación de poderes, del ejercicio de las potestades administrativas, que alcanzan mayor legitimidad. Esto proporciona, además, un «aligeramiento de la carga tributaria del contribuyente, medida en términos administrativos»*”⁴⁹

Ahora bien, esta ley ha sido discutida en diversas ocasiones por no regular suficientemente la relación entre el Contribuyente y la Administración Tributaria, además de por una cuestión fundamental que es implantar el Estatuto del Contribuyente fuera de la LGT. Pero tenemos que decir, que con la llegada de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes quedan plasmados en la misma, concretamente en la Sección 4 del Capítulo I y Título II.

Tenemos que destacar que en la actualidad, y con la reforma de la LGT, la posición adoptada por el contribuyente ha cambiado, pues con la creación del Estatuto del contribuyente este adoptaba una posición favorable ya que la Administración contaba una nueva visión del mismo al que se le daba un voto de confianza, considerándolo como un buen ciudadano en la medida que contribuía al sostenimiento de los gastos públicos. Pero con la publicación de las listas de “morosos” la Administración vuelve a retirarle ese voto de confianza y lo considera

⁴⁹ De la Cruz Rodríguez.(1998). “La posición jurídica del contribuyente desde el Estatuto que regula sus derechos y garantías”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol.II parte Estudio, p. 10, Editorial: Aranzadi.

como insolidario, movido únicamente por la codicia. Un ciudadano que no ayuda a al progreso del país, por contribuir a los gastos públicos.

5. CONCLUSIONES

Finalizado el Trabajo Fin de Grado sobre la nueva normativa en materia sancionadora introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria hemos llegado a las siguientes conclusiones:

I. La reforma de la Ley General Tributaria ha supuesto un cambio significativo en cuanto al tratamiento dado al deudor tributario. De lo que resulta paradigmático, la introducción de una medida que regula la publicidad de los “deudores” tributario. Todo lo cual, parece venir impulsado – cuando no avalado-- por la presión social.

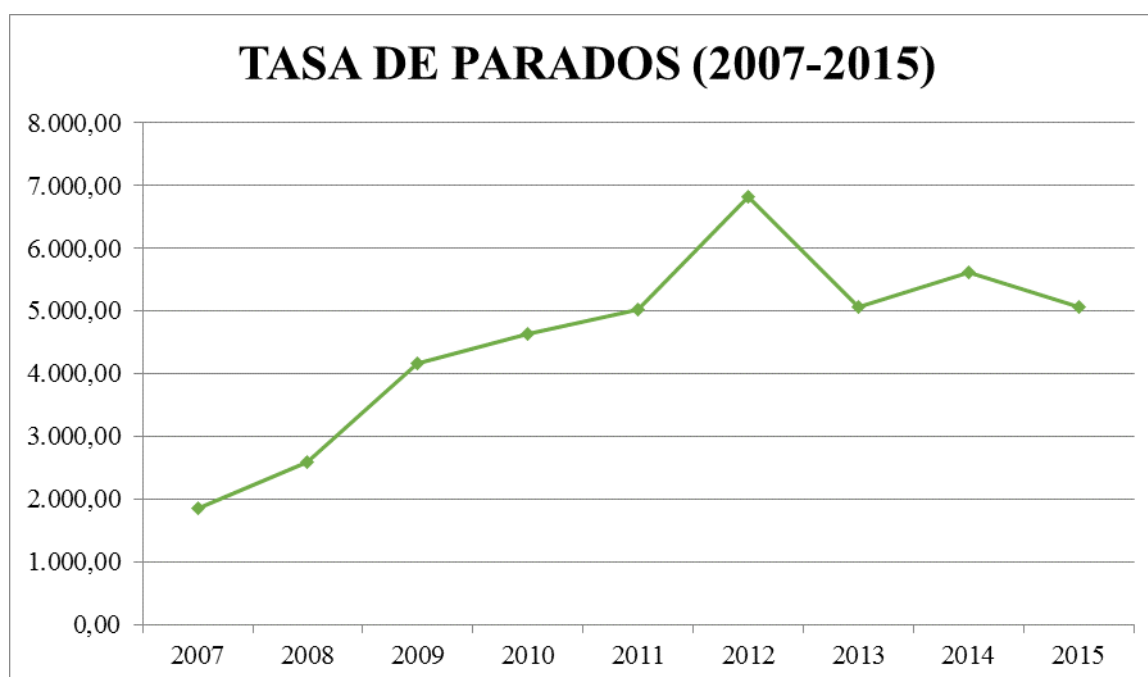
II. La crisis económica en la que se encuentra inmersa España desde 2008 ha propiciado una serie de reformas en materia tributaria con el objetivo de aumentar la transparencia así como luchar contra el fraude fiscal, sin lograr un gran éxito. Al mismo tiempo, también ha propiciado la aceptación por la opinión pública de prácticas de lucha contra el fraude, de dudoso respeto hacia derechos fundamentales básicos.

III. La relación existente entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, acentuada por la introducción de el Título VI “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública” en la LGT que se complementa con el artículo 305.5 del Código Penal puede conllevar una serie de problemas relacionados con los derechos de los administrados ya de los sitúa en una posición intermedia entre obligado tributario e inculpado. Además unir dos ramas del ordenamiento jurídico con fines totalmente diferentes puede resultar inconciliable. Estas diferencias pueden observarse por ejemplo en los poderes que ostentan estas dos instituciones, ya que en el ámbito penal se poseen unos poderes que permiten una mayor indiscreción en la esfera personal y patrimonial del obligado tributario frente a los que posee en el ámbito tributario. Otro ejemplo lo observamos en la carga de la prueba en el ámbito tributario recae sobre la propia Administración al contrario que en ámbito penal donde prima la presunción de inocencia así como el derecho a no autoinculparse.

IV. En cuanto a la compatibilidad entre la publicidad de listas de “deudores” tributarios con la protección de datos de carácter personal observamos que esto puede colisionar con el derecho fundamental de la protección de datos personas. Esto puede suponer en buena medida, la

imposición de sanción adicional al publicar listas que contienen información personal y cuya finalidad es lograr un reproche social. La información que se publique, además de permitir la identificación de la persona, va a realizar una descripción de su perfil con una nota de desvalor, configurándolos como “morosos” o deudores”, obligados tributarios que no cumplen con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

ANEXO 1:



BIBLIOGRAFIA

Área de Sociología Tributaria. (2015). *Opiniones y actitudes fiscales de los Españoles en 2014*. (Disponible on line: <http://www.ief.es/>).

CALVO VÉRGEZ, J. (2015) “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario La Ley*, 8584. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

CARBAJO VASCO, D. (2015). “La publicidad de los delitos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Un apunte.”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 909. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

CAYÓN GALIARDO, A. (2015). “La publicación del “listado de morosos” y de la identidad de los “defraudadores” a la Hacienda Pública”. *Revista Técnica Tributaria*, 111.

Centro de Investigaciones Sociológicas. (2016). *Tres problemas principales que existen actualmente en España*, Madrid, pp. 1. (Disponible on line: <http://www.cis.es/>)

CHAPARRO MATAMOROS, P. (2015). *Derecho al Honor: Tutela Constitucional, Responsabilidad Civil y Otras Cuestiones*, Capítulo XII, Pamplona, España: Aranzadi, SA.

Congreso de los Diputados. (2015). *Informe de la Ponencia*, pp. 61. (Disponible on line: <http://www.congreso.es>)

Consejo General del Poder Judicial. (2014). *Informe del Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria*, pp. 37. (Disponible on line: <http://www.poderjudicial.es>)

DE LA CRUZ RODRÍGUEZ. (1998). “La posición jurídica del contribuyente desde el Estatuto que regula sus derechos y garantías”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol.II parte Estudio, (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

FAR JIMENEZ, J. (2013). “Publicación de las listas de morosos”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 859. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

FERREIRO LAPATZA, J.J. (1997). “¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Publica?”. *Revista Quincenal Fiscal*, 10. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

LÓPEZ GETA, J.J. (2015). “Por fin, la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria”. *Carta Tributaria*, 8. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

MALVAREZ PASCUAL, L.A. (2016). *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*. Pamplona, España: Aranzadi, SA.

MARTIN QUERALT, J. (2015). “Otra reforma del Código Penal que afecta a los delitos contra la Hacienda Pública”. *Carta Tributaria*, 2. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

MARTINEZ LAGO, M.A. (2012). “Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal”, XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, Madrid, pp.111. (Disponible on line: <http://eprints.ucm.es/>)

MORÓN PÉREZ, M. C. (2015).”Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, 22. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

OLIVARES OLIVARES, B.D (2015). “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”. *Revista Quincena Fiscal*, 11. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

ROYUELA, A. (2015) “Reforma de la Ley General Tributaria: las claves de la reforma.”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 812. (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>)

RUIZ GARCÍA, J.R. (2011). “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”. *Revista española de Derecho Financiero*, 151. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Secretaría de Estado de Comunicación (2012). *Las reformas del Gobierno de España*. Ministerio de la Presidencia, Madrid, pp. 33. (Disponible on line: <http://www.lamoncloa.gob.es/>).

VALERO TORRIJOS, J. (2013). “Publicación de las listas de morosos y defraudadores en el ámbito tributario”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Legislación y Jurisprudencia

Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. (BOE núm.255, de 24 de octubre de 2015).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Gran Sala. Caso Volker und Markus Schecke GbR (C 92/09) y Hartmut Eifert (C-93/09) contra Land Hessen . Sentencia de 9 de noviembre de 2010.

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 22/09/2015).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE núm.313, de 31/12/1963).

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE núm.286, de 30/11/2006).

Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías del Contribuyente (BOE núm. 50, de 27 /2/ 1998)

Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal (BOE núm. 218, de 11/09/2015)

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE núm. 312, de 28/12/ 2012)