

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

*Los listados de deudores a
la Hacienda Pública: un
estudio de derecho
comparado*

Grado en Relaciones Laborales y Recursos
Humanos

Trabajo Fin de Grado
Curso académico 2016/2017

Alumna: María González Grau

Profesor-tutor: Bernardo David Olivares Olivares

Índice

1. Introducción	4
2. Listado Deudores a la Hacienda Pública de España.....	6
2.1. Marco Normativo y análisis del listado.....	6
2.2. Función del listado	9
2.3. Publicidad del Listado de Deudores y los Derechos de las personas físicas.....	12
3. Análisis de los listados de deudores de países latinoamericanos	16
3.1. México y el listado de los Contribuyentes Incumplidores	16
3.2. Costa Rica, Lista de morosos y Saldos deudores en el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Viviendas.....	18
3.3. El Salvador y el Listado de los Deudores del Estado.....	21
3.4. Puerto Rico y la Lista de Deudores Morosos.....	23
4. Aspectos esenciales de la configuración legal y fundamental de los listados de deudores, comparativa.....	27
4.1. Obligación de contribuir.....	27
4.2. Criterios para la divulgación de datos	30
4.3. El ámbito subjetivo y objetivo de difusión.....	33
4.4. Modo y duración de la publicación	35
5. Conclusiones	39
6. Bibliografía	44
7. Jurisprudencia	46

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Tributaria
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
D.O.	Diario Oficial de El Salvador
f.j.	Fundamento Jurídico
Impuesto Solidario	Impuesto Solidario Fortalecimiento de Programas de Viviendas
IRPF	Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto Valor Añadido
LAIP	Ley de Acceso a la Información Pública
LEY 163-2013	Ley de Mecanismos Efectivos de Fiscalización Contributiva
LGT	Ley General Tributaria
LPDP	Ley Protección de Datos Personales
NIF	Numero Identificación Fiscal
NORMA 4755	Código de Normas y Procedimientos Tributarios
PDF	Portable Document Format
PRODECOM	Procedería de la Defensa del Contribuyente
REGLAMENTO	Reglamento de Deudores Morosos
RDLOPD	Real Decreto Ley Orgánica Protección de Datos
RFC	Clave del Registro Federal de Contribuyente
SAT	Servicio de Administración Tributaria
TC	Tribunal Constitucional

1. Introducción

La modificación de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mediante la ley 34/2015, de 21 de septiembre trajo consigo una de las novedades con más interés mediático dentro del ámbito tributario.

A través del recién incorporado artículo 95 bis se crea la llamada “Lista de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”, en la que se publica a aquellos que tengan deudas o sanciones con la Hacienda Pública de más de un millón de euros y que no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario y que no se encuentren aplazadas o suspendidas. En este sentido, se abre todo un debate dentro de la doctrina sobre si el listado podría vulnerar la legislación sobre protección de datos e incluso hasta que punto se puede considerar intocable dicha libertad en pro de la también actual lucha contra la evasión tributaria y el fraude fiscal.

El propio preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, justifica la publicación de la lista argumentando que se enmarca en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal como instrumento preventivo y educativo que ayude al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, con el fin de desarrollar una auténtica conciencia cívica tributaria derivada de la transparencia de la información cuyo conocimiento resulte relevante. Si bien esta medida puede colisionar en ocasiones con derechos constitucionales como la intimidad y protección de datos, deben ponderarse adecuadamente los distintos intereses que se pretenden salvaguardar.

No resulta difícil encontrar autores dentro de la doctrina que argumenten en contra. Éstos entienden que con esta norma tiene lugar la imposición de una especie de sanción accesoria a quien comete la infracción o adeuda a la Administración tributaria, reflejada en el reproche social que representa la publicación de la información personal¹.

¹ CALVO VÉRGEZ, Juan: “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”. En *Diario La Ley*, núm. 8584, 2015, pág. 13.

No obstante, dichas listas no son ninguna novedad fuera de España, en este trabajo hemos podido estudiar listados desarrollados en países latinoamericanos con medidas similares al listado español. En México, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el equivalente a nuestra Agencia Tributaria crea la lista de los Contribuyentes Incumplidores. Costa Rica, por su parte, dispone no solo de un listado de deudores, sino de dos, uno de los deudores fiscales en general y otro exclusivamente para los deudores del nuevo impuesto aprobado en 2009, el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Viviendas. El Salvador elabora el listado de Deudores del Estado y Puerto Rico la lista de Deudores Morosos.

Los listados de incumplidores relevantes reúnen una serie de características comunes que permiten su estudio comparado a través del examen de la norma, todas gozan de un presupuesto objetivo, subjetivo y temporal.

Por todo lo anterior, con el siguiente trabajo nos proponemos alcanzar los siguientes objetivos:

-Analizar el marco normativo que regula la “Lista de Deudores a la Hacienda Pública” en España.

-Comparar los distintos presupuestos de la medida española con las listas de deudores que publican los organismos públicos en los países latinoamericanos.

-Proponer propuestas de mejora que se extraigan del derecho comparado, con la finalidad de plantear medidas que respeten mayor grado el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal.

2. Listado Deudores a la Hacienda Pública de España

2.1.Marco Normativo y análisis del listado

Como ya se ha comentado, el nuevo art. 95 bis de la LGT, introduce en el ordenamiento español los llamados “Listados de Deudores a la Hacienda Pública”, dichos listados -que nacen con el propósito de luchar contra el fraude fiscal- está sujeta a toda una serie de directrices y requisitos que no solo se encuentran dentro de la propia LGT.

El listado hará referencia únicamente a los tributos de titularidad estatal, por lo que la potestad sancionadora y la facultad de revisión esta atribuida en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado² y la competencia para dictar los acuerdos publicados corresponde al Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

En ella saldrán los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuyo importe total de ambos conceptos superen 1.000.000 euros y no hayan sido pagadas en período voluntario, quedando excluidas aquellas que se encuentren aplazadas o suspendidas; junto con la identificación de los deudores, que se diferenciaran entre si son personas físicas, en el que se publicará el nombre, los apellidos y el número de identificación fiscal (NIF) o personas jurídicas y entidades del art. 35.4 LGT³, en cuyo caso se identificarán por la razón o denominación social completa y el NIF.

En cuanto a la elaboración del listado se deben diferenciar dos pasos muy importantes y que se encuentran regulados por diferentes leyes; por un lado, tenemos la propuesta de inclusión del deudor al listado, regulado por el propio art. 95 bis en su apartado 4, una vez notificada la propuesta al contribuyente moroso éste dispone de 10

² Se ha criticado esta diferencia de trato entre los impuestos estatales frente a los autonómicos y locales, cuando la LGT, con carácter general, resulta de aplicación a todas las administraciones tributarias, según dispone su art. 1. MATA SIERRA, M.T.: “La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos”, Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria, Barcelona, 2016, pág. 147

³ Herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica.

días a contar a partir del siguiente al de la recepción de la comunicación para formular alegaciones, resulta curioso que la propia ley dicte que a efectos de notificación de inclusión en el listado sea suficiente con un intento en el domicilio fiscal del interesado contradiciendo el art. 112 LGT, que señala que los intentos de notificación deben ser dos, también debe ser reseñable que las alegaciones efectuadas por el deudor deban ser única y exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos de apartado 1, quedando totalmente excluido el poder hacer alegaciones sobre la inclusión o no en el listado⁴. Como consecuencia del trámite de alegaciones la Administración podrá acordar la rectificación del listado, aunque también podrá ser acordado de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación, que es el otro paso en la elaboración de los listados, la diferencia radica en que en este caso la legislación que regula su procedimiento la encontramos en la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, en adelante LOPD y el Real Decreto Ley Orgánica de Protección de Datos, en adelante RDLOPD. El Listado de Deudores a la Hacienda Pública al tratarse de lo que la LOPD llama un fichero de “titularidad pública” se encuentra sujeto a lo establecido en ella, en los arts. del 20 al 24, al igual que los arts. 52 y 54 del RDLOPD.

Tanto el art. 20 LOPD como el 52 RDLOPD establecen que *“la creación, modificación o supresión de los ficheros de las Administraciones Públicas solo podrán hacerse por medio de disposiciones generales publicadas en el Boletín Oficial del Estado o Diario oficial correspondiente”*, esta previsión normativa se cumplió mediante la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determinó la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplieran las condiciones establecidas en el art.95 bis LGT. Por otro lado, el art. 54 RDLOPD establece el contenido del acuerdo de creación de ficheros.

⁴ Esta limitación a la concurrencia únicamente de error de hecho, material o aritmético, según alguna opinión doctrinal, resulta inaceptable desde el respeto a los derechos y garantías que asisten a los administradores, en la medida en que debería ser posible alegar todo aquello que convenga al derecho del contribuyente, sin perjuicio del resultado de los recursos pertinentes. Mata Sierra, M.T.: “La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos”, ob. Cit. Pág. 153.

La Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, estableció que la primera publicación del listado de deudores se produjera el 23 de diciembre de 2015, en la que se publicaría los deudores a la Hacienda Pública y las cantidades de sus deudas. La LGT en su art. 95 bis establece que la fecha de referencia para la determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado será el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, no obstante, la Disposición Transitoria cuarta de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre establece que para la elaboración de este primer listado se tomara de referencia el 31 de julio de 2015, siendo esta última fecha la indicada en la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre. Además, la propia orden incluía la previsión de la modificación del fichero informático de deudores según los términos previstos en la legislación de protección de datos, mediante Resolución del Director General de la Agencia Tributaria, en adelante AEAT. De esta forma, con fecha 2 de diciembre de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado, en adelante BOE, la Resolución de 18 de noviembre de 2015, que modificaba y adaptaba tanto el fichero informático de deudores como el de deudas, motivo por el cual no resulta necesario ya dictar una nueva Resolución para las siguientes publicaciones del listado⁵. Por ello, el segundo listado fue publicado sin necesidad de disposición adicional⁶ el 29 de junio de 2016, teniendo como fecha de referencia de inclusión el 31 de diciembre de 2015.

Por último, hay que señalar que tal como dicta el art. 95.6 bis LGT las actuaciones realizadas en el procedimiento de la publicación no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el art. 68 de la LGT, al igual que el acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.

⁵DELGADO GARCIA, Ana Maria y OLIVER CUELLO, Rafael: Comunicación presentada por los autores al *XII Congreso Internacional de Internet Derecho y Política. En Building a European Digital Space*, Barcelona, julio de 2016, bajo el título "*La publicidad de los deudores a la Hacienda Pública y de las sentencias condenatorias por delito fiscal*", pág. 174.

⁶ El art. 52.2 RDLOPD establece que "la disposición o acuerdo deberá dictarse y publicarse con carácter previo a la creación, modificación o suspensión del fichero", pero en ningún momento prohíbe que en una sola disposición se prevea la creación y futura modificación del mismo fichero, siempre que se encuentre publicado con antelación en el BOE o diario oficial correspondiente.

2.2. Función del listado

La esencia del listado de deudores a la Hacienda Pública, el para qué fue creada, se puede encontrar en el Preámbulo de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, con ella pretende “*prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*”, lo considera un “*instrumento preventivo y educativo que busca el desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria*” apoyándose en el principio de transparencia de la actividad pública, no obstante, tal como reconoce la propia LGT en su preámbulo dichos “*principios de transparencia y publicidad pueden colisionar en ocasiones con otros derechos constitucionales protegidos*”, por ello el tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujeta a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, es más, el art. 95 bis LGT indica que antes de la publicación del listado es necesaria la publicación de una Orden Ministerial que establezca la fecha de publicación del listado. Dicha Orden al tratarse de una disposición o acuerdo de creación de un fichero de titularidad pública se encuentra sujeta a los artículos 52 y 54 de la RDLOPD que indican que dicho acuerdo solo podrá hacerse por medio de disposiciones generales o acuerdo publicado en el “Boletín Oficial del Estado” y que deberá dictarse y publicarse con carácter previo a la creación del propio fichero público, este caso el Listado de Deudores a la Hacienda Pública (art. 52 RDLOPD), así como la regularización del contenido de dicha Orden Ministerial respecto a la publicación (art. 54 RDLOPD), es decir, la creación de ficheros de titularidad pública ha de realizarse por medio de una disposición oficial y esta debe hacerse antes de que haya sucedido el hecho, se trata de un procedimiento garantista que trata de primar la transparencia pero que, por otro lado, hace que el proceso de creación de un fichero de datos de carácter personal sea más lento⁷.

⁷ VV. AA., DEL PESO NAVARRO, Emilio (coord.): *Nuevo reglamento de protección de datos de carácter general. Medidas de Seguridad*, 1º ed., Diaz de Santos Colaboradores: Informáticos europeos expertos, 2008, pág. 276.

Otro aspecto importante a analizar de la Lista de Deudores a la Hacienda Pública es el aspecto temporal, que establece el propio art. 95 bis LGT, que determina que la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomara como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, con independencia de cuál sea la cantidad efectivamente debida por las obligaciones tributarios identificados en dicha lista a la fecha de publicación, es decir, si un obligado tributario cumple los requisitos para entrar en la Lista de Deudores a la Hacienda Pública a la fecha de referencia, pero entre dicha fecha y la de publicación regulariza su situación, sino del todo, al menos para no deber la cantidad mínima establecida por la Ley, igualmente saldrá en la lista que se difundirá, hasta la publicación, modificación y rectificación de un nuevo fichero, es decir, hasta que surja un nuevo listado. Este punto en particular ha sido criticado por parte de la doctrina que no entienden que la publicación incida sobre los deudores morosos que sí que hayan cumplido con los restantes deberes tributarios, como, por ejemplo, el caso del obligado tributario que reconozca la deuda pero que no pueda hacerla frente en el período voluntario y no, sobre aquellos defraudadores que, una vez descubiertos pagan inmediatamente la sanción, librándose con ello de ser publicados en la lista⁸.

Otro punto a tener en cuenta es el de la publicación de la lista, para ser más exactos, el lugar y alcance de la publicación, dice la LGT en su art.95.4 bis *“la publicación se efectuara 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”*, no obstante resulta bastante llamativo que periódicos en su versión digital⁹ no solo hagan mención al contenido de la lista, debido a que en ella se pueden encontrar a personas conocidas y famosas que resultan de interés para el público, sino que algunos de ellos *“cuelguen”* la propia lista en formato PDF¹⁰ al alcance de todos amparándose en la libertad de expresión que les da el artículo 20 de la Constitución Española, es precisamente por este punto por el que parte de la doctrina opina que *“la*

⁸ MATA SIERRA, M.T.: *“La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos”*, ob. Cit., pág. 146.

⁹ Ver www.elperiodico.com/es/noticias/economia/lista-morosos-nombre-pdf-5238855, www.publico.es/pages/listado-completo-deudores-agencia-tributaria.html o www.elpais.com/especiales/2016/lista-morosos-hacienda/.

¹⁰ Portable Document Format.

Lista de Deudores a la Hacienda Pública tiene una finalidad represiva que no se manifiesta tanto en la búsqueda de la transparencia o en que la ciudadanía conozca quienes son los mayores morosos o defraudadores, sino que estos sufran un escarnio público”.¹¹ Además, no se nos debe olvidar, y precisamente por el punto anteriormente analizado, que aunque en la LGT se prevé que los listados dejaran de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación, se refiere al listado que la propia Agencia Tributaria pondrá en la sede electrónica de su página web, quedando fuera de su alcance todos las demás formas de publicación, lo cual tiene como resultado que aunque, en efecto, pasados estos tres meses es bastante difícil encontrar el listado en la página web de la Agencia Tributaria, por el contrario, no lo es tanto como pretende la norma encontrarlo mediante buscadores.

Por todo esto, aunque la norma tenga muy clara cuál es la función del listado no resulta más que un ideal, con esto nos referimos, no a que no cumpla la función por la que fue creada, pero sí que habría que pulir muchos puntos; el procedimiento de creación resulta muy lento y es precisamente dicha lentitud la que provoca que a la fecha de publicación del listado se corra el riesgo de que ya no se encuentre actualizada, que en ella se encuentren nombres que a la fecha de la divulgación ya no deberían estar y otros no aparezcan cuando debería, además no parece del todo justo que se trate por igual a los contribuyentes que dejan de afrontar sus obligaciones tributarias porque no pueden hacerse cargo de ellas en período voluntario, pero las reconocen, a aquellos que directamente no se encuentran en sus pensamientos el cumplir con sus obligaciones tributarias.

De igual modo, tal y como opina una parte de la doctrina, la lista por sí sola no se trata de una medida que vaya a reducir la morosidad pues ni siquiera se mencionan los casos en los que es la Administración quien incurre en mora frente al contribuyente, sino que se resaltarán los fines sancionadores incluyendo la pretensión de que la publicidad de la información tenga efectos perjudiciales para el contribuyente moroso, ya que todas

¹¹ DONCEL NÚÑEZ, Sergio Luis: “El listado de deudores a la Hacienda Pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿Tienen carácter sancionador?”. En *Revista de Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, núm. 395, 2016, pág. 120.

las personas podrán conocer su situación fiscal¹², esto hace que la justificación de la finalidad del listado sea dudoso¹³ pues coinciden con los de una sanción materialmente penal: asustar a los morosos, para, por un lado, que no demoren el pago de sus impuestos y, por otro, provocar un efecto disuasorio para reducir el fraude.¹⁴

2.3. Publicidad del Listado de Deudores y los Derechos de las personas físicas

Hablar de los Derecho de las personas físicas es hablar de los Derechos Fundamentales reconocidos por nuestra Constitución en su Título I, Capítulo segundo, la validez de estos derechos es indiscutible, pero no tienen un carácter absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, sino que son limitables.

La difusión del listado de Deudores a la Hacienda Pública limita los derechos y las garantías de los obligados tributarios, pues la utilización de los datos es distinta al previamente establecido. Así, la confección de la lista, que se fundamenta en el deber de solidaridad del art. 31.1 de la CE¹⁵, puede terminar afectando a otros bienes jurídicos protegidos por la Constitución como la intimidad, el honor, la reputación y la protección de datos personales. De hecho, el propio Preámbulo de la Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria reconoce el posible conflicto que puede ocasionar la difusión de la información del listado indicando que “...*puede colisionar en ocasiones con otros derechos constitucionales protegidos...*”.

¹² CAYÓN GARCIA, Antonio: “La publicación del <<listado de morosos>> y de la identidad de los <<defraudadores>> a la Hacienda Pública”. En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 111, 2015, pág. 15.

¹³ Además, la revelación de un dato protegido (la información tributaria), no ofrece ningún efecto <<pedagógico>> que justifique la vulneración del derecho a la intimidad (Calvo Vérez, J., 2015, p. 13).

¹⁴ DELGADO GARCIA, A.M. y OLIVER CUELLO, R: “La publicidad de los deudores a la Hacienda Pública y de las sentencias condenatorias por delito fiscal”, ob. Cit., pág. 177.

¹⁵ Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

A pesar de que la CE no le impone límites específicos al derecho a la protección de datos personales, este no es ninguna excepción, especialmente en el ámbito tributario, pues la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional ha venido considerando que el deber del contribuir al sostenimiento de los gastos públicos representan <<bienes y finalidades constitucionales legítimas>> capaces de restringir el derecho que reconoce el art. 18.4 de la CE¹⁶. De hecho, el contenido, objeto y función del derecho a la protección de datos ha sido delimitado por la jurisprudencia del TC¹⁷ y desarrollado por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Ahora bien, uno de los puntos más polémicos del Listado de Deudores a la Hacienda Pública es precisamente a que se le considera datos personales, y por consiguientes protegidos por la LOPDP, y que no. El art. 3.a de la LOPDP establece que *“datos de carácter personal son cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables”*, por lo que en un principio quedarían excluidas de su protección los datos relativos a las personas jurídicas¹⁸. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que no todo dato personal relativo a una persona física está amparado por la legislación de protección de datos. Piénsese, por ejemplo, en la información relativa a los profesionales, empresarios individuales¹⁹ y las entidades del art. 35.4 de la LGT. El Gabinete Jurídico de la Agencia Española de Protección de Datos, en adelante AEPD, elaboró el Informe 0199/2009 en el que estableció que *“la legislación de protección de datos no es aplicable en los casos en los que los datos hacen referencia únicamente a la actividad empresarial y no al empresario mismo que hubiera constituido la actividad. Si la utilización de dichos datos se produjera en la relación con un ámbito distinto quedaría*

¹⁶ El art. 18.4 CE dice: “La ley limitara 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”.

Véase el fj. 8 de la SSTC 110/1984 de 26 de noviembre (RTC 1984,110) y el fj. 6 de la 43/1994 de 9 de mayo (RTC 1994, 143).

¹⁷ Debemos recordar que el derecho viene reconociéndose como fundamental y autónomo respecto a otros derechos constitucionales de manera sistemática por nuestro TC desde el año 2.000. OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales” En *Instituto de Estudios Financieros. IV encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (1º parte). Doc. N.º 13, 2016, pág. 169.

¹⁸ Véase art. 2.2 RDPD (RCL 2008,150).

¹⁹La Ley los excluye expresamente de su ámbito de aplicación cuando se trata de información relacionada con su actividad económica o comercial.

plenamente sometido a las disposiciones de la Ley Orgánica”. Por otra parte, el Gabinete Jurídico de la AEPD distingue entre la información relativa a profesionales liberales y a empresarios individuales, quedando estas primeras protegidas por la LOPD siempre que no tuvieran organizada su actividad profesional bajo la forma de empresa.

Por ello la información personal con <<transcendencia tributaria>> de profesionales o empresarios individuales no estará protegido por la legislación en materia de protección de datos cuando provenga únicamente de su actividad empresarial, por lo que es muy importante el origen del tributo del que proviene la deuda y la sanción para averiguar si la información puede calificarse como personal. Esto puede dar a que se den tres situaciones:

1. Que los importes provengan de un tributo como el Impuesto Sobre el Valor Añadido, en adelante IVA. En este caso, si los datos provinieran del sujeto actuando en condición de empresario no se trataría como información personal.

2. Si la información tuviera su origen en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, los datos que identifican al empresario individual o profesional podrían provenir también de rendimientos que no tiene su origen en la actividad económica de empresario para ser sujeto pasivo, por lo que debería quedar sujeto a la Ley de Protección de Datos.

3. También podría darse el caso en que algunos de los datos profesionales coincidan con los particulares, puesto que no es posible diferenciar el origen de la actividad privada y mercantil, el tratamiento debería quedar sujeto a la LOPDP²⁰.

Por otro lado, hay que especificar que el contenido del derecho a la protección de datos consiste en la facultad de disposición y control de titular²¹ sobre su información

²⁰ OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales” En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2016, pág. 10.

²¹ Los titulares del derecho son tanto los extranjeros como los ciudadanos españoles.

personal, teniendo este el poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse a toda intromisión en su esfera y la prohibición de utilizar para fines distintos la información ya conocida salvo en determinados casos establecidos por la Ley. Un ejemplo claro donde el titular deja de tener ese poder jurídico es precisamente en el Listado de Deudores de la Hacienda Pública, no resulta difícil de entender que el deudor no cede voluntariamente sus datos personales para la elaboración del listado, sino que son extraídos por la Agencia Tributaria de documentos paralelos a los listados, como pueden ser la declaraciones de impuestos, en los que el obligado tributario sí que ha cedido voluntariamente sus datos, por lo que nos encontramos ante un claro ejemplo de la utilización de la información, que en un principio estaba afectada por la reserva tributaria, para fines totalmente distintos para los que se dirigían originalmente, sin el consentimiento del sujeto pasivo. Esto limita el poder de control que garantiza el derecho fundamental, por ello la Administración está obligada a utilizar los datos de manera proporcionada²² de acuerdo con el principio de calidad de los datos establecido en el art. 4 LOPDP, la información utilizada debe ser adecuada, pertinente y no excesiva en relación con el ámbito y la finalidad de la divulgación, lo que conlleva que no se pueda publicar más allá de lo necesario para alcanzar dicho fin.

Frente la limitación legal del derecho a consentir la comunicación pública de la información personal y para reforzar el poder de control del derecho fundamental que debería tener el titular del derecho, el obligado tributario cuenta con el principio de información y el derecho de acceso, rectificación y cancelación. El principio de información obliga a la Administración a comunicar al deudor para qué serán utilizados, quien los tratará y ante quien podrá ejercitar las facultades de acceso, rectificación, cancelación y oposición, este principio se ve reflejado en el art. 95.4 bis en el que dice que “ *la propuesta de inclusión al listado será comunicado al deudor afectado*”, siendo este el único momento en el que la Administración informe al obligado tributario de la utilización de sus datos para la publicación de las listas.

²² Para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: 1. Si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad). 2. Si, además, es necesaria, en el sentido de que no existe otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad). 3. Si la misma es 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).

Los derechos de acceso, rectificación y cancelación son aquellos mediante los cuales todo obligado tributario puede controlar su información personal. La propia LGT se remite a la regulación establecida en la LOPDP y su RDP, no obstante, el propio art. 25.8 del RDP establece que *“cuando las leyes aplicables a determinados ficheros concretos establezcan un procedimiento especial para la rectificación o cancelación de los datos contenidos en los mismos, se estará a lo dispuesto en aquella”*, por ello resulta de aplicación lo expuesto en el art. 95.4 bis de la LGT en la se reconoce de manera expresa el ejercicio del derecho de rectificación por parte del afectado en el plazo de diez días contados a partir del siguiente al de la comunicación, aunque entendemos que puede ser cuestionable el poder ejercer el derecho de rectificación solo en ese momento, sobre todo teniendo en cuenta el tiempo que pasa desde la notificación de inclusión y la publicación del listado.

3. Análisis de los listados de deudores de países latinoamericanos

3.1. México y el listado de los Contribuyentes Incumplidores

El 8 de septiembre de 2013 el presidente Enrique Peña Nieto²³ presentó su propuesta de Reforma Hacendaria, que fue aprobada el 31 de octubre tras su discurso en la Cámara de Diputados y en el Senado²⁴, con esta reforma se modificaron diversas leyes y ordenamientos²⁵, entre ellos el Código Fiscal de la Federación, cuya modificación del art. 69 estableció excepciones al secreto fiscal²⁶, permitiendo crear lo que denominaron la lista de contribuyentes incumplidores.

²³ Presidente de México desde el 1 de diciembre de 2012.

²⁴ Véase “Nota Informativa Reforma Hacendaria”, publicada en la Dirección General de Comunicación Social (Notisem) el 4 de noviembre de 2013.

²⁵ Se modificó el Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera, la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las Leyes del IVA, IEPS, ISR y la Ley de Derechos. Se derogaron las leyes IETU y del IDE. Se aprobó la Ley de Ingresos.

²⁶ Fue el Código Fiscal de 1967 el que definió el secreto fiscal como una obligación de “guardar absoluta reserva” sobre la información tributaria de los contribuyentes, norma que se mantiene en vigor hasta la actualidad a excepción de los casos previstos en el art. 69.

Esta reforma permitió que, desde el 1 de enero de 2014 se publique una lista de los contribuyentes incumplidores en los siguientes supuestos:

1. Que tengan créditos fiscales²⁷ firmes.
2. Que tengan créditos fiscales que no han pagado o no han sido garantizados.
3. Que no sea posible localizarlos en su domicilio fiscal.
4. Que tengan sentencia condenatoria por haber cometido un delito fiscal.
5. Que se les haya cancelado o condonado algún adeudo fiscal, a partir del 1 de enero de 2014.

Resulta curioso ver como en una misma lista podemos encontrar datos de contribuyentes que tienen deudas con el Estado, aquellos cuyas deudas han sido canceladas— por consiguiente, no tendrían ningún motivo para salir en ninguna lista- y sujetos pasivos que simplemente no han sido localizado en su domicilio fiscal.

En dicho listado se dará a conocer el nombre, la razón social y la clave del registro federal del contribuyente²⁸ (RFC), no siendo publicadas en ningún momento las cantidades que puedan deber los obligados tributarios. Así, desde el 1 de enero de 2014 se publica de forma telemática en la página web del Servicio de Administración Tributaria, en adelante SAT²⁹, el listado de contribuyentes incumplidores, aquellos que no estén conforme con la publicación podrán llevar a cabo su defensa mediante el Procedimiento de Aclaración³⁰, pudiendo aportar las pruebas que a su derecho convengan, presentando el Modelo de Aclaración, ya sea personalmente o por el portal

²⁷ Un crédito fiscal constituye toda cantidad que se le deba al Estado, derivado de impuestos o cualquier contribución. La falta de pago o garantía de un crédito fiscal lo hace exigible; se considera firme una vez que en su contra no proceda medio de defensa alguno por el que pueda impugnarse.

²⁸ La RFC es una clave para realizar cualquier actividad económica por la que se esté obligado a pagar impuestos. La clave debe incluir datos personales (por ejemplo, nombre y fecha de nacimiento). El registro se hace ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria y es obligatorio para todos los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

²⁹ El SAT es un organismo independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene a su cargo la aplicación de las leyes fiscales en México, incluida la facultad de recaudar impuestos.

³⁰ El propio art. 69 del Código Fiscal de la Federación prevé este procedimiento de aclaración, posterior a la divulgación de los datos.

personal del contribuyente en el SAT, el cual resolverá en un plazo de tres días hábiles a contar a partir del día siguiente a su recepción. La respuesta se dará de forma telemática por el portal personal de contribuyente. En caso de que la aclaración sea procedente, el SAT eliminará los datos del listado, lo que conlleva a que se actualice cada 15 días.

Dentro de la propia doctrina mexicana existen varios detractores de las listas por considerarlas no acordes a la Constitución³¹ y en contra de los derechos de los contribuyentes, así mientras desde el mismo SAT afirma que “la lista fomenta el crecimiento económico, la responsabilidad y transparencia del contribuyente y aporta un componente con sentido social”, desde la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) manifiesta que “no basta con que el SAT manifieste que los contribuyentes puedan acudir, como prevé el nuevo art. 69, a aclarar su situación ante el propio SAT o a través de su portal electrónico, pues esa aclaración será difícil si a quien figura en la lista no se le han dado a conocer los motivos del porque aparece ahí”.

3.2. Costa Rica, Lista de morosos y Saldos deudores en el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Viviendas

En 2010, Costa Rica fortaleció sus prácticas de transparencia fiscal con la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, dicha ley reforma diferentes puntos y varias leyes de la rama tributaria del Derecho, entre ellos el art. 18 bis de la Norma 4755, Código de Normas y Procedimiento Tributario, lo cual permite el acceso a la información financiera del contribuyente, mediante el listado de morosos y omisos, en que los funcionarios públicos deberán verificar la condición tributaria de los sujetos pasivos. Con esto, se evitará que los ciudadanos de Costa Rica deban demostrar a las respectivas entidades públicas mediante certificaciones u otros documentos, que se encuentran regularizados.

Resulta curioso ver que, aunque el artículo 18 bis habla de “*el listado de morosos y omisos*” como si se tratara de uno solo, en la práctica existen dos listados, uno denominado simplemente “Listado de Morosos” y otra llamada “Saldos deudores en el

³¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Viviendas”, ambas listas con una función similar, pero con datos distintos.

La base de datos llamada “Listado de Morosos” muestra de forma específica de cada contribuyente el nombre del sujeto pasivo, impuesto, periodos y cantidad de la deuda tributaria, así como los nombres de quienes hayan omitido la presentación de las declaraciones y representantes legales de los contribuyentes deudores³².

Por otro lado, en el listado “Saldos deudores en el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de viviendas”³³, podemos encontrar la cedula de identificación o cedula de ciudadanía³⁴, nombre del sujeto pasivo deudor³⁵ y cantidad adeudada año por año desde 2009 hasta la actualidad, además de la suma total de la deuda.

En ambos casos, los datos para la elaboración de los listados serán suministrados por el Ministerio de Hacienda, siempre que las deudas se encuentren firmes en vía administrativa y los sujetos morosos no hayan acudido a la jurisdicción contencioso-administrativa, en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, en cuyo caso el contribuyente estará en la obligación de informar a la Administración Tributaria en el plazo de tres días hábiles después de haber interpuesto la acción judicial correspondiente.

³² Una de las principales reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios está contenida en el artículo 81. La propuesta indica que aquellas personas autorizadas por el obligado tributario para elaborar y presentar a su nombre las respectivas declaraciones, se presumirán que son asesores, ya sea en su condición de contador, abogado, o cualquier otro título, por lo que estos serán solidariamente responsables por la exactitud de la declaración. En caso de comprobarse alguna inconsistencia o irregularidad, los terceros serán responsables del pago ante cualquier diferencia en el impuesto correspondiente, así como de las respectivas sanciones que se dicten.

³³ El Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Viviendas fue creado en 2008, recae sobre el valor de los bienes inmuebles de uso habitacional, que sean utilizados en forma habitual, ocasional o de recreo. Fue creado con el objetivo de financiar viviendas dignas a la población en pobreza extrema.

Véase Norma 35515, Reglamento a la Ley de Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Viviendas.

³⁴ Es el documento oficial que sirve para identificar a las personas, vigente en Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Nicaragua, Uruguay, Venezuela y Colombia.

³⁵ Son sujetos pasivos de este impuesto los propietarios o titulares de derechos sobre los bienes inmuebles de uso habitacional, así como los concesionarios, los permisionarios y los ocupantes de la franja fronteriza de la zona marítimo-terrestre o de cualquier inmueble otorgado por el Estado o sus instituciones.

Cuando el contribuyente moroso cumpla con su obligación tributaria o se encuentre al día con sus deudas tributarias, deberá comunicarlo a la Administración, debiendo este garantizar en un plazo no superior a tres días hábiles, la verificación de este hecho y la exclusión del sujeto pasivo del listado de omisos y morosos. En caso de que no se pueda hacer en ese plazo, se retirará temporalmente al contribuyente de la lista de morosos, sin perjuicio de volverlo a incluir, si una vez terminado la verificación del hecho se concluye que tiene alguna deuda.

Los datos obtenidos para la elaboración de los listados de deudores son lo que la Ley de Protección de la Persona Frente al Tratamiento de sus Datos Personales denomina <<Datos personales de acceso irrestricto>>, son los contenidos en bases de datos públicas de acceso general, aunque son reconocidos por esta Ley dicho tipo de datos están sujetos a lo que dispongan las leyes específicas y de conformidad con la finalidad para la cual estos datos fueron recabados³⁶, no obstante, en aquellos puntos no regulados en las leyes específicas³⁷, los datos estarán sujetos a los principios y derechos básicos dictados por esta Ley, así el Principio de consentimiento informado nos habla de la obligación de informar³⁸ a las personas titulares o a sus representantes, *“de modo expreso, preciso e inequívoco, de entre otros a la existencia de la base de datos, de los fines que se persigue con la recolección de estos datos, del tratamiento que se dará a los datos y de la identidad y dirección del responsable de la base de datos”*. También prevé el consentimiento expreso de la persona titular de los datos o de su representante, que debe constar por escrito, no obstante, para la elaboración de los listados de morosos no será necesario el consentimiento expreso del titular al tratarse de datos personales de acceso irrestricto, siempre que se hayan obtenido de fuentes de acceso público general³⁹. Igualmente, la Ley prevé el Derecho de rectificación⁴⁰ por el cual el titular puede solicitar y obtener de la persona responsable de la base de datos la rectificación, actualización, cancelación o

³⁶ Véase artículos 3 c) y 9.3 de la Ley de Protección de la Persona Frente al Tratamiento de sus Datos Personales.

³⁷ Norma 4755. Código de Norma y Procedimiento Tributario.
Norma 35515. Reglamento Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda.

³⁸ Véase artículo 5.1 de la Ley de Protección de la Persona Frente al Tratamiento de sus Datos Personales.

³⁹ Véase artículo 5.2 b) de la Ley de Protección de la Persona Frente al Tratamiento de sus Datos Personales.

⁴⁰ Véase art. 7.2 de la Ley de Protección de la Persona Frente al Tratamiento de sus Datos Personales.

eliminación respecto de sus datos personales, para tal fin, respecto de las listas de deudores, ha sido la Norma 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 18 bis el que dicta el procedimiento a seguir para dicha rectificación.⁴¹

Estas bases de datos se encuentran en la página web del Ministerio de Hacienda, sin que ninguna Ley especifique un periodo mínimo ni máximo del tiempo de la publicación, de igual manera serán puestas y se informara de su publicación en el blog del Ministerio de Hacienda de Puerto Rico (blog.hacienda.go.cr) y en la página oficial de Facebook del Ministerio⁴².

3.3. El Salvador y el Listado de los Deudores del Estado

A finales de 2014, la Asamblea Legislativa de El Salvador aprobó la Reforma Fiscal que, entre otros, modifico el Código Tributario permitiendo al Estado revelar los nombres de las empresas y contribuyentes naturales o jurídicos que no paguen los impuestos correspondientes al fisco, así amparado en el reformado artículo 277 del Código Tributario la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante DGII, autorizado por el Ministerio de Hacienda pública desde ese momento “El Listado de Deudores del Estado”, en dicha lista se hace pública la información de las deudas remitidas a la fiscalía general de la República para el cobro judicial. Incluyéndose las deudas mayores a cien mil dólares y con antigüedad menor de diez años. El art. 277 también indica que dichas deudas deben ser “*firmes, liquidas y exigibles*”⁴³.

En la lista podemos encontrar, no solo el numero identificativo de la persona, el nombre del contribuyente o razón social y el total de la deuda, sino que dicha cantidad se desglosa en la lista, en las cantidades correspondientes al impuesto, a la multa por falta

⁴¹ Proceso que ya hemos analizado anteriormente en la página 18, párrafo 3.

⁴² Véase <https://es-es.facebook.com/notes/ministerio-de-hacienda-de-costa-rica/hacienda-publicó-primera-lista-de-morosos-de-impuesto-solidario/171228772925305/>

⁴³ Es aquella deuda tributaria definitiva, que no está sujeta a revisión, ni modificación de ninguna autoridad administrativa ni judicial.

Véase arts. 74, 188, 264, 265 y 267 del Código Tributario.

de pago impuesta por el tribunal y los intereses, además del ejercicio o período impositivo del que viene la deuda.

La competencia para la elaboración del listado corresponderá a la DGII⁴⁴, que lo divulgará anualmente, de acuerdo con las normas administrativas que ésta emita. Por otra parte, la divulgación se realizará a través de la página web del Ministerio de Hacienda.

En la publicación del listado se aconseja a los contribuyentes “*a ser los responsables de la cancelación de sus deudas y ponerse al día con el Estado*”, resultando algo confuso la introducción de estas líneas, pero no indicando el modo de poder hacerlo, simplemente dirigiendo al contribuyente a la página web del Ministerio de Hacienda⁴⁵, donde resulta bastante difícil encontrar la solicitud para el pago del impuesto después del periodo voluntario.⁴⁶

No obstante el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dicta que si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa emitida por la DGII, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal⁴⁷, en el plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación⁴⁸, sin perjuicio de su impugnación ante el Tribunal contencioso-administrativo de la decisión tomada por el Tribunal de Apelaciones sobre el caso

⁴⁴ Es el órgano competente para la relación directa con los contribuyentes en los asuntos relacionados con los impuestos internos del país, adscrita al Ministerio de Hacienda, pero con autonomía propia en la mayoría de los casos.

⁴⁵ www.mh.gob.sv

⁴⁶ Véase solicitud de pago plazo moratorio: www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Servicios/Descargas/Formularios/Solicitud-Pago-a-Plazo-Moratorio.pdf

⁴⁷ Se refiere al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que es el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos.

⁴⁸ Nos referimos a la notificación de la resolución de liquidación de oficio del impuesto debido, en ningún momento la Ley prevé la notificación al contribuyente de su inclusión en el listado.

reclamado dentro del incidente respectivo o la resolución que pronuncia declarado la inadmisibilidad de la impugnación⁴⁹.

En El Salvador, el derecho a la autodeterminación informativa se ha construido, fundamentalmente, por medio de la jurisprudencia constitucional⁵⁰ y, más recientemente, mediante la aprobación de la Ley de Acceso a la Información Pública⁵¹, en adelante LAIP⁵², aunque dicha Ley está más orientada al cumplimiento de la transparencia y al acceso del contribuyente a la información del Estado, podemos encontrar en su Título III, Capítulo I, un pequeño acercamiento al Derecho de la Protección de Datos Personales, así vemos como el art. 33 de dicha Ley prohíbe expresamente la difusión de los datos personales sin el consentimiento expreso y libre, por escrito o por medio equivalente de los individuos a que haga referencia la información; de igual modo el art. 34 prevé una serie de excepciones a la necesidad del consentimiento del titular para la difusión de los datos, entre esas excepciones encontramos el punto c) que dispone que cuando los datos se traten de infracciones administrativas se estará a lo dispuesto en los procedimientos previstos en las leyes pertinentes, o cuando exista una orden judicial, lo cual enlaza con el artículo 277 del Código Tributario que prevé la creación del listado de morosos, por lo que dicho listado no estaría en contra del derecho a la protección de datos al encontrarse dentro de las excepciones para el consentimiento expreso del sujeto pasivo.

3.4. Puerto Rico y la Lista de Deudores Morosos

La Ley Número 163 de 25 de diciembre de 2013, conocida como la Ley de Mecanismos Efectivos de Fiscalización Contributiva, en adelante Ley 163-2013, modifico el Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 2011⁵³, lo que le proporcionó

⁴⁹ Véase art. 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

⁵⁰ Véase Sentencias de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, emitidas en los Amparos 118-2002, 58-2007, 934-2007, 142-2012 y de la Inconstitucionalidad 36-2004.

⁵¹ CHIRINO, Alfredo: *Manual operativo de protección de datos en El Salvador*. En *Euro Social*, Programa para la cohesión social en América Latina. Documento de Trabajo núm. 26, Madrid, 2015, pág. 11.

⁵² Decreto legislativo N.º 534, publicado en el D.O. n 70, tomo N.º 391, publicado el 8 de abril de 2011.

⁵³ Ley Núm. 1 de 31 de enero de 2011, enmendada el 1 de febrero de 2016.

herramientas adicionales al Departamento de Hacienda de Puerto Rico para llevar a cabo las labores de fiscalización a la vez que le otorga la facultas de publicar una lista o listas⁵⁴ con los nombres de los contribuyentes con deudas contributivas, conforme a las normas internas del Departamento de Hacienda, por ello, amparado en el art. 14 de la Ley 163-2013, Puerto Rico no publica una sola lista de deudores, sino varias, un por cada impuesto periódicamente⁵⁵.

La Ley 163-2013 dispone que la Secretaria del Departamento de Hacienda debe establecer, mediante reglamento, los criterios que regirán la publicación de la información y los parámetros para que la deuda sea publicada⁵⁶, con este fin nace el Reglamento de Deudores Morosos, el 25 de junio de 2014, en adelante Reglamento.

Como ya se ha dicho anteriormente, los contribuyentes para aparecer en estas listas deben tener deudas contributivas conforme a los criterios internos del Ministerio de Hacienda, dichos criterios se encuentran en el Reglamento⁵⁷ y son que, al momento de generarse la lista de Deudores Morosos, la deuda tenga 90 días o más, pero menos de diez años, de haber sido tasada. No estar sujeta a un acuerdo de pago o no haberse realizados pagos al plan⁵⁸ en los últimos 90 días. Que el Departamento de Hacienda no tenga conocimiento de que la deuda se encuentre bajo la Ley de Quiebras y no tener pendiente ningún recurso de revisión ante la Secretaria de Apelaciones Administrativas del Departamento de Hacienda o ante el foro judicial.

⁵⁴ Véase art. 14 Ley 163-2013, que añade nueva Sección 6051.18 a la Ley Núm. 1-2011, Código de Rentas Internas de Puerto Rico.

⁵⁵ El art. 6051.18-3 (a) dice <<la Secretaria periódicamente publicará...>>, sin especificar un plazo de tiempo en concreto, al haber de varios impuestos suponemos que dependerá del periodo impositivo de cada uno de ellos.

⁵⁶ Art. 21 Ley 163-2013: El Departamento de Hacienda queda facultado a regular, mediante reglamento, carta circular o determinación administrativa, el alcance, guías, lineamientos y definiciones, entre otras cosas, que sean adecuadas y necesarias para aclarar la interpretación e implementación de esta ley.

⁵⁷ Véase art. 6051.18-1 (f).

⁵⁸ Sección 1001.01 del Código de Rentas Internas de Puerto Rico: Derechos del Contribuyente, apartado I:<<...pagar la contribución que le corresponda de acuerdo a la ley; de no poder pagar en su totalidad en el tiempo que le corresponda, tendrá derecho a que pueda acogerse a un plan de pago>>.

Pero no todos los deudores de impuestos que cumplan estos criterios pueden ser publicados en los listados de Deudores Morosos, sino que el Reglamento añade una serie de criterios adicionales para crear lo que denomina “Deudor Moroso Sujeto a Publicación”⁵⁹, entre ellos el que la deuda sea igual o mayor a cincuenta mil dólares y que la información pueda estar sujeta a publicación. Para que la lista de Deudores Morosos de Puerto Rico esté sujeta a publicación el Área de Rentas Internas deberá validar el contenido de la lista, para confirmar la corrección de la información en los registros de las diferentes áreas, como resultado de este proceso de verificación interna, se crea una lista de Deudores Morosos validada⁶⁰.

No obstante, el contribuyente será informado, con al menos sesenta días de anticipación a la publicación de la lista, mediante correo certificado, a la última dirección conocida⁶¹, a través de una Notificación de Intención de Publicación a los Deudores Sujetos a Publicación, previamente validados, en el cual se les informará:

1. De la intención de incluirlo en la lista en el que se divulgará su nombre o razón social, la cantidad de la deuda contributiva y el pueblo de su última dirección conocida.
2. La fecha prevista de la publicación.
3. Las deudas Contributivas en mora que adeuda según los registros del Departamento de Hacienda, desglosadas por número de recibo, tipo de contribución, fecha de tasación, desglose de la deuda en principal, intereses, recargos, penalidades y multas a la fecha en que se generó la lista.
4. La concesión de un periodo improrrogable de 30 días, a contar a partir de la fecha de notificación de la carta por correo certificado, para pagar la deuda o impugnar se inclusión en el listado.
5. Lugar y manera en que se deberá presentar la evidencia de pago o impugnar la inclusión en la lista.

⁵⁹ Véase art. 6051.18-1 (h).

⁶⁰ Véase art. 6051.18-2 (b) y (c).

⁶¹ Sección 6010.01 (d) del Código: <<Será la última dirección informada por el contribuyente en su Solicitud de Contribución sobre Ingresos, Plantilla Mensual de Impuestos sobre Ventas y Uso o cualquier otra plantilla sometida o en el formulario diseñado para tal propósito>>.

Por ello, no podrá ser incluido en la listad de Deudores Morosos aquel deudor que, dentro del plazo de los 30 días antes mencionados, haya pagado su deuda, acordado un plan de pago o que cumpla con alguno de las excepciones para no ser publicado⁶².

De igual manera, las razones por las que se puede impugnar la inclusión en las listas se encuentran tasadas a:

1. Ser objeto de alguna de las excepciones establecidas en el art 5051.18-1 (f).
2. Haber sido pagada o estar al día en un plan de pago.
3. Existir un error en la identificación del contribuyente.
4. Estar pendiente de un proceso administrativo en el Departamento de Hacienda o de una revisión judicial con relación a la deuda a publicarse que haya sido presentada oportunamente.
5. Estar amparado por la Ley de Quiebras.

Aunque la impugnación a la inclusión de la lista por parte del deudor no paraliza el procedimiento de publicar el nombre del contribuyente, si demuestra ante la Secretaria del Departamento de Hacienda encontrarse en alguno de los puntos anteriormente señalados no podrá ser incluido en la lista.

Después de haberse publicado la lista de Deudores Morosos, el sujeto pasivo podrá presentar evidencias que demuestre que pago la deuda, acordó un plan de pago, que se encuentra en alguna de las excepciones del Reglamento o que la deuda no procede. En esta ocasión es el Departamento de Hacienda el que contará con un plazo no mayor de treinta días para procesar la nueva evidencia. Si se demuestra que procede su exclusión del listado, el Departamento eliminará la deuda de la lista en un plazo de diez días máximo, ahora bien, si el contribuyente que ha sido eliminado de la lista por haber acordado un plan de pago con el Departamento, no realiza pagos al plan en los últimos 90 días o no efectúa ningún pago de los acordados, se considerará que ha incumplido el plan por lo que su nombre será incorporado nuevamente a la lista sin necesidad de que para ello se deba emitir una nueva notificación de publicación.

⁶² Las excepciones son los criterios mínimos que el art. 6051.18-1 (f) expone para considerar el compromiso de pago una deuda contributiva en mora y ya analizado anteriormente.

En cuanto al procedimiento para la publicación de la lista de Deudores Morosos, el art. 6051.18-3 del Reglamento dicta que será la Secretaria del Departamento de Hacienda el encargado de la elaboración y de su publicación periódicamente, además cada publicación deberá ir acompañada de un Certificado de la Secretaria describiendo cada paso del proceso anteriormente explicado y acreditar que se utilizaron procedimientos adecuados para asegurar la veracidad de la información.

Como se ha podido ver la lista de Deudores Morosos se encuentra fuertemente normalizada y tasada con un gran número de requisitos con la finalidad de garantizar el derecho a la intimidad y la protección de datos de los contribuyentes, así en conformidad con la Sección 1001.01⁶³ del Código y en cumplimiento con el deber ministerial otorgado por la Sección 6051.18 del mismo código, el Secretario podrá publicar los datos de los contribuyentes solo cuando se encuentre suficientemente demostrado conforme a las normas internas del Departamento de Hacienda⁶⁴ que se encuentra en situación de morosidad y dentro de los parámetros exigidos para que la deuda sea publicada, todo ello apoyado por la modificación de la Ley 163-2013 que es la que autoriza la publicación de las listas.

4. Aspectos esenciales de la configuración legal y fundamental de los listados de deudores, comparativa

4.1. Obligación de contribuir

Como hemos visto en los análisis elaborados anteriormente, en la mayoría de los casos un contexto de crisis económica fue el detonante de las reformas fiscales desarrollados por los distintos países y que permitieron el desarrollo de la normativa que permitió la publicación de los listados de incumplidores. Con esto, además, pretendían garantizar la recaudación, reducir el fraude y aumentar la eficacia en la actuación de la Administración, así como promover la transparencia y la actividad administrativa.

⁶³ Sección 1001.01 del Código; Derechos del Contribuyente: Se garantiza la confidencialidad de la información sometida al Departamento por el contribuyente (...). Ninguna persona ajena al Departamento que no esté autorizada por el contribuyente, a menos que expresamente lo permita el Código de Rentas Internas (...) tendrá acceso a dicha información.

⁶⁴ Nos referimos al Reglamento de Deudores Morosos.

La divulgación de la identidad de los ciudadanos es un punto en conflicto en común de todos los listados analizados. En nuestro país, España, “el tratamiento de la información personal, incluida se publicación, se fundamenta en el deber de solidaridad que nuestra Constitución expresa a través del mandato del sostenimiento de los gastos públicos de su artículo 31.1 del que, a su vez, deriva un derecho del ciudadano a contribuir con arreglo a su capacidad económica”⁶⁵. Desde la perspectiva de los países latinos, esta medida tiene el objetivo de que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias, obligaciones que son recogidas de distinta manera en las leyes de los Estados que hemos visto anteriormente⁶⁶.

Es este derecho de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, junto con el principio de publicidad, los que fundamentan la creación de los listados de deudores, aunque no cabe duda, de que la confección de dichos registros es una medida excepcional frente a la regla general de reserva tributaria. Este principio exige a la Administración el asegurar que la información sea tratada bajo una serie de principios jurídicos que garanticen su correcta utilización, de manera proporcionada a la finalidad con la que fue recabada. En este caso, la finalidad inicial por la que fueron recogidos los datos, por parte de la Administración, se emplean para una función totalmente diferente, consistente en la divulgación de la información con la intención de garantizar una gestión tributaria eficaz, tratando de satisfacer el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esto supone un claro límite para el derecho de controlar su propia información personal que tiene el obligado tributario⁶⁷.

⁶⁵ OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2017, pág. 8.

⁶⁶ En el contexto constitucional, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el interés económico del Estado, en que sus ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias, se recoge expresamente en varias de las Constituciones de los países estudiados. Véase art. 31.1 Constitución Española, art. 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 18 y 73 de la Constitución Política de la Republica de Costa Rica.

⁶⁷ En el caso de España, como se ha podido ver con anterioridad, el Preámbulo de la Ley General Tributaria reconoce ese límite a la protección de los datos del contribuyente, pero lo justifica en aras de la lucha contra el fraude fiscal.

En la búsqueda del equilibrio entre el derecho a la protección de los datos personales y el interés en asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, a través de la transparencia de determinadas conductas, deben establecerse reglas tasadas y proporcionadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos. En este sentido, cabe destacar el caso de Puerto Rico, que no solo prevé la creación de la lista, a través de la reforma de sus leyes, sino que la norma dispone la creación de un reglamento específico del listado de deudores “El Reglamento de Deudores Morosos” que tiene que estar al alcance de cualquier contribuyente. Siendo el único caso de los estudiados que dispone de una norma específica, cuyo tema de regulación es única y exclusivamente el listado de deudores; en el resto de los casos la regulación del listado se encuentra en uno o varios artículos de distintas leyes tributarias⁶⁸.

De igual manera, para garantizar el poder de control que garantiza el derecho fundamental de la protección de datos, en mayor o menor medida, la mayoría de los países estudiados cuentan en su regulación con la obligación de notificar al contribuyente deudor su inclusión en el listado; el único que no prevé dicha notificación es El Salvador, en su lugar, se notificará la resolución de liquidación de oficio del impuesto debido, es decir, la notificación de que la deuda es firme y exigible, requisito imprescindible para poder ser publicada la deuda en el listado, aunque la norma no indique expresamente la necesidad de crear una notificación única informando al contribuyente de su inclusión en el listado de deudores.

También, para cumplir con esta garantía, los contribuyentes de los diferentes países cuentan con un plazo de alegaciones para poder defenderse, así tenemos los casos de España, Costa Rica y El Salvador que cuentan con un periodo de alegaciones previo a la publicación de las listas. O Puerto Rico y México que además del plazo previo dispone de otro para después de la publicación.

⁶⁸ Véase España art. 95 bis Ley General Tributaria. México art. 69 Código Fiscal de la Federación. Costa Rica art. 18 bis Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El Salvador art. 277 Código Tributario.

4.2. Criterios para la divulgación de datos

Otro de los puntos importantes a analizar es el de las situaciones cuya realización por parte del sujeto incumplidor habilitan a la autoridad competente a publicar su información.

En España, la Administración Tributaria podrá difundir la identidad del deudor, habiendo transcurrido el plazo voluntario de pago, cuando posea obligaciones o sanciones pendientes de pago por un importe igual o mayor a 1.000.000 euros con la Hacienda Pública y siempre que dichas deudas o sanciones no se encuentren aplazadas o suspendidas en el momento de la elaboración del listado.

En el caso de México, la difusión de los datos no se realizará por el cumplimiento de unos requisitos por parte del deudor, sino cuando este se encuentre dentro de uno de los supuestos que la ley prevé⁶⁹, aunque en ninguno de los supuestos se determina una cantidad mínima adeudada, ni un periodo de tiempo específico, es por ello por lo que entendemos que en el caso de México el reproche tiene su fundamento en el comportamiento infractor y no tanto en su cuantía.

En Costa Rica, aunque existen dos listados de deudores, los requisitos que debe cumplir el contribuyente para entrar en ellos es el mismo, en ambos casos, las deudas deben encontrarse firmes en vía administrativa y los sujetos no deben haberse recurrido en la jurisdicción contencioso-administrativo. En ningún caso se habla de una cantidad mínima adeudada por parte del contribuyente moroso, aunque en el caso del listado de “Contribuyentes Morosos por Impuesto Solidario” se indica que la cantidad adeudada será desglosada año a año desde 2009 hasta la actualidad. Cabe destacar que, aun cuando el pago de la deuda tributaria implica la exclusión de cualquiera de las listas, esto no se realiza de oficio por parte de la Administración, sino que será el interesado el responsable de comunicarlo a la Administración, teniendo un plazo de tres días para verificar y actualizar el listado si así correspondiese hacerlo.

⁶⁹ Véase art. 65 del Código Fiscal de la Federación.

En El Salvador se publican aquellas cantidades adeudadas mayores a cien mil dólares, con una antigüedad menor de diez años y que se encuentren firmes, liquidas y exigibles, es decir, que no estén sujetos a revisión, ni modificación de ninguna autoridad administrativa ni judicial. Es este sentido, El Salvador resulta ser el único país de los estudiados, que, si bien publica la cantidad adeudada, dicha cantidad la desglosa en las cantidades correspondientes al impuesto debido, a la multa por falta de pago y los intereses.

El caso de Puerto Rico es realmente único, al no disponer de una ley propia de protección de datos, los criterios para la introducción en el listado están fuertemente tasados por el Reglamento en un doble sentido, por una parte existen unos criterios para considerar que el contribuyente tiene una deuda contributiva, y por lo tanto con posibilidad de que sus datos sean publicados, pero además exige cumplir con otra serie de requisitos para que el deudor se convierta en lo que el Reglamento denomina “Deudor Moroso Sujeto a Publicación”⁷⁰, además para que la lista de Deudores Morosos de Puerto Rico esté sujeta a publicación el Área de Rentas Internas deberá validar el contenido de la lista. También cabe destacar que dispone del periodo de alegaciones más largo de los países estudiados, teniendo el contribuyente treinta días a contar desde la recepción de la notificación para pagar la deuda o impugnar su inclusión en el listado. Detrás de Puerto Rico se encontraría España, con un plazo de diez días a partir del día siguiente al de la notificación de inclusión para realizar alegaciones, aunque en este caso los motivos por los que se puede alegar se encuentran tasados.

Como podemos observar la configuración de los presupuestos de hecho se construye a partir de dos elementos distintos: por un lado, el impago de las deudas tributarias y, por otro, el incumplimiento de las obligaciones tributarias⁷¹. Así, mientras que, para los países como España, El Salvador o Costa Rica, que utilizan el primer elemento en el presupuesto de hecho, el pago de la deuda o la sanción, antes de la configuración del listado, permite que los sujetos no aparezcan es éste posteriormente, castigando solamente a los sujetos que no pagan, bien porque no han querido o porque no

⁷⁰ Ambos tipos de requisitos ya han sido analizados en el apartado dedicado a Puerto Rico.

⁷¹ OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, ob. Cit., pág. 19.

han podido, en el segundo, el legislador busca que no se realice la conducta que considera perjudicial. En ese sentido podemos ver el caso de México, en el que una de las casuísticas que la Ley prevé para la inclusión en la lista es la que se les haya cancelado o condonada alguna deuda fiscal a partir del 1 de enero de 2014.

Otro punto para tener en cuenta es el aspecto temporal del presupuesto de divulgación, España sostiene que ha de transcurrir el periodo voluntario de pago. Puerto Rico establece que la deuda debe tener noventa días o más, pero menos de diez años. En Costa Rica y El Salvador la deuda debe encontrarse firme en vía administrativa. Estos países condicionan el cumplimiento al factor tiempo, es estos casos, el cumplimiento del aspecto temporal es esencial para que se produzca el presupuesto de publicación. En México, podemos encontrar dos vías deferentes en cuanto al presupuesto de temporalidad, si bien dentro de dos de sus causas se prevé una exigencia temporal, pues se publicarán las deudas que se encuentren firmes o aquellas canceladas a partir del 1 de enero de 2014. También nos encontramos con casuísticas en donde no existe ningún tipo de exigencia temporal expresa relativa al ingreso de la deuda.

La graduación del elemento cuantitativo, vinculado al presupuesto de hecho, tiene un papel crucial, como limite a la divulgación de la información personal, pues entendemos que existe una mayor probabilidad de publicar información protegida en los casos en los que el límite económico es menor⁷². Así encontramos que España, El Salvador y Puerto Rico emplean un sistema en el cual la norma establece una cantidad económica mínima, en el que los datos del deudor serán publicados cuando se iguale dicha cantidad o se supere. México y Costa Rica, en cambio, no disponen de una cantidad económica mínima para la publicación de la deuda. En consecuencia, la probabilidad de limitar el derecho fundamental será mucho más probable en el caso de España, El Salvador y Puerto Rico que en el caso de México o Costa Rica.

⁷² OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, ob. Cit., pág. 20.

4.3. El ámbito subjetivo y objetivo de difusión

Para determinar qué datos pueden llegar a difundirse y sobre quien, es imprescindible el conocer el ámbito subjetivo, lo cual implica delimitar que tipo de sujetos son objeto de publicación. Por su parte, la determinación del ámbito objetivo requiere que estudiemos en cada caso que datos del sujeto pueden llegar a publicarse a través del listado.

Las normas nacionales estudiadas contemplan definiciones amplias que engloban a cualquier persona física o jurídica utilizando términos distintos. En España se emplea el término “deudores”⁷³, en México “contribuyentes incumplidores”⁷⁴, en el caso de Costa Rica se hace referencia a los “contribuyentes morosos”⁷⁵, en el supuesto de El Salvador “deudores del Estado”⁷⁶ y Puerto Rico emplea el término “deudores morosos”⁷⁷.

Por otro lado, la información sobre la persona publicada varía sustancialmente dependiendo de cada país. En el caso de España, se publicará una relación de deudores que incluye a personas físicas y jurídicas, diferenciándose entre si mediante la difusión del nombre y apellidos, en el caso de las personas físicas, o a través de la razón social, en el supuesto de las personas jurídicas, en ambos casos les acompaña el NIF. En todo caso, el único dato que se divulga junto a los identificadores mencionados es la suma del importe exacto de la deuda y sanción pendiente de pago, sin distinguir un concepto de otro.

En México, solo se publica el nombre o razón social del contribuyente junto con su RFC⁷⁸, en esta ocasión nos encontramos ante una plantilla donde se encuentra la lista

⁷³ Véase el art. 95 bis, apartado 1 y 2 de la LGT.

⁷⁴ Véase el art. 69 del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁵ Véase el art. 18 bis de la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal.

⁷⁶ Véase el art. 277 del Código Tributario.

⁷⁷ Véase el art. 14 de la Ley 163-2013.

⁷⁸ Clave del Registro Federal del Contribuyente.

de causas⁷⁹ por las que se puede ver al contribuyente publicado, con una cruz o aspa en aquella que ha incumplido, en ningún caso se publicara cantidad monetaria alguna.

En Costa Rica la información objeto de publicación tiene cierta variación dependiendo de que se trata del “listado de morosos” o el listado de “saldos deudores en el impuesto solidario”, en ambos casos encontramos los nombres y apellidos o razón social de los sujetos pasivos. En el “listado de morosos” además encontramos la denominación del impuesto debido, periodos y cantidades adeudadas, así como el nombre de sus representantes legales, siempre que hayan omitido la presentación de las declaraciones. Por el contrario, en la segunda lista podemos encontrar las cantidades debidas única y exclusivamente del Impuesto Solidario, con las cantidades desglosadas año a año desde 2009, además del sumatorio de esas cantidades.

En El Salvador, además del nombre o razón social, encontramos la información correspondiente a la cantidad adeudada, impuesto, multa e intereses, además del período impositivo del que viene la deuda.

El caso de Costa Rica es el único en el que no se encuentra la información tasada que se va a publicar, más allá del nombre o razón social y la cantidad total adeudada, en este caso al coexistir varias listas diferentes, una por cada impuesto, se podrá encontrar en ellas información adicional, dependiendo del impuesto si el legislador así lo ha previsto.

Tras lo expuesto, a modo de síntesis, podemos recapitular que en la muestra analizada la mayoría de los países vinculan la identificación del sujeto deudor a un dato económico referente a la deuda tributaria debida o sanción impuesta. La excepción la encontramos en México, siendo el único país que no publica ningún dato referente a la cantidad económica adeudada. Por ello podemos afirmar que los listados persiguen una doble finalidad:

1. Reprender las conductas contrarias al bienestar económico de la nación.
2. Educar al cuerpo social, promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

⁷⁹ Véase el art. 69 del Código Fiscal de la Federación.

4.4. Modo y duración de la publicación

Otro de los puntos que no se nos puede olvidar analizar, por su importancia y trascendencia, es el modo de la publicación de los listados y la duración de éstos. No hay que perder de vista que, si estos listados son dudosos a la hora de la protección de datos personales, es precisamente ya no por la elaboración de las listas en si, sino por el hecho de hacerlas públicas y poder estar al alcance del público en general, que nada tienen que ver con los contribuyentes deudores.

En España, el procedimiento de la publicación está integrado por dos actos administrativos: la propuesta de inclusión y el acuerdo de publicación. En primer lugar, a fecha 31 de diciembre⁸⁰ de cada año, se analiza la situación de los distintos deudores, lo que da lugar a la confección de un listado provisional compuesto por los obligados tributarios que cumplen con los requisitos de inclusión. Posteriormente, se notificará al interesado deudor su incorporación⁸¹, otorgándole un plazo de diez días para alegar la existencia de errores de hecho, materiales o aritméticos, en relación con los requisitos exigidos para ser incluido en el listado, pero nunca podrá realizarse alegaciones en contra de su inclusión en ella⁸². Una vez transcurrido el período de alegaciones, el Director General de la Administración Tributaria dicta un acuerdo de publicación, cuya notificación se entiende como dada con la divulgación por medios electrónicos de la lista de deudores en el primer semestre de cada año. La fecha de difusión de éstos, junto con los ficheros y registros de los listados se establecerán mediante orden ministerial.

La norma prevé la publicación del listado únicamente a través de medios electrónicos, en la sede electrónica de la Agencia Tributaria para ser más exactos. Además, se establece un criterio de restricción de acceso de carácter temporal a través del art. 95 bis 4 que prevé que los listados dejen de ser accesibles por terceros a los tres meses de su publicación. Por ello, en España se dispone de dos límites distintos: uno relativo al modo en el que se realiza la publicación y otro al período de exposición pública de los

⁸⁰ Por motivos de incompatibilidad temporal el primer listado que se publicó fue a fecha de referencia 31 de julio.

⁸¹ Según el art. 95 bis de la LGT, se entenderá que se ha notificado con un intento en el domicilio fiscal.

⁸² Se podrá rectificar o denegar la inclusión en el listado si se estiman sus alegaciones. La Ley prevé que la rectificación también se pueda realizar de oficio por la Administración Tributaria.

datos de los deudores. Ambos límites están diseñados para dotar a la medida de elementos que avalen su proporcionalidad y a prevenir que terceros reutilicen la información⁸³.

En México la Ley pretende diseñar un listado mucho más dinámico y vivo, es por ello por lo que se actualiza un mayor número de veces que el resto de los listados estudiados. El procedimiento empieza con la notificación al contribuyente de su inclusión en el listado, es esta ocasión no se trata de una propuesta de inclusión sino del aviso de que efectivamente sus datos van a ser incluidos. Los contribuyentes que no estén de acuerdo con esto podrán aportar las pruebas que crean oportunas para su defensa. A partir del día siguiente a la recepción de las alegaciones del contribuyente, el SAT contara con tres días hábiles para resolver. En el caso de que la aclaración sea procedente, el SAT eliminara los datos del listado. Esto conlleva a que el listado sea actualizado cada quince días⁸⁴. La publicación se hace única y exclusivamente por la página web del Servicios de Administración Tributaria, que son los encargados de actualizar el listado. Por otro lado, la Ley no prevé un período mínimo ni máximo en la que el listado pueda estar al alcance del público, sino que se encuentra constantemente en la web, con la garantía de que los datos son veraces y se encuentran actualizados.

En Costa Rica, igual que sucede en México, el procedimiento empieza con la notificación de la inclusión en el listado. Resulta curioso que en esta ocasión no existe un período de alegaciones propiamente dicho, la única defensa que tiene el contribuyente a este respecto es que no pueden ser publicados los datos de los contribuyentes que acudan a la jurisdicción contencioso-administrativo, por ello, aquellos que lo hagan dispondrán de un plazo de tres días hábiles para informar a la Administración.

En cuanto al presupuesto temporal, al igual que ya sucedía en México, no existe ninguna norma que especifique un período determinado de tiempo en el cual las listas estén publicadas y al alcance del público general. Su publicación se hará por medio de la

⁸³ No obstante, y como ya hemos analizado en el punto 2.b de este proyecto, aunque la Ley pretenda impedir la indexación, regulando que la lista solo se publique a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria, lo cierto es que, al amparo del derecho a la libre expresión, otorgado por el art. 20 CE, los demás medios de comunicación no solo hablan y comentan el contenido del listado, sino que existen periódicos digitales que han puesto la lista en formato pdf para que el público lo pueda obtener fácilmente.

⁸⁴ La Ley en ningún momento dicta que el listado se tenga que actualizar cada quince días, sino que se trata de un compromiso al que se acogió el presidente Peña Nieto en su día y que de momento se está cumpliendo.

página web del Ministerio de Hacienda y curiosamente por medio del blog del Ministerio de Hacienda y de su página oficial de Facebook se podrá encontrar el enlace que llevará al contribuyente a la lista en la página del Ministerio de Hacienda.

El Salvador por su parte resulta ser el caso más opaco en cuanto al comienzo del procedimiento se entiende. No hay ningún punto de su ley que prevea el que el contribuyente sea notificado por su inclusión en el listado, ni dispone de un plazo de apelaciones en el que el contribuyente se pueda defender de esa inclusión. El único resquicio que le queda es la posibilidad de interponer recurso de apelación ante el Tribunal por la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto, y esto debido a que para que el contribuyente sea incluido en la lista su deuda se debe encontrar firme en vía administrativa. Por ello el contribuyente se podrá defender de si tiene la deuda en si o de la cantidad adeudada, pero no de su inclusión en el listado de deudores.

Por otra parte, lo que sí que prevé la norma es la competencia para la elaboración del listado, que recae sobre la Dirección General, que será la encargada de su divulgación anualmente a través de medios telemáticos, mediante la página web del Ministerio de Hacienda.

El procedimiento de publicación del listado de deudores en Puerto Rico está formado por dos actos administrativos; por un lado, la notificación al contribuyente de su posible inclusión en el listado, por otro, la confirmación de la validez de los datos por parte del Área de Rentas Internas. Para que la lista esté sujeta a publicación el Área de Rentas Internas deberá validar el contenido del primer borrador de la lista, para confirmar la corrección de la información, como resultado de este proceso de verificación interna, se elabora una lista de deudores validada de carácter previo. Seguidamente, el contribuyente será informado, con al menos sesenta días de antelación a la fecha de publicación, mediante correo certificado, a través de una notificación de intención de publicación en el cual se le informa de la intención de incluirlo en la lista, los datos que en ella se incluirán, la fecha prevista para la publicación, los datos de la deuda que se le reclama y por la que podrá ser incluido en la lista, además de la concesión de un período de treinta días para pagar la deuda o impugnar su inclusión en el listado⁸⁵ y el lugar y

⁸⁵ Las razones por las que se puede impugnar la inclusión en la lista se encuentran tasadas. Véase punto 3.4 de este proyecto.

manera en la que deberá proceder para ello. Aunque la impugnación a la inclusión de la lista por parte del deudor no paraliza el procedimiento. Una vez transcurrido el período de alegaciones y ya con la lista definitiva, la competencia para su publicación recae sobre la Secretaria del Departamento de Hacienda, que publicara el listado periódicamente⁸⁶, telemáticamente, mediante la página web. Además, cada publicación deberá ir acompañada de un Certificado de la Secretaria describiendo cada paso del proceso y acreditar que se utilizaron procedimientos adecuados para asegurar la veracidad de la información.

Como hemos podido observar, y a modo de resumen, España y Puerto Rico son los países que tienen una mayor normalización en cuanto a los requisitos de publicación y un procedimiento más detallado. En ambos casos se intenta tener informado al contribuyente deudor de sus obligaciones y formas de defensa, además de que en ambos países el contribuyente recibe una notificación de propuesta de inclusión, no se le incluye directamente y luego se le informa como sucede en los demás países estudiados, reconociéndole así su derecho a la tutela judicial en mayor medida que el resto de países.

También resulta destacable que, todos los países estudiados prevean su publicación por medios telemáticos mediante las páginas webs oficiales de los diferentes ministerios de hacienda, suponemos que bajo la intención de tener la información bajo control y proteger los datos de los contribuyentes.⁸⁷

⁸⁶ La norma habla de la publicación periódicamente, no especifica un tiempo determinado de tiempo para cada una de las publicaciones y sus actualizaciones.

⁸⁷ Aunque como hemos podido observar eso no ha sido del todo así, véase el caso de España que aun cuando la Ley lo prohíbe no es tan complicado encontrar el listado por medio de buscadores digitales.

5. Conclusiones

Al inicio del presente trabajo nos marcamos una serie de objetivos con la finalidad de conocer mejor el Listado de Deudores a la Hacienda Pública y estudiar hasta qué punto resultaba efectivo y protegía el derecho a la protección de datos en comparativa con los listados de países latinoamericanos.

Del primer objetivo que nos marcamos, el análisis del marco normativo del listado en España, hemos podido comprobar que, aunque el listado se introdujo en la normativa española tras la modificación de la Ley General Tributaria y la inclusión del artículo 95 bis, lo cierto es que la normativa relacionada al listado no solo se encuentra en dicho artículo, sino que en muchos puntos el propio artículo se pone a la disposición de lo dictado por la Ley de Protección de Datos Personales. Así nos encontramos que el art. 95 bis se encarga de las partes del listado como el modo de publicación, procedimientos o requisitos para la inclusión del deudor, mientras que en lo relacionado con el tratamiento de los datos y su protección, el propio art. 95 bis se pone a disposición de lo dictado por la Ley de Protección de Datos. Con esto se pretende obtener una mayor protección de los datos del contribuyente frente a su publicación en aras de la lucha contra el fraude fiscal.

En este punto es interesante destacar el apartado 4 del artículo 95 bis, en él se puede ver como la norma expresa la necesidad de adoptar medidas para impedir la indexación del contenido de la lista a través de motores de búsqueda por Internet, para una mayor protección de los contribuyentes deudores y sus datos, en este punto, como hemos podido comprobar la norma falla, puesto que es muy fácil encontrar el listado mediante estos buscadores, aunque no le echaremos toda la culpa a la norma ya que si la lista se puede encontrar es porque existen páginas webs y periódicos digitales que amparados en la libertad de expresión que otorga el artículo 20 de la Constitución Española, hacen referencia a su contenido en varios artículos, incluso otros ponen directamente el listado para poder descargarlo.

En cuanto al segundo objetivo, comparar los distintos presupuestos de la medida española con las listas de deudores que publican los organismos públicos en los países latinoamericanos, podemos afirmar que todas las listas surgieron tras una reforma fiscal,

realizadas ante la necesidad de luchar en contra el fraude fiscal, en aras de una mayor transparencia y ante la obligación del contribuyente a contribuir en los gastos públicos.

No obstante sí que hemos podido comprobar una doble vía por la cual se pretende conseguir estos objetivos; por un lado tenemos países como Costa Rica o el Salvador cuyo objetivo principal de las listas es la recaudación de los impuestos debidos por parte de los contribuyentes, ambos países disponen de una normativa poco protectora en cuanto a la protección de los datos del contribuyente y, aunque en ambos casos, para poder publicar los datos las deudas deben estar firmes en vía administrativa, lo cierto es que no disponen de un período de alegaciones concreto en el que puedan defenderse antes de la publicación de las listas, lo cual nos lleva a pensar que solo buscan la recaudación a través del escarnio público al que el deudor puede verse sometido al verse sus datos publicados en el listado de deudores.

Por otro lado, tenemos a México que, sigue teniendo el fallo de los otros dos países de no disponer de una notificación que comunique al contribuyente su posible inclusión en el listado, dicha notificación se entrega cuando ya está el listado publicado. En ningún momento se publica ninguna cantidad económica, además, las razones por las que se puede salir en la lista se encuentran tasadas a cinco únicas causas, como no tener la dirección del domicilio fiscal actualizada, lo cual nos hace pensar que la finalidad del listado de México no es tanto recaudar sino educar a la población al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En medio de estas dos medidas encontramos a Puerto Rico y a España, en ambos casos el fin último de las listas se puede pensar que es el de recaudar las cantidades adeudadas por los contribuyentes, no obstante estos cuentan con mayor protección que en los demás países estudiados, en ambos casos se prevé la entrega de una notificación al contribuyente donde se le informa de la posibilidad de ser incluido en dicha lista antes de su publicación, abriendo a continuación un período de alegaciones donde el deudor podrá defenderse. No hay tampoco que olvidar que en dicha notificación el contribuyente encontrará toda la información necesaria para su correcta defensa administrativa o judicial. Nos parece interesante destacar, además, que en el caso de Puerto Rico existe una norma única y exclusivamente para el listado de deudores, al que el contribuyente podrá acudir siempre que lo necesite.

El ámbito subjetivo es común en todas las listas, aunque se les llame de diferente manera en cada una de las leyes de los diferentes países, en definitiva, los objetos de publicación son los mismos, los deudores de impuestos a Hacienda, en mayor o menor cantidad económica, dependiendo del país. Solo hay un país que se desvía un poco de la tónica común y es el caso de México que, en su lista de contribuyentes incumplidores podemos encontrar no solo a aquellos que tengan una deuda económica, sino también a aquellos que no sea posible localizarlos en su domicilio fiscal, que les hayan condenado por un delito fiscal o se les haya cancelado o condonada alguna deuda fiscal. En el ámbito objetivo también podemos encontrar puntos en común, ya que en todos los listados la información mínima que se publica es el nombre y apellidos del deudor, cuando se trata de personas físicas, o la denominación o razón social, cuando se trata de personas jurídicas, todo ello acompañado del número identificativo correspondiente al país del que se trate.

Otro punto en común entre los listados de todos los países estudiados es el lugar de la publicación, pues en la norma de todos los países se prevé la difusión de los listados mediante las páginas webs oficiales de los diferentes Ministerios de Hacienda o Agencias Tributarias.

Los puntos más dispares entre los diferentes listados son los límites de cantidad económica para entrar en la lista y la temporalidad de la publicación. La cantidad económica por la cual el contribuyente pasa a ser publicado en las listas es totalmente diferente en cada uno de los países estudiados, no obstante, podemos ver dos vías totalmente diferenciadas; los países como España, El Salvador y Puerto Rico disponen de un límite monetario a partir del cual el igualarlo o superarlo hace que los datos del contribuyente deudor tengan posibilidades de ser publicados.

En cambio, Costa Rica y México no tiene ningún criterio económico a partir del cual se puede o no publicar los datos. El tiempo durante el cual los listados estarán publicados es, como se ha mencionado anteriormente, otro de los puntos en los que la norma de los diferentes países muestra una mayor diferencia. Mientras que en España se prevé la publicación durante tres meses en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, México por su parte, cuenta con la ubicación constante del listado en la página web del SAT, eso sí, actualizado cada quince días. Puerto Rico por su parte utiliza el término

“periódicamente” sin llegar a especificar cuanto tiempo en concreto resultaría. El Salvador sería el caso más parecido a España, ya que su norma dicta que el listado deberá ser divulgado anualmente, mientras Costa Rica no prevé un período de tiempo específico para sus publicaciones.

Tras el análisis y comparación del régimen jurídico de los distintos listados en los países seleccionados, podemos entrar en el último de los objetivos de este trabajo, el de proponer propuestas de mejora que se extraigan del derecho comparado, con la finalidad de plantear medidas que respeten mayor grado el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal. Si bien podemos asegurar que, en el conjunto de los casos estudiados, el español es el que, a nuestro juicio, se encuentra una mayor limitación proporcionada del derecho a la protección de los datos personales, aún queda margen para mejorar y aunque es cierto que en su mayoría los demás países estudiados tenían una menor protección de datos personales, hay ciertos aspectos que se podrían utilizar para mejorar el caso español:

1. A pesar de que la gran mayoría de la información sobre los listados, requisitos de entrada, periodo de alegaciones, etc., se encuentra regulado en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y esta a su vez prevé un alegato expreso respecto de la legislación sobre la protección de datos y realiza una remisión expresa a la LOPDP, sería recomendable la unión de toda esa normativa y la creación de una norma de carácter reglamentaria, como sucede en Puerto Rico, con el Reglamento de Deudores Morosos, mediante el cual los deudores puedan encontrar toda la normativa relacionada del listado, desde los criterios de inclusión, temporalidad del listado, como ejecutar se derecho de rectificación y cancelación etc.
2. Pensamos que sería recomendable que las sanciones y las deudas tributarias fuesen firmes, al menos en vía administrativa, al igual que ocurre en México, Costa Rica o El Salvador.
3. Coincidimos con muchos autores de la doctrina que piensan que resultaría recomendable añadir a los supuestos de excepción de inclusión al listado la

situación en concurso de los deudores⁸⁸, así como diferenciar aquellos casos en los que la deuda se deba a un proceso concursal⁸⁹.

4. En cuanto al modo y duración del reproche al deudor, pensamos, al igual que parte de la doctrina⁹⁰ que España cumple adecuadamente las exigencias del principio de calidad de los datos respecto del contexto analizado. A pesar de lo expuesto, podría establecerse un procedimiento mediante el cual fuese posible la actualización de los datos de forma más rápida como sucede en México, aunque no haría falta que fuese en un periodo de tiempo tan breve.
5. Por último, podría implantarse un sistema parecido al de México, donde no se identifique directamente la cuantía exacta de los obligados tributarios debida, sino que simplemente se publicaría que existe dicha deuda sin llegar a publicar la cantidad. Esto permitiría llegar a efectuar el reproche sin tener que desvelar la cantidad exacta que debe el deudor.



⁸⁸ OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, ob. cit., pág. 40.

⁸⁹ DELGADO GARCIA, Ana María: “La publicación de los deudores a la Hacienda Pública y de las sentencias condenatorias por delito fiscal”, ob. cit., pág. 170.

⁹⁰ OLIVARES OLIVARES, Bernardo David: “Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales”, ob. cit., pág. 41.

6. Bibliografía

CALVO VÉRGEL, J: *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*. En *Diario La Ley*, núm. 8584, 6-14. 2015.

CAYÓN GARCIA, Antonio: *“La publicación del <<listado de morosos>> y de la identidad de los <<defraudadores>> a la Hacienda Pública”*. En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 111, 2015.

CHIRINO, Alfredo: *Manual operativo de protección de datos en El Salvador*. En *Euro Social*, Programa para la cohesión social en américa latina. Documento de Trabajo núm. 26, Madrid, 2015.

DELGADO GARCIA, Ana Maria y OLIVER CUELLO, Rafael: Comunicación presentada por los autores al *XII Congreso Internacional de Internet Derecho y Política*. En *Building a European Digital Space*, 159-183, Barcelona, julio de 2016, bajo el título *“La publicidad de los deudores a la Hacienda Pública y de las sentencias condenatorias por delito fiscal”*.

DEL PESO NAVARRO, Emilio, RAMOS GONZALEZ, Miguel Ángel, DEL PESO RUIZ, Margarita y DEL PESO RUIZ, Mar: *Nuevo reglamento de protección de datos de carácter personal. Medidas de Seguridad*, 1º ed., Diaz de Santos Colaboradores: Informáticos europeos expertos, 2008.

DONCEL NÚÑEZ, Sergio Luis: *“El listado de deudores a la Hacienda Pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿Tienen carácter sancionador?”*. En *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros, núm. 395, 2016.

MATA SIERRA, M.T.: *La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos*. En Isaac Merino Jara (ed.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona. 2016.

OLIVARES OLIVARES, Bernardo David:

- *La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos*. Revista Quincena Fiscal, Núm. 11, 1-20, 2015.
- *El artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales*. En Instituto de Estudios Fiscales. IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1º parte), Doc. N.º 13, 2016.
- *Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho del derecho a la protección de datos personales*. En Revista Quincena Fiscal, Núm. 14, 2017.



Webgrafía

AGENCIA DE PROTECCION DE DATOS DE LOS HABITANTES DE COSTA RICA:

<http://www.prodhab.go.cr>

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCION DE DATOS: <http://www.agpd.es>

AGENCIA TRIBUTARIA: <http://www.agenciatributaria.es>

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR, CENTRO DE DOCUMENTACION LEGISLATIVA: <http://www.asamblea.gob.sv/>

BOLETIN OFICIAL DEL ESTADO: <http://www.boe.es>

DEPARTAMENTO DE HACIENDA. GOBIERNO DE PUERTO RICO.
<http://www.hacienda.pr.gob/>

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. <http://www.dof.gob.mx/>

RED IBEROAMERICANA DE PROTECCION DE DATOS: <http://www.redipd.org/>

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO DE MEXICO:
<http://www.gob.mx/>

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE MEXICO:
<http://www.sat.gob.mx/>

7. Jurisprudencia

- Sentencia Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre de 1984 (RTC 1984,110)
- Sentencia Tribunal Constitucional 57/1994, de 28 de febrero de 1994 (RTC 1994, 143)
- Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, emitida en los Amparos 118-2008
- Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, emitida en los Amparos 934-2007
- Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, emitida en los Amparos 142-2012
- Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, Inconstitucionalidad 36-2004

