

Las listas de los incumplidores tributarios en Europa desde la perspectiva del derecho a la protección de datos personales.

[BIB 2017\2455](#)

Bernardo D. Olivares Olivares.

Doctor. Profesor en el Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández

Publicación: Revista Quincena Fiscal num.14/2017 parte Estudios

Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

Resumen«En la presente investigación analizamos y comparamos el régimen jurídico que habilita la publicación de los listados de los incumplidores tributarios relevantes en España, Grecia, Irlanda, Portugal y Reino Unido a la luz del derecho a la protección de los datos personales. Además, proponemos un modelo de mínimos para que pueda publicarse esta información atendiendo a sus requisitos y sugerimos mejoras respecto a su divulgación en el contexto nacional.»

Abstract: «In this paper we analyse and compare the legal regime that allows the publication of the tax defaulters lists at Spain, Greece, Ireland, Portugal and the United Kingdom in the light of the right to personal data protection. Moreover, we propose a minimum standard model that will allow the publication of tax defaulters without harming their fundamental right and suggestions to improve the Spanish publication of tax defaulters.»

Palabras clave Derecho a la protección de datos personales., Listados., Deudores., Incumplidores., Contribuyentes., Unión Europea..

Right to personal data protection., Lists., Debtors., Defaulters., Taxpayers., European Union..

SUMARIO

[1 - Introducción](#)

[2 - La revelación de los incumplidores tributarios: aspectos esenciales de su configuración legal y fundamentación](#)

[2.1 - Bienes jurídicos en conflicto](#)

[2.2 - Los presupuestos de publicación y sus excepciones](#)

[2.3 - El ámbito subjetivo y objetivo de difusión](#)

[2.4 - El reproche al deudor: modo y duración](#)

[3 - Análisis de la divulgación de la información personal y su proporcionalidad](#)

[3.1 - El derecho a la protección de los datos personales y sus principales implicaciones respecto de la publicación de los listados](#)

[3.2 - El principio de calidad de los datos: proporcionalidad e injerencia en la publicación de información personal](#)

[3.3 - Formulación de un modelo de mínimos](#)

[4 - Conclusiones y propuestas de mejora en el contexto nacional](#)

[5 - Bibliografía](#)

I. Introducción

Vivimos en la época de la transparencia, la publicidad y el tratamiento masivo de la información. Las administraciones tienen acceso sin precedentes a los datos de sus ciudadanos¹. El *Big Data* es un hecho y la Administración tributaria no es ajena a estas tendencias². Si en cualquier época la obtención de información ha sido una realidad en el desempeño de su actividad, en la actualidad, el uso de la tecnología para su captación y utilización es un elemento esencial en aras al cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que acarrea significativas implicaciones en el ordenamiento jurídico.

¹ Véase aOwens, J.: «Tax Transparency: The Full Monty», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 9, IBFD, 2014, p. 512; Cockfield, A. J.: «Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights», *U.B.C. Law Review*, vol. 42, n.º 2, 2010, pp. 419-422; Brodzka A. y Garufi S.: «The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters», *European Taxation*, n.º 8, 2012, pp. 397-399; Petutschnig, M. (2014): «Big Data, Future Orientation and Taxes – How Tax Law Influences Personal Attitudes and Societal Values», *Paper-Vienna University of Economics and Business Administration*, November, 2013, pp. 2 y 3.

² Véase Brown, I.: «The challenges to European data protection laws and principles» en VV.AA.: *Comparative study on different approaches to new privacy challenges, in particular in the light of technological developments*, European Commission, Directorate-General Justice, Freedom and Security, Brussels, 2010, pp. 9-10 y Schwartz, P. M.: «The Future of Tax Privacy», *National Tax Journal*, n.º 61, 2009, p. 889.

En este contexto, la crisis financiera ha tenido importantes repercusiones económicas, sociales y jurídicas en la Unión Europea, en adelante UE. En el ámbito tributario, esta situación ha supuesto una importante merma en los ingresos de los Estados miembros que han incrementado sus niveles de déficit y reducido los fondos disponibles para atender a las necesidades públicas³.

³ Hemos extraído este dato de «Business Climate & Economic Sentiment on the rise in EU», *Economic databases and indicators*, European Commission Economic and Financial Affairs, 2015.

Ante estas circunstancias, algunos países de la UE han reaccionado reformando sus ordenamientos tributarios mediante la implantación de diversas medidas encaminadas a incrementar la recaudación tributaria haciendo frente a los fenómenos de fraude y evasión tributaria⁴. Además, en más de una ocasión, los procesos puestos en marcha para el logro de este objetivo han venido acompañados con los de mitigar el descontento social de los ciudadanos a través de la aprobación de nuevos instrumentos jurídicos destinados a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria (reforzando o castigando determinadas conductas). De este modo, la crisis económica ha jugado un papel importante como estímulo al impulso legislativo.

⁴ Según cálculos de la Comisión Europea actualmente la evasión y el fraude fiscal suponen alrededor de un trillón de euros. Véase: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm (visitada el 19/06/2016). Desde la UE se están tratando de impulsar numerosas medidas para combatir la evasión y el fraude fiscal a través de la implantación de distintos instrumentos dirigidos a alcanzar la transparencia en diversos ámbitos. Véase http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transparency/index_en.htm (visitada el 19/06/2016). Sobre esta cuestión confróntese Martínez Giner, L. A.: «La multilateralización de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 2, 2012, p. 35 y Duffy, B., y Dineen, M.: «Europe moves towards a more transparent tax regime», *Tax planning international: European tax service*, n.º 7, vol. 17, 2015, p. 4.

En este último sentido, durante el *Fiscalis Workshop 2014* organizado por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera y el *Joint Research Centre* de la Comisión Europea⁵, se puso de manifiesto que Malta, Eslovaquia, Portugal y Grecia han introducido en sus legislaciones normas encaminadas a fomentar la conducta de los sujetos cuando cumplen sus obligaciones tributarias. Para el logro de este fin, los países mencionados premian a los consumidores que exigen sus facturas con su inclusión en un sorteo de lotería⁶. Portugal, además,

gratifica a los usuarios de determinados servicios, otorgando beneficios fiscales por los impuestos indirectos pagados⁷. Otros países, como República Checa, utilizan como refuerzo social el reconocimiento público de quienes cumplen puntualmente con su pago; para ello, con el consentimiento explícito de los obligados tributarios, publican un listado con sus nombres⁸. Como podemos ver, se trata de mecanismos encaminados a reforzar el cumplimiento voluntario en sectores caracterizados por la existencia de un elevado grado de economía sumergida, intentando concienciar e implicar a la sociedad en la prevención del fraude y la evasión tributaria⁹.

⁵ Véase <https://ec.europa.eu/jrc/> (visitado el 19/06/2016).

⁶ Véase Fooker J., Hemmelgarn, T., y Herrmann B.: «Improving VAT compliance – random awards for tax compliance», *European Commission Taxation Papers*, n.º 51, 2014, pp. 8-12.

⁷ *Ibid.* pp. 18 y 19: «Furthermore, in connection to the e-invoice system, consumers were able to receive tax benefits based on their invoices, more precisely 15% of the paid VAT in four sectors, namely (1) car maintenance and repair, (2) motorcycle maintenance and repair, (3) accommodation and food services and (4) hairdressing and other beauty treatment; In a second step the second policy of the Portuguese tax authorities was presented, a tax invoice and receipts lottery on all VAT relevant transactions (i.e., not only those four chosen before), called “Lucky Invoice Lottery”. This lottery is again similar to the tax receipts lotteries described by other countries before».

⁸ Véase Moravec, L., y Nerudová, D.: «Czech Republic», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 360-361.

⁹ La implicación social de los obligados tributarios en este contexto es un elemento clave en la lucha contra la economía sumergida como reflejan empíricamente numerosos estudios. Véase Panayiotis, N.: «Tax Compliance Social Norms and Institutional Quality: An Evolutionary Theory of Public Good Provision», *European Commission Taxation Papers*, n.º 46, 2014, p. 4.

Desde la perspectiva del correctivo, y en la línea de involucrar al cuerpo social, algunos países han introducido instrumentos dirigidos, en mayor o menor medida, a acentuar el reproche público a los obligados tributarios que incumplen con su deber. De este modo, utilizando el tratamiento masivo y automatizado de la información junto a la justificación de la transparencia administrativa como mecanismo de control en la lucha contra la economía sumergida, encontramos medidas que van desde la imposición de obligaciones accesorias de información a los incumplidores¹⁰, la divulgación de los niveles de renta y patrimonio de determinados contribuyentes¹¹ o la creación de registros oficiales de deudores tributarios¹², hasta la difusión pública a través de listados de las deudas tributarias, la comisión de infracciones y sus sanciones sin más requisito que la realización del presupuesto de hecho tipificado en la norma¹³.

¹⁰ Es el caso de Reino Unido, confróntese la Section 95 y ss. Finance Act 2009.

¹¹ Véase el supuesto de Finlandia, cuya medida está regulada en la Ley sobre el acceso a los datos de carácter fiscal y su confidencialidad: *Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta*, n.º 1346/1999, de 30 de diciembre de 1999. Sobre este particular son especialmente relevantes los casos «SATAMEDIA», STJUE de 16 de diciembre de 2008, C-73/07 y la STEDH de 19 de Noviembre de 2013, «Anttila v. Finland», n.º 16248/10. La primera sentencia ha sido comentada por Ortega Giménez, A.: «El tratamiento y circulación de datos fiscales de carácter personal, a propósito de la [Sentencia del TJCE, de 16 de diciembre de 2008 \(TJCE 2008, 315\)](#)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 786, 2003, pp. 8-10 y el segundo pronunciamiento por Baker, P.: «Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters», *European Taxation*, n.º 2-3, 2015, p. 110. Sobre el contraste entre los distintos regímenes jurídicos véase Guichot Reina, E.: *Publicidad y Privacidad de la Información Administrativa*, Aranzadi, Pamplona, pp. 21 y 22. También Portugal prevé la posibilidad de publicar los rendimientos de contribuyentes, véase el [artículo 64.5.b\)](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) portuguesa, Decreto-Lei n.º 398/98 – 12/12 – DR n.º 290/98 Serie I. Italia igualmente contempla esta medida, véase Imbrenda, M.: «Chapter 19 – Publication of Income Data and Privacy from a Perspective of Private Law», en Pistone P. (editor): *Legal Remedies in European Tax Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Online Books, 2009, pp. 2-4. Consúltese también Málvarez Pascual, L. A.: *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*, Aranzadi, Pamplona, 2016, pp. 73-79.

¹² Es el caso de Finlandia y Suecia. Véanse: el Informe Anual de 2014 de la Administración tributaria finesa, p. 16, Äimä, K., y Hellsten, K.:

«Finland», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 404-405; Äimä, K.: «Finland», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 325-347; y Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 13, 2016, p. 272.

13 Aunque hemos acotado el fenómeno objeto de estudio al contexto de la UE, no es exclusivo de ésta sino que también tiene lugar en otros países. Es el caso de Australia, Brasil, Corea del Sur, EEUU, México, Turquía y Vietnam entre otros. En los EEUU, 19 de sus Estados publican información relativa a obligados tributarios que no cumplen con sus obligaciones. Véase Sebastian, S. J.: «Tax Compliance: Businesses Owe Billions in Federal Payroll Taxes», *Report to Congressional Committees*, GAO Highlights, July, 2008, p. 41; Kristoffersson, E., y Pistone, P.: «General Report», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 26-28; Baker, P., y Pistone, P.: «General Report», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, p. 32; y Mehany, D. C., Michel, S. D., y Rizek, C. S.: «United States», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 878-879.

La publicación de estos listados tiene precedentes en algunos países europeos. Así, en el Informe de la Comisión Europea: *Tax collection practices Report* elaborado en el marco del «Programa Fiscalis» 2013 y 2014, al examinar las medidas disuasorias que tienen por objeto combatir el fraude y la evasión (afectando a la reputación de los obligados tributarios), se indica que emplean este instrumento jurídico países como Irlanda (1997), Hungría (2003), Eslovaquia (2004), Portugal (2007), Suecia (2008), Reino Unido (2010), Grecia (2011), Bulgaria (2012), Croacia (2012), Rumanía (2012), Eslovenia (2013), Estonia (2014) y Finlandia (2014)¹⁴.

14 Confróntese el Dictamen del Consejo de Estado n.º 130/2015 sobre el anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pp. 60 y 61. España es de los últimos países en incorporarse a esta tendencia. A pesar del auge de la medida en el contexto de la UE, todavía existen países que se resisten a su utilización por la posible colisión de ésta con otros bienes jurídicos como la confidencialidad de la información en el ámbito tributario, es el caso entre otros de Alemania, Bélgica y Francia. Véase Bortel, D. y NeytR.: «Belgium», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 161-164; DubutT.: «France» en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 434-435; Valta, M.: «Germany» en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, p. 461; Dürrschmidt, D. y Kopp, K.: «Germany» en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 371-399; y Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», *ob. cit.*, p. 272.

Como puede observarse por la cronología de su aprobación referida en el párrafo previo, en la mayoría de los casos los desarrollos normativos que habilitan la publicación de los listados de incumplidores se han producido en un contexto de crisis económica¹⁵, y, en casi todas las ocasiones, éstos coinciden con la necesidad de mitigar el descontento social y la desaprensión ciudadana. Por lo tanto, garantizar la recaudación¹⁶, reducir el fraude y la elusión tributaria, aumentar la eficacia en el actuar de la administración¹⁷, promover la transparencia de la actividad administrativa a través de la publicidad de la información¹⁸, fomentar el «derecho del cuerpo social a conocer el incumplimiento relevante de determinados deudores», así como la necesidad de inculcar una «conciencia cívico-tributaria» en los ciudadanos son algunos de los argumentos esgrimidos por los legisladores para fundamentar la divulgación de la identidad de los incumplidores. En nuestro ordenamiento jurídico, todos estos intereses son una manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del [artículo 31.1](#) de la [Constitución Española \(RCL 1978, 2836 \)](#), en adelante CE¹⁹. De este modo, el principio de publicidad, que es un medio para alcanzar la transparencia de la actividad administrativa²⁰, es, a su vez, un instrumento al servicio del mandato constitucional.

15 La publicación de listados de deudores en el contexto de la UE es un fenómeno reciente para la mayoría de los países de la UE salvo para Irlanda, Hungría y Eslovaquia. Irlanda lleva divulgando la información de los deudores tributarios de manera regular desde 1997.

16 Véase el Informe anual 2014 de la Administración tributaria finesa, p. 16: «The existence of the Register is also a general incentive for compliance with reporting and payment obligations» y Kristoffersson, E., y Pistone P.: «General Report», ob. cit., p. 29: «The publication of lists of taxpayers is used in order to promote taxpaying. They are used either as carrots or as sticks».

17 Véase el [artículo 103](#) de la CE.

18 Los estudios científicos demuestran que desde un punto de vista sociológico la «vergüenza» o *shame* en anglosajón, en muchas ocasiones, es un instrumento efectivo para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones. Véase Antoci, A., y Russu P.: «Tax evasion in a behaviorally heterogeneous society: An evolutionary analysis», *Economic Modelling*, October, 2014, pp. 2, 13 y 14: «Psychological factors associated with so called pro-social emotions (guilt, shame) and pro-social motivations (altruism, fairness) seem to play an important role in affecting many taxpayers decisions over tax compliance. In particular, ample empirical evidence documents the importance of taxpayers intrinsic motivation to pay taxes...»; «... citizens are behaviorally heterogeneous in their attitude towards taxation and a population composition might change over time due to cultural processes which may induce cheaters to act honestly...». A una conclusión similar sobre el fundamento llegan Kristoffersson, E., y Pistone, P.: «General Report», ob. cit., p. 27: «The idea behind the lists of tax debtors is the same as the old-time pillories – to make it so shameful to have tax debts that the taxpayers will do everything they can avoid having them».

19 Así es en el caso español. En el resto de países que hemos analizados el fundamento varía, agrupándose en torno al interés económico del Estado. Véanse a modo de ejemplo, los artículos 4.5 y 106 de la Constitución Griega y los artículos 103 y 104 de la Constitución de la República Portuguesa.

20 Sobre la configuración de la transparencia como derecho fundamental en nuestro ordenamiento jurídico véase Cotino Hueso, L.: «La nueva ley de transparencia y acceso a la información», *Anuario Facultad de Derecho – Universidad de Alcalá VII*, n.º 7, 2014, pp. 242-244; Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J. (coordinadores): *Régimen jurídico de la transparencia en el sector público: acceso, uso y reutilización de la información administrativa*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2014; Guichot Reina, E.: *Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno: estudio de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre (RCL 2013, 1772)*, Tecnos, Madrid, 2014.

El legislador español también ha seguido esta corriente normativa mediante la introducción del artículo 95 bis por la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre \(RCL 2015, 1427\)](#), de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que habilita a la Administración a publicar el listado de incumplimientos relevantes de las obligaciones tributarias²¹. Ciertamente se trata de una medida que ha sido criticada por parte de la doctrina científica y de los consejos jurídicos consultivos durante su proceso de aprobación por contener aspectos que pueden limitar de manera desproporcionada determinados derechos fundamentales²², entre ellos, el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de los datos personales²³, suponiendo además un segundo reproche por conductas que ya han sido perseguidas y sancionadas²⁴.

21 El Preámbulo de dicha norma de reforma compara la publicación del listado con otras medidas similares «[a]sí se hace también en (...) Alemania o Finlandia». Debemos destacar que si bien es cierto que las medidas que han adoptado ambos países son supuestos excepcionales frente al principio de confidencialidad de los datos, en ninguno se divulga la información en términos equiparables a los que pretende la medida que introduce el [artículo 95 bis](#) de la Ley General Tributaria. Véase Olivares Olivares, B. D.: «El [artículo 95 bis](#) de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 13, 2016, pp. 193 y Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», ob. cit., pp. 270-273.

22 Véanse los informes del Consejo de Estado, n.º 130/2015, de la Agencia Española de Protección de Datos, en adelante AEPD, n.º 363432/2014 y del Consejo General del Poder Judicial, de 30 de septiembre de 2014, sobre el anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. También los artículos de Martín Queralt, J.: «Listas de morosos o de defraudadores... esa es la cuestión», *Tribuna Fiscal*, n.º 265, 2013, pp. 4-6; Far Jiménez, J.: «Publicación de las listas de morosos», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 859, 2013, pp. 6-9; Valero Torrijos, J.: «Publicación de las listas de morosos y defraudadores en el ámbito tributario», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 859, 2013, pp. 1-3; Calvo Vérguez, 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», *Diario La Ley*, n.º 8584, 2015, pp. 1-4; y Escribano López, F.: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, pp. 39-43.

23 Como analizaremos más adelante, se publican datos que tienen la consideración de personales. Por lo tanto, este derecho se ve afectado.

24 El legislador español reitera que las medidas de publicidad que se han introducido no suponen un nuevo reproche. Véase el planteamiento que se hace en el Preámbulo con la de la [Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre \(RCL 2015, 1382\)](#), por la que se regula

el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal. Confróntese Doncel Núñez, S. L.: «El listado de deudores a la Hacienda Pública y la Publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿tienen carácter sancionador?», *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 395, 2016, pp. 107-109. Además, nuestro ordenamiento jurídico contempla desde hace años la publicidad de las sanciones y los sancionados. Véanse, entre otras, las situaciones de publicidad contempladas en el [artículo 61](#) de la [Ley 43/2002, de 20 de noviembre \(RCL 2002, 2701 \)](#), el [artículo 22](#) de la [Ley 11/1997, de 24 de abril \(RCL 1997, 1007 \)](#) y el [artículo 22](#) de la [Ley 3/1996, de 10 de enero \(RCL 1996, 91 \)](#).

En este contexto, y con el fin de plantear propuestas de mejora al régimen jurídico que habilita esta medida en España, nos proponemos analizar el marco normativo actual de la publicación de los listados de incumplidores relevantes en diversos países europeos para: (i) cotejar los distintos presupuestos de publicación, los ámbitos subjetivos, objetivos, formales, temporales, sus excepciones y su fundamento; (ii) determinar la adecuación o el grado de injerencia que supone la publicación de los listados de incumplidores respecto del contenido del derecho fundamental a la protección de los datos personales, en concreto, en relación con el deber de información, el principio de calidad de los datos y los derechos de rectificación y cancelación; (iii) proponer un modelo europeo de mínimos que recoja los elementos necesarios para alcanzar puntos de equilibrio entre los bienes jurídicos en conflicto.

A efectos del cumplimiento de estos objetivos, con el fin de extraer aquellas conclusiones que nos permitan avanzar en la finalidad que preside esta investigación, buscando soluciones alternativas para reducir el perjuicio que puede generarse respecto al derecho a la protección de los datos personales, de los países europeos que tienen implantadas estas medidas, hemos seleccionado cuatro de ellos: Irlanda, Reino Unido, Portugal y Grecia²⁵, por constituir claros exponentes de las dos concepciones de «privacidad» predominantes en Europa. Por un lado, la concepción anglosajona que queda reflejada en la legislación sobre la divulgación del listado aprobada en Irlanda²⁶ y Reino Unido²⁷, y por otro, la predominante en los países del sur de la UE, a la que pertenecen, entre otros, Grecia²⁸ y Portugal²⁹.

²⁵ Para seleccionar la muestra de los países que íbamos a estudiar, del conjunto de los que integran actualmente la UE, pusimos como requisito que, desde el punto de vista estructural, sus listas de deudores tuvieran elementos jurídicos comunes (como el cumplimiento de los supuestos de inclusión, exclusión, temporales y modales) a partir de los cuales fuese posible ordenarlos, compararlos y clasificarlos, es decir, que nos permitieran realizar un estudio riguroso de carácter científico, resultando de esta selección una muestra integrada por España, Grecia, Irlanda, Portugal y Reino Unido. La muestra además recoge contrastes que enriquecen su estudio. Por lo que respecta al bloque anglosajón, Irlanda es el primer país de la UE que aprobó la difusión de los deudores, cuando todavía no existía legislación sobre protección de datos en este país, en cambio Reino Unido decidió en 2010 introducir la publicación de estos supuestos en su ordenamiento. El otro bloque de países, está representado por Grecia, cuya situación económica hace recomendable el estudio de la publicación del listado y Portugal, con un régimen de confidencialidad de la información que guarda muchos puntos de conexión con el español y que ya implantó esta medida en el año 2007.

²⁶ A través de la Section 1086 de la *Taxes Consolidation Act 1997*, desarrollada posteriormente a través del *Statutory Instrument 643 of 2010*.

²⁷ Regulada en la *Section 94 of the Finance Act 2009*, desarrollada por el *Statutory Instrument 2010*, n.º 574.

²⁸ Véase el artículo 9 de la Ley 3943/2011. La regulación reglamentaria se encuentra en la Circular 1185/2011.

²⁹ Véase el artículo 64 da Lei Geral Tributária, seções 5 y 6, desarrollando su difusión de acuerdo a la *Autorização n.º 676/2006, de 19 de Junho*, de la Comisión Nacional de Protección de Datos portuguesa.

En este contexto, postulamos que un estudio comparado del régimen jurídico tributario respecto de los métodos utilizados, en los países estudiados para otorgar publicidad a estas situaciones, nos permitirá proponer mejoras respecto a la situación jurídica actual que disciplina la difusión de los deudores en España.

II . La revelación de los incumplidores tributarios: aspectos esenciales de su configuración legal y

fundamentación

1. Bienes jurídicos en conflicto

La divulgación de la identidad de los ciudadanos tiene su origen en la distinta respuesta normativa que han otorgado los legisladores a determinadas situaciones de incumplimiento relevante del ordenamiento jurídico-tributario. El tratamiento de la información personal, incluida su publicación, se fundamenta en el deber de solidaridad que sanciona nuestra Constitución expresado a través del mandato de 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 y no de otra manera³⁰. Desde la perspectiva europea, esta medida se justifica tanto en el interés económico de los Estados³¹, como en la transparencia de la actividad administrativa³², con el objetivo de que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias. Esta realidad es recogida de distinta manera en las leyes de los Estados que estudiamos³³.

³⁰ A este respecto, véase; Aliaga Agulló, E.: «El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación», en Martínez de Pisón, J. A., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (directores); Báez Moreno, A., y Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (coordinadores): *Tratado sobre la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) : Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 163-182; Aliaga Agulló, E.: «La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional», en Amatucci, A. (coordinador): *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Temis, Colombia, 2011, pp. 79-106; Aliaga Agulló, E.: «Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del derecho de la Unión Europea», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 162, 2014, pp. 29-60.

³¹ En el resto de ordenamientos jurídicos, este bien jurídico se fundamenta en el interés económico de los estados. En el caso de Reino Unido, desde *Her Majesty Revenue and Customs* se afirma que publicar la información de los listados de deudores es una medida necesaria para el desarrollo de una sociedad democrática porque su finalidad consiste en evitar que los demás contribuyentes incumplan con sus obligaciones tributarias. Además, según la institución fortalece el bienestar económico de Reino Unido maximizando la recaudación tributaria y fomentando el cumplimiento tributario, ambos objetivos forman parte de una política legítima cuyo objetivo tiene claros beneficios para toda la sociedad. Véase <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/CH190880.htm> (visitado el 19/06/2016).

³² En el contexto de la UE, el TJUE ha indicado que la transparencia como bien jurídico se reconoce en los artículos 1 y 10 del Tratado de la UE y 15 del Tratado de Funcionamiento de la UE. Su fundamento radica en que permite garantizar una mayor participación de los ciudadanos en el proceso de toma de decisiones, así como una mayor legitimidad, eficacia y responsabilidad de la Administración para con los ciudadanos en un sistema democrático. Sin duda, a nuestro juicio, es difícil vincular el fundamento que a este bien jurídico le atribuye el TJUE respecto de las listas de incumplidores tributarios que estudiamos. Sobre esta cuestión, véanse las siguientes sentencias: STJUE de 6 de marzo, en el asunto C-41/00, apartado 39; STJUE de 9 de noviembre, asuntos acumulados C-98/09 y C-93/09, apartado 68, y STJUE de 29 de junio, asunto C-28/08, apartado 54.

³³ 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 por España, Grecia y Portugal. Véase el [artículo 31.1 de la Constitución Española \(RCL 1978, 2836 \)](#), los artículos 4.5 y 106 de la Constitución Griega, los artículos 103 y 104 de la Constitución de la República Portuguesa.

No obstante, llama la atención que en España el legislador trate de consagrar un nuevo derecho vinculado al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos³⁴. De este modo, afirma en el Preámbulo de la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre \(RCL 2015, 1427 \)](#), de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al amparo del precepto constitucional indicado, que «... el del cuerpo social tiene derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias» y lo vincula expresamente con la necesidad de realizar «... publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante...»³⁵. Por lo tanto, el listado de deudores tributarios se justifica

constitucionalmente como una medida tendente a satisfacer tanto el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como el «nuevo derecho» que proclama la ley de reforma, que permite conocer quién (in)cumple con determinadas obligaciones tributarias.

³⁴ La relación de este deber con el derecho a la protección de los datos personales también ha sido examinada en Ortiz Liñán, J.: *Los derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Comares, Granada, 2003, pp. 132 y ss.; Bueno Gallardo, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009, pp. 821-853.

³⁵ La doctrina ha clasificado este tipo de publicidad como activa. El principal efecto jurídico que tiene es que otorga a los ciudadanos un derecho de acceso a determinada información administrativa mediante su publicidad expresa, en el caso español a través del artículo 95.bis, véase Cerrillo Martínez, A.: «La información administrativa por Internet en la Administración Local», *Revista de Estudios Locales*, n.º 1 extra, 2004, p. 77.

Es evidente que nos encontramos ante una medida que afecta al derecho a la protección de los datos personales del artículo 18.4 de la CE³⁶, limitando su contenido³⁷. Como ya pusimos de relieve³⁸, este enunciado jurídico consiste en un haz de facultades de control sobre la información de carácter personal³⁹. Este elenco de posibilidades se fundamenta en otorgar al titular⁴⁰ el poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en su esfera privada y la prohibición de utilizar la información ya conocida⁴¹. Además, el contenido incluye la posibilidad de conocer quién posee esos datos personales y para qué finalidad⁴², permitiendo controlar su tratamiento, garantizando su confidencialidad y evitando su uso desviado e ilegítimo.

³⁶ Debemos recordar que el derecho viene reconociéndose como fundamental y autónomo de manera sistemática por nuestro TC desde el año 2000. Véanse las [SSTC 290/2000, de 30 de noviembre \(RTC 2000, 290 \)](#), [292/2000, de 30 de noviembre \(RTC 2000, 292 \)](#), [127/2003, de 30 de junio \(RTC 2003, 127 \)](#), [25/2005, de 14 de febrero \(RTC 2005, 25 \)](#), [233/2005, de 26 de septiembre \(RTC 2005, 233 \)](#), [236/2007, de 7 de noviembre \(RTC 2007, 236 \)](#), [96/2012, de 7 de mayo \(RTC 2012, 96 \)](#), [17/2013, de 31 de enero \(RTC 2013, 17 \)](#) y [29/2013, de 11 de febrero \(RTC 2013, 29 \)](#), entre otras. Véanse también los [AATC 420/2003, de 16 de diciembre \(RTC 2003, 420 \)](#), [29/2008, de 28 de enero \(RTC 2008, 29 \)](#) y 155/2009, de 25 de junio.

³⁷ En el caso español la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria al fin reconoce el conflicto existente entre esta medida y el derecho a la protección de los datos personales, al contrario de lo que sucedía con el Anteproyecto de la Ley General Tributaria, que únicamente reconocía el derecho a la intimidad como límite. Léase el Preámbulo de la norma mencionada.

³⁸ La limitación del derecho ya fue analizada extensamente en nuestros anteriores trabajos. Véase Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2015, pp. 17-43 y Olivares Olivares, B. D.: *El deber de información durante la captación de datos personales por la Administración tributaria: implicaciones de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-201/14 en España*, Comunicación en el IV Congreso Nacional de Privacidad, Barcelona, 2016, pp. 2-3.

³⁹ Véanse los fjs. 2 y 7 de la STC 292/2000, de 30 de noviembre.

⁴⁰ Los titulares del derecho son tanto las personas físicas extranjeras como los ciudadanos españoles. Véase la STC 17/2013, de 31 de enero, fj. 4.

⁴¹ Véanse las [SSTC 110/1984, de 26 de noviembre \(RTC 1984, 110 \)](#), fj. 3; [89/1987, de 3 de junio \(RTC 1987, 89 \)](#), fj. 3; [231/1988, de 2 de diciembre \(RTC 1988, 231 \)](#), fj. 3; 17/2013, de 31 de enero, fj. 4.

⁴² Véanse las SSTC 292/2000, de 30 de noviembre, fj. 7; 96/2012, de 7 de mayo, fj. 6.

En este sentido, no cabe duda de que la confección de los catálogos públicos de incumplidores es una medida excepcional frente a la regla general de reserva tributaria de la información y de su confidencialidad⁴³. Entre las diversas exigencias que proyecta el derecho, destaca el mandato que impone a la Administración de asegurar que la información sea tratada bajo una serie de principios jurídicos que garanticen su afectación de manera proporcionada a las finalidades legítimas para las que ésta fue recabada⁴⁴. En este caso, la finalidad inicial para la que fueron recogidos los datos de los obligados tributarios, por parte de las administraciones, se emplea con

un interés radicalmente distinto. Este nuevo fin consiste en divulgar una determinada información, con la intención de garantizar una gestión tributaria eficaz, mediante el fomento del cumplimiento voluntario de sus ciudadanos, es decir, tratando de satisfacer el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y «el nuevo enunciado jurídico» que el legislador extrae de dicho mandato constitucional, al que denomina «el derecho del cuerpo social por conocer quien incumple». En cualquier caso, estas medidas requieren, por un lado, plasmar las garantías inherentes a este derecho durante el procedimiento de publicación⁴⁵ y por otro, suponen un claro límite para alguna de las facetas que permiten al obligado tributario controlar su información personal⁴⁶.

⁴³ Comparte esta posición Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», *ob. cit.*, pp. 268-270.

⁴⁴ Véase el principio de limitación de la finalidad en la Directiva 95/45/CE de 24 de octubre, en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016 y en la guía modelo de la OCDE sobre protección de datos de carácter personal, artículo 10.

⁴⁵ Véanse entre otros los [artículos 6, 7, 8, 11 y 16](#) de la [Directiva 95/46/CE \(LCEur 1995, 2977\)](#) y el artículo 5.1.b) del Reglamento General de Protección de Datos.

⁴⁶ En este sentido suponen una acotación de las facultades del derecho los artículos 6.2, 11.2, 23.2 o 34 de la Ley Orgánica de Protección de Datos. También el [artículo 13.1.e\)](#) de la Directiva 95/46/CE contempla la limitación del derecho con base en: «... un interés económico y financiero importante...» o el artículo 6 del Reglamento General de Protección de Datos. Véase Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», *ob. cit.*, p. 37.

Esta excepción a la regla general de reserva tributaria y a la confidencialidad de la información es común a todos los países que estudiamos. A modo de ejemplo, en el caso de Irlanda la *Section 1086(3) of the Taxes Consolidation Act 1997*, establece que: *Any obligation to secrecy imposed on the Revenue Commissioners by – the Acts or the Official Secrets Act, 1963, is to be ignored (...) for publication of these lists*. Respecto a Portugal, la confidencialidad en el contexto tributario se reconoce en el [artículo 64.1](#) de la Ley General Tributaria portuguesa, estando regulada la excepción en el apartado 5 de este mismo artículo: *Não contende com o dever de confidencialidade: a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada*. En el caso español, en el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria se indicaba de manera expresa que la publicación del listado suponía una limitación de la reserva tributaria. Sin embargo, tras la aprobación final del texto no ha quedado rastro de esta mención. Pese a esto, la publicación del listado es una excepción a este principio que tiene su origen en el [artículo 95.1](#) de la Ley General Tributaria⁴⁷.

⁴⁷ Sobre el secreto tributario y la reserva de los datos, véase Calderón Carrero, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña, 2009.

Como se ha puesto de relieve en numerosas ocasiones, los derechos fundamentales no son absolutos sino que pueden limitarse. La actual corriente de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, en adelante TC, y del Tribunal de Justicia de la UE, en adelante TJUE, así lo permiten cuando entran en juego otros fines o exigencias legítimas siempre que respeten su contenido esencial y la limitación sea proporcionada⁴⁸. Por lo tanto, a nuestro juicio no nos encontramos ante la discusión de si el derecho fundamental a la protección de los datos personales puede limitarse, sino que entendemos que ésta ha de centrarse en cómo los distintos países lo limitan y si estas restricciones son adecuadas, necesarias y proporcionadas, de manera que el efecto jurídico que se desprenda sobre éste respete su contenido esencial. También es preciso que recordemos que el interés de los Estados por garantizar la transparencia de determinados comportamientos debe realizarse con la máxima cautela. Como el TJUE ha llegado a reconocer⁴⁹, no cabe atribuir una primacía automática al objetivo de la transparencia sobre el derecho a la protección de los datos personales, siquiera en aquellos casos en los que estén en juego intereses económicos importantes. Del mismo modo se postula nuestro TC⁵⁰.

48 En un sentido similar, véase Piñar Mañas, J. L.: «El derecho a la protección de datos de carácter personal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 19-20, Ministerio de Administraciones Públicas, 2003, pp. 56-66; Marín Aís, J. R.: *La participación de la Unión Europea en tratados internacionales para la protección de los derechos humanos*, Tecnos, Madrid, 2014, pp. 165-173; y Calvo Vérguez, 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», ob. cit., pp. 1-4.

49 Véase el apartado 85 de la STJUE de 9 de noviembre, sobre los asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, y la STJUE de 29 de junio, en el asunto C-28/08, apartados 75-79.

50 Véanse los fjs. 10 y 11 de la STC 292/2000, de 30 de noviembre. Confróntese también el fj. 3 del ATC 155/2009, de 25 de junio, donde la parte demandante de amparo constitucional alega la primacía sistemática en este caso del derecho a la libertad de expresión sobre el derecho a la intimidad en un intento por que sea aceptada su pretensión respecto al derecho a la protección de los datos personales. El TC recuerda que la alegada jerarquía no existe en ningún caso: «... de tal modo que la determinación de la prevalencia de uno u otro derecho resultará de las circunstancias concretas de cada caso».

Por lo tanto, 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, el sistema de fuentes que rige la realidad jurídica regulando esta situación tiene como denominador común que su origen parte del derecho originario y derivado de la UE⁵¹. Aunque como ya se sabe, Reino Unido se encuentra en fase de negociación con la UE para su salida. A pesar de esta situación, es preciso señalar que las normas internas que desarrollan el marco jurídico de las garantías que otorga el derecho a la protección de datos personales en este país siguen vigentes a través de la *Data Protection Act* de 1998 que hunde sus raíces en la Directiva 95/46/CE de 24 de octubre.

51 Sobre la relación de las distintas fuentes de la UE entre sí y respecto a la normativa nacional en el contexto tributario, véase Szudoczky, R.: *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2014, pp. 715-733. Además, este derecho ha adquirido carta de naturaleza como derecho fundamental autónomo, véase Guichot Reina, E.: *Publicidad y Privacidad de la Información Administrativa*, ob. cit., p. 86 y Gutmann, D.: «Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and EU», en Kofler G., Poiares Maduro, M., y Pistone, P. (editors): *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010, p. 107.

En el ámbito de la UE, debemos recordar que el derecho a la protección de los datos personales está reconocido en el artículo 16 del Tratado de Funcionamiento de la UE y en el artículo 8 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales de la UE, en adelante [CDFUE \(LCEur 2007, 2329\)](#)⁵², teniendo relevancia como derecho fundamental en los ordenamientos jurídicos de casi todos los países que estudiamos⁵³. Además, goza de un instrumento armonizador propio, la Directiva 95/46/CE⁵⁴, que ha sido transpuesta por éstos en sus legislaciones nacionales⁵⁵. Como ya hemos puesto de manifiesto los derechos fundamentales son limitables, el propio [artículo 52](#) de la CDFUE prevé su restricción respecto a la consecución de objetivos de interés general, siempre que esté establecida por la ley, respete el contenido esencial de dichos derechos y las limitaciones que se imponen sean proporcionadas. Por lo tanto, es preciso estudiar y analizar la casuística concreta.

52 Recordemos que Reino Unido, junto con Polonia y la República Checa no ratificaron la CDFUE como vinculante a través de la introducción del Protocolo 30.

53 Reino Unido únicamente reconoce la aplicación del artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en adelante [CEDH \(RCL 1999, 1190 y 1572\)](#), a través de la transposición que de ésta realizaron a través de la *Human Rights Act* en el año 2000. Respecto a esta cuestión véase el estudio comparativo de la Comisión Europea sobre el derecho a la protección de los datos personales, los diferentes enfoques en el contexto de la UE y los retos de la nueva privacidad, p. 1. Disponible en: http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/studies/new_privacy_challenges/final_report_country_report_A6_united_kingdom.pdf (visitado el 19/06/2016). Por otro lado, el derecho a la protección de datos que reconoce la CDFUE es reconocido como derecho fundamental por las propias constituciones de la mayoría de los países que estudiamos. En el caso de España tiene su encaje en el [artículo 18.4](#) de la CE, en el caso de Portugal está previsto en el artículo 35 de su Constitución. En cuanto a

Grecia, el derecho a la protección de los datos personales está previsto a través del artículo 9A de su texto constitucional que fue modificado en el año 2000 *ex professo* para introducirlo. Por último, Irlanda no ha realizado ningún tipo de integración de este derecho. En este sentido es interesante la postura de Korff, D.: *Study on the protection of the rights and interests of legal persons with regard to the processing of personal data relating to such persons*, Commission of the European Communities, Brussels, 2008, p. 41: «The most pragmatic stand is taken, as always, by the United Kingdom and Ireland. Both only introduced data protection legislation in order to be able to sign up to the Council of Europe Convention, and thereby not to lose out on valuable trade. Neither country sees data protection as a primarily constitutional issue; the current UK Data Protection Act does not even mention the words privacy or private life».

⁵⁴ Es preciso señalar que la Directiva 95/46/CE, será sustituida por el Reglamento General de Protección de Datos, relativo a la protección de las personas físicas en lo que concierne al tratamiento de los datos personales de éstas y a su libre circulación, que será aplicable a partir del 25 de mayo de 2018. Por ello, a lo largo del trabajo presentaremos la remisión a las referencias legales de ambas normas.

⁵⁵ Irlanda regula la protección de los datos personales a través de las *Data Protection Acts de 1988 y 2003*. Reino Unido, por su lado, transpuso la mencionada Directiva mediante la *Data Protection Act 1998* que se mantiene en vigor a fecha de hoy. Por otro lado, Portugal cuenta con la *Lei n.º 67/98 de 26 de Outubro Lei da Protecção de Dados Pessoais* y Grecia con la *Ley 2472/1997 Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα* (Protección de las personas ante el tratamiento de sus datos personales, la traducción es nuestra). Como ya hemos reiterado España adaptó su normativa de protección de datos a la Directiva 95/46/CE a través de la LOPDP 15/1999, de 13 de diciembre.

En suma, nos encontramos ante un sistema jurídico multinivel⁵⁶ que exige que estudiemos los distintos regímenes legales partiendo del origen común que supone el derecho de la UE, pero tomando en consideración el desarrollo específico que ha tenido la divulgación de los listados en cada país⁵⁷, para determinar la consecución o no de la proporcionalidad de la limitación del derecho fundamental a través de la medida. Esta tarea es posible gracias a que estructuralmente las listas contienen elementos comunes a partir de los que ordenamos el presente trabajo. Este orden de la realidad jurídica permite su comparación, clasificación y estudio científico. De este modo toda lista contiene supuestos de inclusión, exclusión, temporales y modales que analizaremos.

⁵⁶ Sobre este concepto véase Tenorio Sánchez, P. J.: «Diálogo entre tribunales y protección de los derechos fundamentales en el ámbito europeo», *Revista General de Derecho Europeo*, n.º 31, 2013, pp. 1-14 y Sarrión Esteve, J.: *La transparencia y la libertad de información como límites al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal*, Comunicación Congreso ACE, Salamanca, 2014, p. 3.

⁵⁷ Al resultado de este estudio debemos sumar la escasa jurisprudencia del TJUE que establece orientaciones específicas acerca de cómo debe de publicarse la información por parte de las distintas administraciones y que será analizada más adelante.

2 . Los presupuestos de publicación y sus excepciones

Tras examinar la excepcionalidad de esta medida, respecto de la regla general de reserva tributaria y confidencialidad que debe regir la actividad administrativa, vamos a analizar las situaciones cuya realización por el sujeto incumplidor habilitan a la autoridad competente a publicitar su información. Además, también examinaremos aquellos casos que aun cumpliendo con el presupuesto habilitante de publicación justifican su exclusión. Esto nos permitirá determinar la adecuación de los distintos supuestos en relación a la previsión del hecho y sus excepciones.

Como ya indicamos, procede hacer constar que algunos de los datos que se publican en los listados tienen la consideración de datos de carácter personal⁵⁸. En efecto, entre la información publicada, como veremos, figuran el nombre y apellidos de los interesados así como datos sobre sus deudas y sanciones, que son «información sobre una persona física identificada o identificable». Por lo tanto, la divulgación de esta información está sometida a la legislación sobre protección de datos⁵⁹.

⁵⁸ En el sentido del [artículo 2, letra a\)](#), de la [Directiva 95/46/CE \(LCEur 1995, 2977 \)](#), del artículo 4.1 del Reglamento General Europeo de Protección de Datos y de las legislaciones nacionales.

59 El concepto de dato personal en el contexto de este tipo de divulgaciones lo hemos analizado extensamente en Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», ob. cit., pp. 25-31.

En España, la Administración tributaria divulga la identidad del deudor cuando éste tiene obligaciones o sanciones pendientes de pago por un importe igual o mayor a 1.000.000 euros con la Hacienda Pública⁶⁰, habiendo transcurrido su plazo voluntario de pago⁶¹. En cuanto a los presupuestos excluyentes de la publicación, no se incluirán en este cómputo las deudas y sanciones aplazadas o suspendidas en el momento de la confección del listado⁶².

60 Desde nuestro punto de vista, la elección de un límite cuantitativo tan alto representa la exteriorización de la incapacidad del Estado para emplear los instrumentos jurídicos existentes con el fin recaudar lo debido frente a una determinada categoría de obligados tributarios.

61 Véase el [artículo 95.bis.1](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945 \)](#). Además, el [artículo 95.bis.3](#) de la Ley General Tributaria condiciona la deuda y la sanción a que provenga de tributos de titularidad exclusivamente estatal, incluyendo la deuda aduanera.

62 Véase el [artículo 95.bis.1.b\)](#) de la Ley General Tributaria.

En el caso de Irlanda⁶³, la difusión tiene lugar como consecuencia de la imposición de una multa o pena económica⁶⁴ al sujeto, derivada o no de la comisión de un delito⁶⁵, por incumplir cualquiera de las normas a las que se hace referencia en la *Section 1086* de la *Taxes Consolidation Act* de 1997 o sus promulgaciones de desarrollo⁶⁶. Asimismo, tendrá ocasión la publicación cuando la Administración tributaria inicie un procedimiento de recaudación por incumplimiento del obligado tributario, aun cuando se hubiera acordado con éste el ingreso de la deuda o la sanción derivada de ésta⁶⁷ e incluso tras iniciarse o concluir el procedimiento judicial en el que se diluciden éstas⁶⁸.

63 Respecto a la publicación de la lista de deudores y la persecución del fraude en la Administración tributaria irlandesa, véase a Van der Hel-Van Dijk, E.: *Definition and Structure of Comparative Law in Intra-Community Tax Audit*, Online Books-International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2016, nota a pie de página número 221: «The Irish tax administration seeks maximum compliance by means of a high degree of service to taxpayers. This also means that, in practice, this tax administration handles its competences with care. Opposite to this aspect of its strategy is its “sharp response” if a taxpayer commits tax evasion or tax fraud. Revenue uses communication as an enforcement instrument and communicates its enforcement efforts to make clear what the tax administration has achieved with its “sharp response”».

64 La multa o pena (fine or penalty) es definida en *Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2014 Edition – Part 47*, p. 38, como la referencia a la sanción o a cualquier otra pena de carácter monetario respecto a los tributos como consecuencia de cualquier tipo de castigo contemplado en el régimen jurídico de las *Acts*, independientemente de si están o no vinculadas a la cuantificación de un tributo, es decir, si se debe a una sanción relacionada el cumplimiento material a la «baja» del tributo por parte del obligado tributario o si se trata de la comisión de fraude por parte de éste o de negligencia al no presentar declaraciones (la traducción es nuestra).

65 Véase *Section 1086(2[b]) of the Taxes Consolidation Act 1997*.

66 Véase *Section 1086(2[a]) of the Taxes Consolidation Act 1997*. Téngase en cuenta que el sentido de la expresión «cualquier acta» está acotado en la propia Sección de dicha norma, en su apartado (1), y que a continuación reproducimos: *the Acts means – (a) the Tax Acts, (b) the Capital Gains Tax Acts, (c) the Value-Added Tax Act, 1972, and the enactments amending or extending that Act, (d) the Capital Acquisitions Tax Act, 1976, and the enactments amending or extending that Act, (e) the statutes relating to stamp duty and to the management of that duty, and (f) Part VI of the Finance Act, 1983*.

67 Véase *Section 1086(2[c]) of the Taxes Consolidation Act, 1997*. En este punto la legislación irlandesa hace referencia al montante derivado de la cuantificación del tributo y los intereses que se hubieran generado. También se establece como excepción a la regla general de publicidad aquellos casos en los que las deudas tengan su origen en impuestos especiales y crédito tributario arancelario.

68 Véase *Section 1086(2[d]) of the Taxes Consolidation Act 1997*.

Es importante destacar que mientras que, con carácter general, el requisito cuantitativo vinculado al hecho se configura como un presupuesto base en la mayoría de los casos que analizamos, el caso irlandés se caracteriza porque éste aparece como una excepción a la regla general de inclusión ya que no contempla límite alguno en

un principio. Por lo tanto, entendemos que el reproche tiene su fundamento en el comportamiento infractor y no tanto en su cuantía. De este modo, en principio basta con realizar la conducta tipificada independientemente del montante de la sanción impuesta o la deuda tributaria debida. Sin embargo, como adelantábamos, el límite cuantitativo forma parte de las excepciones. Concretamente no será publicada la información del deudor o infractor cuando no exceda de 33.000 euros⁶⁹. Junto a la anterior excepción existen otras tres⁷⁰. El deudor no será incluido en el listado cuando: realice voluntariamente una declaración completa tendente a regularizar su situación ante la Administración tributaria irlandesa antes de que hubiera comenzado cualquier investigación; se apliquen las amnistías fiscales de la *Section 72 of the Finance Act*, 1988 y la *Section 3 of the Waiver of Certain Tax, Interest and Penalties Act*, 1993; la sanción no exceda del 15% de la deuda tributaria liquidada.

⁶⁹ Este límite se introdujo a través del *Statutory Instrument 643/2010*. Anteriormente el límite se encontraba en 12.700 euros (1997-2005) y 30.000 euros (2005-2010). Es importante destacar que esta cuantía no opera en caso de alcanzar un acuerdo con los actuarios. El *Statutory Instrument 643/2010* (3) (b) indica que el límite no alcanza a los casos en que la obligación especificada se refiere en los párrafos (c) y (d) de la *section 1086 (2) de la Tax Consolidation Act 1997*.

⁷⁰ Véase *Section 1086 (4) Tax consolidation Act de 1997*.

Como podemos ver, el pago de la deuda tributaria o de la sanción no excluye al deudor de la lista. Además, la información queda archivada en el registro habilitado a estos efectos de manera indeterminada. Por lo tanto, el reproche se convierte en una especie de sanción ilimitada en el tiempo al contrario de lo que sucede en España, Reino Unido, Grecia y Portugal.

Respecto a Portugal, el artículo 64.5 de su Ley General Tributaria establece que para aparecer en el listado es necesario que el contribuyente se encuentre únicamente en una situación tributaria no regularizada⁷¹, es decir, que sus deudas estén vencidas y en vía ejecutiva. Además, el precepto precisa como único requisito previo a la publicación el transcurso del plazo legal para interponer el recurso de oposición a la ejecución y la notificación de la citación personal para ser incluido en el listado (hasta 30 días después)⁷².

⁷¹ Véase el artículo 64.5, apartado a), de la Ley General Tributaria portuguesa. Confróntese Carlos Dos Santos y Celorico Palma (2013), p. 878.

⁷² Véase el párrafo 4 dentro del apartado « *Relatório* » de la *Autorização 676/2006, proceso n.º 1696/2006*, de la Comisión Nacional de Protección de Datos portuguesa en adelante CNPD.

El caso portugués es similar al irlandés. Ni la Ley General Tributaria portuguesa, ni la Autorización de la Comisión Nacional de Protección de Datos portuguesa, en adelante CNPD, precisan cómo ha de publicarse el listado ni establecen ningún límite cuantitativo unido a la situación de incumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto podría llevarnos a pensar que puede publicarse la información personal de todo contribuyente que tenga deudas vencidas y en vía ejecutiva con la Administración tributaria portuguesa. En efecto, legalmente no se estipula ninguna restricción. La única remisión del precepto a un límite dinerario la encontramos en el [artículo 64.5](#) de la Ley General Tributaria: *A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida*. Por lo tanto, la deuda de cada contribuyente se convierte en el elemento central de la divulgación de la conducta reprobada en el presupuesto de hecho. Además, a pesar de la indeterminación cuantitativa en la norma con rango de ley, ésta tiene reflejo en la publicación del listado de deudores que realiza la *Autoridade Tributária e Aduaneira* responsable de la divulgación distinguiendo entre personas físicas y personas jurídicas. El tramo mínimo y máximo en el primer caso oscila entre los 7.500-25.000 euros, siendo el superior de 1.000.000 euros en adelante; en el segundo, entre 10.000-50.000 euros siendo el tramo máximo de 5.000.000 euros en adelante⁷³.

⁷³ Véase <https://www.e-financas.gov.pt/pubdiv/de-devedores.html> (visitado el 19/06/2016). Llama la atención que aspectos esenciales sobre la publicación de los listados no estén regulados en la norma con rango de Ley. Sobre esta cuestión véase

también Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», ob. cit., pp. 272-273.

En este sentido, la Autorización de la CNPD⁷⁴ establece seis supuestos de excepción a la inclusión del sujeto en los listados; por lo tanto, no cabe reproche alguno cuando: el pago de la deuda tributaria esté aplazada; se hubiera interpuesto recurso, demanda o reclamación administrativa especial prevista en el Código de Procedimiento de los Tribunales Administrativos⁷⁵; el contribuyente hubiere obtenido la suspensión del proceso de ejecución, hasta su resolución; se hubiera solicitado el pago aplazado, hasta su aceptación o rechazo; se hubiera solicitado el pago en especie de la deuda tributaria con cualquier propiedad; el deudor estuviere inmerso en un procedimiento de insolvencia o de conciliación extrajudicial permitido por la ley; o no se hubiera realizado la notificación de la citación personal.

⁷⁴ Véase el artículo 5 de la Autorización 676/2006 de la CNPD.

⁷⁵ Las siglas hacen referencia al *Código de Processo nos Tribunais Administrativos, regulado en la Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro*, disponible en: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=439&tabela=leis (visitado el 19/06/2016).

Retomando el ámbito anglosajón, en Reino Unido⁷⁶, la inclusión en el listado tiene lugar tras un proceso de valoración que depende de tres factores para determinar si existe un «incumplimiento relevante» por parte del contribuyente. Para ello, deben producirse uno o varios supuestos de incumplimiento tributario contemplados en la norma⁷⁷, además, tienen que originarse como consecuencia de una investigación de un actuario del *Her Majesty Revenue & Customs*⁷⁸, en adelante HMRC, y la acción del contribuyente debe calificarse por éste como «deliberadamente grave»⁷⁹, es decir, que suponga una pérdida potencial de ingresos para el HMRC superior a 25.000£⁸⁰.

⁷⁶ En la guía del HMRC sobre esta medida, indican que no contiene la identidad de aquellos criminales que ha sido sometidos a procedimientos penales y sobre los cuales se hubieran dictado sentencias. Véase Roxburgh, D. S.: «United Kingdom – 2009 Budget. Tax Revenues», *European Taxation*, n.º 49, 2009, pp. 57-59.

⁷⁷ Resumiendo los presupuestos de incumplimiento, serían la entrega deliberada de uno o más documentos inexactos, cualquier fallo al cumplimentar las obligaciones tributarias, la comisión irregularidades relativas al IVA o a los impuestos especiales y la omisión de la notificación de cualquier acto tributario incumplido. Además, se condiciona la publicación a que el deudor no hubiera regularizado su situación de manera completa e inmediata antes o al inicio de la investigación del HMRC. Los supuestos de incumplimiento están regulados en la *Section 94 (2) (a), (b), (c), (d) de la Finance Act 2009*. Véase *Statutory Instrument 2010/574, (1) y (2)*. Véase a este respecto Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», ob. cit., pp. 272-273.

⁷⁸ Véase *Section 94 (1) (a) Finance Act 2009*. En este sentido, la investigación implica cualquier tipo de verificación por el actuario del HMRC acerca de la obligación tributaria de la persona objeto de estudio.

⁷⁹ Estos casos se dan en atención a la cualidad de la infracción cometida, que impide aplicar la reducción máxima. Véase *Section 94 (10) (a) y (b) Finance Act 2009*.

⁸⁰ Véase *Section 94 (1) (b) de la Finance Act 2009*. A 17/08/2015, £25,000 es el equivalente a 35.195,75 euros.

La regulación del listado articula, a su vez, tres excepciones. La primera indica que no se publicará la información si la sanción se hubiera reducido hasta el máximo permitido en base a la *Section 94 (10) Finance Act 2009* respecto a los supuestos del párrafo 10 del Anexo 24 de la *Finance Act 2007*⁸¹ y el párrafo 13 del Anexo 41 *Finance Act 2008*⁸². La segunda señala que tampoco se publicará la información sobre las sanciones hasta que no hubieran adquirido firmeza⁸³. Junto a estos casos, cabe la posibilidad de que la persona no aparezca en la lista cuando tras la notificación de inclusión, sus alegaciones sean tenidas en cuenta por la autoridad competente⁸⁴. En esta última eventualidad nos encontramos ante una excepción relativa (la tercera) puesto que

se deja a juicio del subdirector del programa de gestión de deudores la decisión sobre la inclusión del infractor, como se indica en la guía elaborada por el HMRC⁸⁵.

⁸¹ Este Anexo está dedicado a la imposición de sanciones por errores cometidos por el contribuyente, como puede observarse la reducción varía en función del tipo de liquidación: espontánea o por la administración. Disponible en: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/11/schedule/24> (visitado el 19/11/2015).

⁸² Este Anexo regula las sanciones relativas al fallo de notificación y a la realización de determinados comportamientos contrarios a obligaciones sobre el IVA y a los impuestos especiales. Disponible en: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/schedule/41> (visitado el 19/11/2015).

⁸³ Véase la *Section 94 (7) y (11) Finance Act 2009*. La sanción adquiere firmeza cuando presunto infractor: no recurre en el plazo determinado por la norma para ello, no puede continuar recurriendo por agotar la vía judicial, hubiera llegado a un acuerdo vinculante con el HMRC, aceptase la decisión de los tribunales junto al HMRC, o el tribunal negase la posibilidad de recurrir contra una decisión. Véase <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/CH190940.htm> (visitado el 19/11/2015).

⁸⁴ Véase la *Section 94 (6) (b) Finance Act 2009*.

⁸⁵ Véase <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/ch191060.htm> (visitado el 19/11/2015).

Por otro lado, en Grecia son publicados los datos de aquellos deudores que tienen obligaciones económicas pendientes de pago con el Estado por un importe superior a 150.000 euros⁸⁶. Ahora bien, debe de transcurrir más de un año desde el vencimiento de su pago⁸⁷. En todo caso, no es divulgada la identidad del deudor cuando a través de los mecanismos establecidos en la legislación se hubiera garantizado el aplazamiento del pago de la deuda tributaria o cuando ésta hubiera sido suspendida en virtud de orden judicial⁸⁸.

⁸⁶ Sobre el procedimiento de aprobación parlamentaria del listado de deudores en Grecia véase Pantazatou, K.: «Greece», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, p. 501 y Panagopoulou-Koutnatzi, F.: «The Practice of Naming and Shaming through the Publicizing of Culprit Lists», en Christina, M., y Akrivopoulou, N. (editors): *Human Rights and the Impact of ICT in the Public Sphere: Participation, Democracy, and Political Autonomy*, IGI Global, Hershey, 2014, pp. 145-155. En este país se aprobó la publicación de un listado de deudores tributarios que fue declarado por la HDPA como desproporcionado en la Opinión 1/2011, como hemos indicado. Posteriormente sí que se admitió la validez de este último en la Opinión 4/2011, debido a la elevada cuantía que se establecía en el presupuesto de hecho y a la extraordinaria situación de crisis económica en la que se halla Grecia.

⁸⁷ Véase el artículo 9.1 de la Ley 3943/2011 y el artículo 1 de la Circular 1185/2011. Respecto al concepto de vencimiento se encuentra establecido en los [artículos 5, 6 de LD \(RCL 1990, 2123 y RCL 1991, 1816\)](#) 356/74.

⁸⁸ Véase el artículo 9.2 de la Ley 3943/2011 y el artículo 3 de la Circular 1185/2011.

Como podemos observar, tras el análisis de los sistemas jurídicos, 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, en su caso, las sanciones impuestas y, por otro, el incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias⁸⁹. Este hecho se manifiesta con claridad en la configuración de las excepciones a la publicación. Así, mientras que para los Estados que utilizan el primer elemento en el presupuesto de hecho el pago de la deuda o de la sanción, antes de la configuración del listado, permite que los sujetos no aparezcan en éste posteriormente; en el segundo, el legislador busca que no se realice una conducta que considera perjudicial y no se centra en el cumplimiento de la obligación material de pago.

⁸⁹ Es el caso de Reino Unido e Irlanda.

En ambos supuestos nos encontramos ante un escenario de inobservancia⁹⁰, unido a un límite económico cuya equiparación o superación da lugar a la inclusión en el listado del deudor o mero incumplidor. Este límite

cuantitativo se establece en unos casos como presupuesto de publicación y en otros como supuesto de exclusión. El matiz es importante, puesto que cuando se establece en el presupuesto de hecho, determina la relevancia del reproche económico (principalmente su mora) o al contrario, en aquellos supuestos en los que se incluye como supuesto de exclusión, determina la relevancia del reproche vinculado a la comisión de una determinada infracción.

⁹⁰ No obstante, téngase en cuenta que en ningún caso la deuda tributaria o sanción es firme. En todos los casos, salvo Portugal, el recurso ante la autoridad competente no impide la publicación de la identidad del deudor.

En consecuencia, mientras que España⁹¹, Portugal y Grecia fundamentan el presupuesto que determina la publicación en el impago, ya que en estos casos lo relevante es que no se hubiera ingresado la deuda o sanción debida, Reino Unido e Irlanda se centran en castigar la realización de determinadas conductas a través de su publicación. Por lo tanto, en el primer grupo de Estados el elemento nuclear del presupuesto no es la comisión de una infracción que causa un perjuicio relevante, sino el resultado material de su incumplimiento, el impago. Estos países sólo castigan al sujeto cuando no paga, bien porque no quiere o porque no puede. Téngase en cuenta que la distinta configuración jurídica del presupuesto de hecho que da lugar a la publicación debe estar directamente relacionada con las excepciones para alcanzar la esperada proporcionalidad lo que, como veremos, no sucede.

⁹¹ De diferente manera, este fundamento es reconocido en el Preámbulo de la [Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre \(RCL 2015, 1382 \)](#), por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, a través del que se insiste en que el fundamento del instrumento jurídico que estudiamos tiene su origen en aquellos obligados tributarios que han dejado de «abonar» sus obligaciones tributarias, p. 2: «... resultaría incoherente que se publicara la identidad de quienes por unos u otros motivos han dejado de abonar sus obligaciones tributarias y sin embargo quedara oculta precisamente la de los grandes defraudadores, condenados en sentencia...». Del mismo modo se reconoce su fundamento en el preámbulo de la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre \(RCL 2015, 1427 \)](#), de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 4: «... permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generan un mayor perjuicio económico para la Hacienda Pública que traen causa de la falta de pago en los plazos originarios de ingreso en período voluntario...».

Puede observarse un efecto de este último tipo de reproche en el aspecto temporal del presupuesto de divulgación. Portugal y España sostienen que ha de transcurrir el periodo voluntario de pago. Grecia establece el límite de un año desde el momento en el que se produce el incumplimiento. Por lo tanto, estos tres países condicionan el cumplimiento al factor tiempo, no a la comisión de ningún ilícito distinto al impago. En estos casos, el cumplimiento del aspecto temporal es esencial para que se produzca el presupuesto de publicación. En cambio, Reino Unido somete la inclusión a un proceso de valoración condicionado a que se den los requisitos que hemos mencionado anteriormente. Es decir, el sujeto debe de incurrir en uno de los cinco supuestos de hecho (error en la cumplimentación, incumplimiento respecto de la notificación, etc.); no existe ningún tipo de exigencia temporal expresa relativa al ingreso de la deuda. Sin duda, este es el país que emplea un método de valoración del supuesto de hecho más exhaustivo, tratando de adecuar caso por caso la conducta del contribuyente dentro del concepto de incumplimiento relevante al que alude la norma. En un sentido similar, Irlanda somete a publicidad determinadas conductas, principalmente todas aquellas vinculadas a la imposición de sanciones, independientemente de que se encuentren impagadas. En consecuencia, Reino Unido e Irlanda no reprochan la mora del deudor sino la mera realización de determinadas conductas infractoras.

La gradación del elemento cuantitativo, vinculado al presupuesto de hecho, tiene un papel crucial puesto que a través de las listas trata de divulgarse información de incumplidores que han causado un perjuicio destacado a la Hacienda Pública. Por lo tanto, si la justificación de este instrumento es reprochar socialmente las conductas especialmente perjudiciales para el erario público, en principio, el límite que debería de establecerse tendría que ser elevado. Sin embargo, como acabamos de ver, éste varía sustancialmente en función del país estudiado.

Portugal, distingue entre personas físicas y jurídicas estableciendo un sistema gradual y escalonado, sin embargo, cualquier persona física es susceptible de aparecer si ostenta deudas a partir de 7.500 euros. La escala establece un reproche adicional, puesto que permite conocer el grado de perjuicio causado. El resto de países publican la cifra concreta. España es el país que exige el nivel de deuda tributaria o sanción mínimo más alto, a partir de 1.000.000 de euros, seguido por Grecia con 150.000 euros. Por el contrario, cuantitativamente Reino Unido exige que el perjuicio deba superar las 25.000 £ para considerarse relevante e Irlanda establece un límite similar, en torno a los 33.000 euros.

Nos encontramos ante dos sistemas distintos: gradual y fijo. Portugal emplea un sistema gradual ordenado por escalones en el que no se determina el importe exacto de la deuda. En cambio, España, Grecia, Reino Unido e Irlanda emplean sistemas de límite fijo divulgando la cantidad exacta debida a fecha de publicación de los listados a partir de un límite dinerario mínimo.

En cuanto a la ordenación de los presupuestos de hecho en función de la cantidad debida, Portugal ostenta el límite mínimo reprochando aquellas deudas por valor igual o superior a 7.500 euros para las personas físicas y 10.000 euros para las personas jurídicas. En cambio, Reino Unido e Irlanda fijan el inicio del castigo a partir de 30.000 euros. Grecia y España establecen el límite cuantitativamente más elevado, con cantidades debidas iguales o superiores a 150.000 euros y 1.000.000 euros.

El límite cuantitativo también es relevante, ya que si éste es menor, entendemos que existirá una mayor probabilidad de publicar en los listados información protegida por el derecho a la protección de los datos personales de los obligados tributarios. En cambio, si el límite económico es mayor, la probabilidad de publicar este tipo de datos será menor. Es decir, en el caso de España se publicarán menos datos de carácter personal que en Portugal. En consecuencia, la probabilidad de limitar el derecho fundamental será mucho más probable en el segundo caso que en el primero.

Los supuestos de excepción a la publicación pueden clasificarse también en función del presupuesto de hecho. En los países en los que la mora de la deuda tributaria o sanción impagada predomina encontramos que la suspensión o aplazamiento del pago son supuestos de exclusión comunes. Sin embargo existen contrastes. Así, Portugal, a diferencia de lo que ocurre en España y Grecia, no publicita las deudas de los obligados en situación concursal ni tampoco cuando el contribuyente hubiera interpuesto un recurso o una demanda entre otros supuestos. Entendemos que si el reproche que persigue la norma es el impago, debería de contemplarse en la normativa española la situación de aquellos deudores en situación de concurso como sucede en el caso de Portugal⁹². No entendemos que sea proporcionada la lesión de la reputación de deudor porque su situación concursal no le haya permitido cumplir puntualmente con sus obligaciones de pago.

⁹² La introducción de esta situación en el régimen jurídico que habilita la publicación de los incumplidores relevantes en España ha sido exigida tanto por la doctrina científica, como por los órganos consultivos que han elaborado informes jurídicos sobre el Anteproyecto de la Ley General Tributaria. Sin embargo, como hemos analizado, el legislador finalmente no ha incorporado dichas excepciones.

Por el contrario, los sistemas anglosajones contemplan otro tipo de supuestos de exclusión vinculados a la finalidad de modular determinadas conductas del incumplidor. Como hemos visto, Irlanda excluye a los sujetos que hubieran regularizado su situación antes del inicio de las actuaciones inspectoras, cuando se hubieran acogido a las amnistías fiscales que la norma contempla o cuando la sanción no supere el 15% de la deuda tributaria. En cambio, Reino Unido considera a efectos de la exclusión la aplicación de reducciones sobre el montante total de la deuda, valora la interposición de las alegaciones del contribuyente y espera a que la sanción sea firme en vía judicial.

3 . El ámbito subjetivo y objetivo de difusión

Junto con los presupuestos de publicación y sus excepciones es determinante el contenido de la publicación, es decir, qué datos pueden llegar a difundirse y sobre quién. De este modo, el conocimiento del ámbito subjetivo implica delimitar qué tipo de sujetos son objeto de publicidad. Por su parte, la determinación del ámbito objetivo requiere que estudiemos en cada caso qué datos del sujeto pueden llegar publicarse a través del listado junto al propio individuo.

Las medidas nacionales estudiadas contemplan definiciones amplias que engloban a cualquier persona física o jurídica utilizando términos distintos. En España se emplea el término «deudores»⁹³, en el caso de Irlanda se emplea el vocablo « *every person* »⁹⁴, en el supuesto de Reino Unido « *any person* »⁹⁵, Portugal emplea la expresión « *contribuintes* »⁹⁶ y Grecia hace referencia a « *φυσικό ή νομικό πρόσωπο* » (cualquier persona física o jurídica que tenga deudas con el Estado)⁹⁷.

⁹³ Véase el artículo 95.bis, apartados 1 y 2.

⁹⁴ Véase *Section 1086 (2) of the Taxes Consolidation Act 1997* . La única referencia que se realiza en la norma respecto al sujeto es a «... *every person* ...».

⁹⁵ Véase *Section 94 (1) of Finance Act 2009* . Pese a que la norma no hace referencia a ningún supuesto en concreto, la guía sobre la publicación del listado del HMRC hace referencia expresa a: «... an individual, a company (but see below for company officers), a partner, a partnership (other than for IT, CGT and CT), a limited liability partnership (...) NHS trusts, charities, universities, police bodies and trade unions». Véase: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/CH190400.htm> (visitado el 19/06/2016).

⁹⁶ El [artículo 64.5.a](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945 \)](#) portuguesa hace referencia al término contribuyente, en ningún caso se concreta más en la ley el ámbito subjetivo de aplicación. Sin embargo, la Autorización 676/2006 de la CNPD hace referencia en su artículo 3 al nombre del sujeto, por lo tanto abarcaría a este dato tanto de personas físicas como jurídicas.

⁹⁷ Véase el artículo 9.1 de la Ley 3943/2011 indica que el ámbito subjetivo se circunscribe a cualquier persona física o jurídica.

Por otro lado, la información sobre la persona publicitada varía sustancialmente dependiendo de cada país. En el caso español, se publica una relación de deudores que incluye a personas físicas y jurídicas, diferenciándose entre sí mediante la difusión del nombre, apellidos o a través de la razón o denominación social, en ambos supuestos junto al NIF⁹⁸. En todo caso, el único dato que se divulga junto a los identificadores mencionados es el sumatorio del importe exacto de la deuda y sanción pendiente de pago sin distinguir el concepto⁹⁹.

⁹⁸ Véase [artículo 95.bis 2.a](#) de la Ley General Tributaria.

⁹⁹ Véase [artículo 95.bis 2.b](#) de la Ley General Tributaria.

En Irlanda, además de la denominación o razón social, también se publica la dirección donde reside o lleva a cabo su actividad el infractor, la descripción de su ocupación y se prevé la posibilidad de incorporar cualquier otra descripción precisa hasta que se permita su identificación¹⁰⁰, por si fuese necesario. Además, a discreción de los actuarios, también puede ser publicada información adicional que alcanza sobre los pormenores del asunto que dio lugar a la multa, sanción o liquidación, incluyendo si medió o no acuerdo con los actuarios, hasta una descripción resumida del asunto que originó la responsabilidad y las circunstancias que lo rodean¹⁰¹. A modo de ejemplo, se ha generalizado informar también de la sentencia especificando, entre otros detalles, la duración de la condena penal¹⁰².

¹⁰⁰ Véase *Section 1086 (2) of the Taxes Consolidation Act 1997* .

¹⁰¹ Estos son algunos de los supuestos. Para más detalle véase *Section 1086 (5) y (5A) of the Taxes Consolidation Act 1997* : «... in a case where a court fine has been imposed, a summary description of the act, omission or offence concerned and this description may also include details of the circumstances surrounding it; in a settlement case, a summary description of the matter giving rise to the liability and this

description may also include details of the circumstances surrounding it».

¹⁰² Pueden consultarse los listados publicados relativos a la imposición de multas a los que hacemos referencia en el texto por parte de los tribunales en la siguiente dirección: <http://www.revenue.ie/en/press/defaulters/> (visitado el 19/08/2015).

De manera similar al supuesto anterior, la información susceptible de publicación en el Reino Unido consiste en el nombre completo de la persona, la razón social, su dirección, la naturaleza del negocio que desarrolla, el importe de la sanción, los periodos en los que se realizó el ilícito tributario y cualquier otra información que los actuarios consideren oportuna publicar con el fin de aclarar la identidad de la persona¹⁰³.

¹⁰³ Véase *Section 94 (4) of Finance Act 2009*.

En sintonía con España, Portugal únicamente publica el número de identificación fiscal, el nombre completo, la denominación o razón social del afectado y el nivel de deuda¹⁰⁴. Esta publicación se caracteriza porque es la única en la que no se difunde el importe exacto de la cantidad adeudada, sino que se incorpora al deudor dentro de un rango concreto de deuda que se configura por tramos.

¹⁰⁴ Véase el artículo 3 de la Autorización 676/2006 de 19 de la CNPD. Esta previsión es mandato expreso del [artículo 64.5.a](#) de la Ley General Tributaria portuguesa que indica que la divulgación deberá realizarse: «... a través listas jerarquizadas en función de la cantidad adeudada». La lista puede consultarse en <https://www.e-financas.gov.pt/pubdiv/de-devedores.html> (19/06/2016).

En Grecia, la publicidad varía en función del sujeto diferenciándose entre personas físicas, mayores y menores de edad, personas jurídicas, fallecidos y herederos¹⁰⁵. En todos los casos se publica el número de identificación fiscal junto con el nombre completo del deudor, la deuda tributaria total (que a su vez se divide en básica y aduanera), las sanciones y un apartado para observaciones. En el caso de las personas físicas mayores de edad, que no son herederos, la divulgación de los datos es la que acabamos de señalar. En cambio, en el caso de los menores de edad sólo se publican las iniciales de su nombre y apellidos junto a su deuda. Además, se excluye el número de identificación fiscal y debe de aparecer en el apartado de observaciones el término «menor». Por otro lado, en el supuesto de que el deudor hubiera fallecido, se indica el término «herederos» delante del nombre completo del difunto. En cambio, si la publicidad se refiere a una persona jurídica, el legislador establece un reproche adicional mediante la divulgación de su forma legal y domicilio social, este último a través de la difusión de su dirección y el código postal. Además, en cualquiera de los casos mencionados, en el apartado de observaciones pueden llegar a indicarse detalles sobre las infracciones cometidas. En todo caso, junto a la identificación del deudor en los términos indicados, es divulgado el importe exacto de la cantidad adeudada diferenciando ésta de recargos y otros atrasos¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Véase el artículo 9.1 y 9.3 de la Ley 3943/2011, y los artículos 1 y 2 de la Circular 1185/2011.

¹⁰⁶ Véase el artículo 2 de la Circular 1185/2011.

Tras lo expuesto, a modo de síntesis, podemos recapitular que en la muestra analizada todos los países vinculan la identificación del sujeto deudor a un dato económico referente a la deuda tributaria debida o sanción impuesta. Sin embargo, a pesar de que la idea común que de *facto* subyace a todas estas listas es el reproche adicional al incumplidor¹⁰⁷, determinadas formas de divulgación pueden ser excesivas, al menos desde la perspectiva que exigen los principios de la legislación de desarrollo del derecho a la protección de los datos personales. Atendiendo al contenido de las publicaciones de deudores que estudiamos podemos afirmar que persiguen una doble finalidad: (i) reprehender las conductas contrarias al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (o al bienestar económico de la nación); (ii) servir de ejemplo al cuerpo social, promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias frente a los comportamientos antijurídicos.

107 Recordemos que en todos los supuestos analizados se persiguen conductas que ya contemplan su propio reproche en el ordenamiento tributario.

El logro de estos objetivos requiere la publicación de la información imprescindible para alcanzar las finalidades referidas a través de la identificación del deudor (como viene exigiendo la jurisprudencia del TJUE¹⁰⁸) y el propio principio de calidad de los datos, incorporado en las respectivas legislaciones nacionales¹⁰⁹. Sin embargo, clasificando los listados en función de la información que publican podemos concluir que Reino Unido e Irlanda, a pesar de no difundir los números de identificación fiscal de los sujetos, son los que más circunstancias revelan sobre los deudores, pudiendo llegar a divulgar información sobre su domicilio, profesión o negocio, y detalles concretos sobre la pena o la infracción cometida¹¹⁰. En contraposición, España y Portugal representan el bloque donde menor grado de injerencia hemos detectado respecto a esta cuestión. En Portugal, únicamente se identifica al sujeto a través de la publicación de la identidad del deudor vinculada a un rango de deuda que impide conocer la cantidad concreta debida, pero que permite al consultante situar el grado del perjuicio que éste ha causado al erario público. En España, sólo se identifica al deudor y la cantidad total adeudada, sin desglosar el importe de la deuda y la sanción. Por otro lado, Grecia se alinea con España y Portugal, pero establece un sistema de difusión de información que trata de adaptarse a cada circunstancia. En este sentido, ofrece mayores detalles y, por lo tanto, un mayor reproche en el caso de que se divulgue información referida a personas jurídicas, minorándolo cuando se trata de la difusión de la identidad de menores o herederos a través de medidas que tratan de proteger la privacidad de estos sujetos (mediante el empleo iniciales y la utilización del término «menor» y «heredero»).

108 Véase, a modo de ejemplo, el apartado 81 de la STJUE de 9 de noviembre de 2010, en los asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09.

109 Véase en caso de Reino Unido Section 4 (1) and (2) of the Data Protection Act 1998 . En el caso de España, véase el artículo 4 de la LOPDP 15/1999. Portugal contempla el principio de calidad de los datos en el artículo 5 de la *Lei da Protecção de Dados Pessoais 67/98* .

110 Por lo tanto, no podemos compartir la siguiente afirmación de la que hace gala el HMRC en su página web: «The information for each entry will vary. The law only allows HMRC to publish the minimum amount of information required to provide a unique identification for the taxpayer». Tras el análisis comparativo de la distinta información que se publica es evidente desde un punto de vista objetivo que la información que se publica no es la mínima imprescindible para identificar al obligado tributario. Véase <https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd/details-included-in-the-list-of-deliberate-tax-defaulters#details-included-in-the-list-of-deliberate-tax-defaulters> (visitado 24/08/2015).

4 . El reproche al deudor: modo y duración

En España, el *iter* procedimental 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 diciembre de cada año, se analiza la situación de los distintos deudores e infractores que da lugar a la confección de un listado provisional compuesto por los obligados tributarios que cumplen con los requisitos de inclusión. Posteriormente, se notifica individualmente al deudor o infractor su incorporación¹¹¹, otorgándole un plazo de 10 días para alegar la existencia de errores de hecho, materiales o aritméticos, en relación con los requisitos exigidos para ser incluido en el listado¹¹². Si se diera el caso, éste podría eliminar la información errónea hasta el extremo de desaparecer de la lista propuesta para ser publicada. Una vez que se ha dado la posibilidad al deudor de rectificar aquella información equívoca o inexacta, según dispone el artículo 95 bis.4, el Director General de la Administración tributaria dicta un acuerdo de publicación que se tiene por notificado cuando es divulgado por medios electrónicos junto a la publicación del listado de incumplidores en el primer semestre de cada año. La fecha de difusión de éstos, junto a los ficheros y registros de los listados se establecerán mediante orden ministerial¹¹³.

111 Se entenderá que se le ha notificado con un intento en el domicilio fiscal del interesado.

112 La rectificación también puede ser realizada de oficio por la Administración tributaria. Ésta también podrá rectificar o denegar la inclusión del deudor si estima sus alegaciones. Véase el [artículo 95.bis.4](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945 \)](#).

113 La competencia para ejecutar este tipo de actos es del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria según el [artículo 95 bis.4 y 5](#) de la Ley General Tributaria.

Es importante destacar el mandato expreso de la norma al responsable de la difusión del listado para que tome medidas que impidan su indexación, ya que únicamente se prevé su publicación a través de medios electrónicos. Esta previsión normativa está en consonancia con las exigencias del TJUE¹¹⁴ puesto que impide que pueda localizarse a cualquier deudor del listado a través de la introducción de su nombre en el buscador, restringiendo así el acceso a este tipo de información. Además, se establece un criterio de restricción de acceso de carácter temporal a través del artículo 95 bis.4 que prevé que los listados dejen de ser accesibles por terceros a los tres meses de su publicación. Repárese que se trata de dos límites distintos: uno relativo al modo en el que se realiza la publicación y otro al periodo de exposición pública de los datos de los deudores. Ambos están encaminados a dotar a la medida de elementos que avalen su proporcionalidad y a prevenir que terceros reutilicen la información¹¹⁵. Además, la publicación de los listados no interrumpe el cómputo de la institución de la prescripción y permite que el obligado tributario impugne este acto directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa¹¹⁶.

114 Véanse las SSTJUE de 9 de noviembre de 2010, sobre los asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09 y de 13 de mayo de 2014, C-131/12.

115 Impedir la reutilización por particulares de la información de carácter punitivo que se publica debe ser un objetivo imprescindible en la configuración de la norma para cumplir con la legislación sobre protección de datos como ha puesto de manifiesto parte de la doctrina, véase Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J.: «La difusión de información administrativa en Internet y la protección de los datos personales: análisis jurídico de un proceso de armonización», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 1, 2005, p. 102.

116 Véase el [artículo 95.bis 6.b\)](#) de la Ley General Tributaria.

En Irlanda el listado es publicado trimestralmente a través del diario oficial nacional (*Oifigiúil*)¹¹⁷. Tras la divulgación, la *Section 1086 of the Taxes Consolidation Act* habilita a la Administración tributaria irlandesa (*Revenue, Irish Tax and Customs*) a reproducir la lista total o parcialmente a través del formato que considere. En la actualidad, la Administración tributaria irlandesa ha optado por reproducir trimestralmente dos listados en su página web: el que contiene la identificación de toda persona física o jurídica que ha sido apercibida en los términos indicados más arriba mediante una multa impuesta por un tribunal y el relativo a la identificación de las personas que han sido objeto de la correspondiente investigación por parte de la Administración tributaria y que no son objeto de los presupuestos de excepción¹¹⁸. Además, una vez publicados los listados se archivan de manera indefinida y se ordenan cronológicamente desde el año 2001 para su consulta.

117 Véase la *Section 1086 (3) Taxes Consolidation Act 1997*.

118 Véase: <http://www.revenue.ie/en/press/defaulters/archive/index.html> (visitado 19/06/2016). Los listados son publicados en formato Excel y Pdf. Véase la *Section 94 (7) y (8) Finance Act 2009*.

En el Reino Unido, la *Section 94 (5) de la Finance Act 2009* otorga libertad en cuanto a la forma y los medios de publicación al HMRC. Esta institución utiliza un formato de listados descargables disponibles en su página web. Además, como ya indicamos *ad supra*, la legislación citada prevé que no puedan publicarse los detalles de la persona antes de la fecha en la que la sanción relevante adquiera firmeza. En este sentido, el HMRC únicamente tiene doce meses para publicar por primera vez la información¹¹⁹ desde que ésta es firme. Es decir, tanto en el caso de las sanciones como en el resto de supuestos se prevé que los datos sean accesibles por terceros un máximo de doce meses. Por otro lado, la *Section 94 (6) de la Finance Act 2009* exige que el HMRC informe a la persona afectada acerca de su inclusión en el listado antes de la publicación, permitiéndole realizar

las alegaciones que estime oportunas.

¹¹⁹ Véase la *Section 94 (7) Finance Act 2009*.

En Portugal la difusión se realiza en una página web específica para la lista de deudores en la que éstos son agrupados en dos listados que diferencian entre personas físicas y jurídicas, en los que se les agrupa por rango de deuda en orden ascendente. A diferencia de los supuestos anteriores, estas listas se actualizan constantemente a través de la inclusión de nuevos deudores, siempre que sus deudas se encuentren en fase ejecutiva y no estén sujetos a ningún supuesto de excepción. En cuanto a la duración de la publicidad de la información, los datos se conservan durante el tiempo necesario para alcanzar los fines para los que se afectan, es decir, hasta que se hubiera regularizado la situación del obligado tributario o hasta que se cumpla el plazo de prescripción establecido legalmente¹²⁰. Por lo tanto, la supresión de la publicidad se condiciona al pago o la prescripción de la obligación. Además, antes de publicar el listado debe notificarse al interesado otorgándole la posibilidad de acudir a una audiencia previa para informarle sobre su inclusión en el listado de deudores tributarios. En este sentido, la Administración le otorga un plazo de 10 días para que presente las alegaciones correspondientes¹²¹. También se le reconoce el derecho de acceso, rectificación o cancelación de su información personal en cualquier momento, a través de los procedimientos establecidos en la legislación sobre protección de datos personales¹²². En el caso de que hubiera regularizado su situación tributaria no procederá su inclusión o por el contrario procederá su exclusión si ya se hubiera publicado¹²³.

¹²⁰ Véase el artículo 9 de la Autorización 676/2006 de la CNPD.

¹²¹ Véase el artículo 7 de la Autorización 676/2006 de la CNPD.

¹²² Véase el artículo 10 de la Autorización 676/2006 de la CNPD.

¹²³ Además el apartado 6 del [artículo 64](#) de la Ley General Tributaria portuguesa establece que en el caso de la publicación de los listados de deudores tributarios, se entenderá que se ha regularizado la situación tributaria del contribuyente cuando se den los supuestos contemplados en el artículo 177 bis del CPPT. Este precepto indica que se considera que la situación tributaria se regularizará cuando: «1. Considera-se que o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando se verifique um dos seguintes requisitos: a) Não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros; b) Esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais; c) Tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais; d) Tenha a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do artigo 169.º, havendo garantia constituída, nos termos legais. 2. À constituição de garantia é equiparada, para estes efeitos, a sua dispensa e a sua caducidade».

En Grecia los listados se publican en la página web del Ministerio de Hacienda separando a las personas jurídicas de las personas físicas en distintos listados, como sucede con Portugal¹²⁴. Legalmente no se establece ningún tipo de previsión sobre otorgar audiencia o informar previamente al deudor. Sin embargo, la Agencia de Protección de Datos helena, en adelante HDPA, obligó a la Administración a que previamente le informara como requisito para restringir proporcionalmente el derecho a la protección de los datos personales¹²⁵. Además, la publicación se renueva trimestralmente, volviendo a incluir solo a los deudores que a fecha de la extracción de la información de la base de datos continuaran en la misma situación, aquellos que hubieran ejercitado su derecho de rectificación o no cumplieran con los requisitos del presupuesto de la norma dejan de aparecer.

¹²⁴ Véase los artículos 9.1 y 9.4 de la Ley 3943/2011 y los artículos 1, 2 y 5 de la Circular 1185/2011.

¹²⁵ Véase la Opinión 4/2011 del HDPA.

Tras lo indicado, podemos afirmar que existen cuatro elementos comunes al modo y duración en la que es publicitada la información, que inciden en el reproche al deudor: el formato de publicación, su limitación temporal, su indexación y la comunicación previa a la publicación.

La materialización del reproche se produce en todos los casos en formato de listas accesibles por cualquier persona a través de los portales que disponen las distintas administraciones tributarias en Internet. El modo de acceso a la información es relevante. Irlanda, Grecia, Portugal, Reino Unido y España utilizan sistemas de publicidad de libre acceso a través de la difusión en los boletines oficiales o en los portales de las distintas administraciones y ministerios. Creemos que hay que tener en cuenta que el medio obvio de publicación en la actualidad es Internet, como hemos comprobado¹²⁶, en la medida en que una aplicación adecuada del principio de transparencia supone que deben adoptarse medidas para informar al público en general. En este sentido, la propia accesibilidad, la capacidad de búsqueda y la comodidad de este medio hace que la publicación sea potencialmente mucho más intrusiva que la publicación en otros medios tradicionales, como la divulgación por edictos.

¹²⁶ Este hecho en el contexto de la publicidad administrativa ya fue puesto de manifiesto por nuestra doctrina, véase Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J.: «La difusión de información administrativa en Internet y la protección de los datos personales: análisis jurídico de un proceso de armonización», ob. cit., p. 78.

Como indicábamos, la indexación es un elemento esencial para determinar el grado de injerencia. Las medidas anti-indexación impiden la incorporación por parte de los buscadores del acceso al contenido de las páginas¹²⁷. El único país que contempla expresamente este tipo de medidas es España. Portugal y Grecia no lo prevén en la legislación pero han aplicado medidas que, de hecho, dificultan la pesquisa. Por el contrario, Reino Unido e Irlanda ni prevén ni aplican medidas que impidan la localización del deudor a través de los motores de búsqueda.

¹²⁷ Sobre el concepto de indexación, sus tipos y la incidencia que tienen en el derecho a la protección de los datos personales véase IWGDPT: « *Working Paper and Recommendations on the Publication of Personal Data on the Web, Website Contents Indexing and the Protection of Privacy* », 53rd Meeting – Prague, 15-16 April 2013, p. 1. Sobre las distintas medidas que este grupo recomienda relacionadas con la divulgación proporcionada de datos personales véanse las pp. 3 y 4.

La restricción temporal es otro elemento básico. La posibilidad de publicitar la identidad del sujeto afectado de manera indeterminada e independientemente de que hubiera cumplido con su obligación o ésta hubiera prescrito supondría un reproche ilimitado. En este sentido, el ordenamiento jurídico español y griego contemplan el periodo de divulgación más corto de la identidad del deudor, la publicidad se efectúa por un plazo máximo de tres meses, le sigue Reino Unido con un periodo máximo de 12 meses. Por otro lado, el régimen jurídico en el caso de Portugal se establece un listado continuo y actualizado excluyendo al deudor cuando paga la deuda o una vez transcurrido el plazo de prescripción correspondiente. En cambio, Irlanda es el único país que además de establecer un listado continuo no prevé límite temporal ni supuesto de exclusión. En este último caso la información del infractor o deudor se registra y permanece de manera indefinida en el archivo correspondiente de la página web de la Administración tributaria irlandesa.

En cuanto al distinto modo de publicidad de los listados, al margen de los datos que se revelan y que ya estudiamos, como hemos indicado, Portugal y Grecia publican dos listas distintas diferenciando entre el reproche a personas físicas y jurídicas; España, Irlanda y Reino Unido lo diferencian dentro del propio listado. Por otro lado, Irlanda establece un listado único que tiene por objeto someter de manera separada a publicidad las situaciones en las que un tribunal hubiera impuesto una sanción al infractor. Entendemos que el primer grupo de países, a través de este tipo de divulgación, se trata de conceder un mayor grado de reproche a las personas jurídicas¹²⁸ al igual que Irlanda respecto a determinados infractores.

¹²⁸ Téngase en cuenta que como vimos en apartados anteriores, Grecia divulga más información de las personas jurídicas y Portugal establece una escala mayor para éstas.

Por último, hemos de indicar que la mayoría de países otorgan la posibilidad de alegar contra la inclusión del listado, conociéndola tras el acto administrativo de notificación. Como hemos visto, España¹²⁹, Portugal, Grecia

y Reino Unido prevén en sus legislaciones esta garantía. En cambio, Irlanda no lo prevé expresamente.

129 Recuérdese que el Anteproyecto de la Ley General Tributaria no contemplaba la posibilidad de comunicar al deudor su inclusión permitiéndole alegar rectificando la información. La ausencia de esta previsión ya la criticamos en Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», ob. cit., 2015, pp. 36 y 37.

III . Análisis de la divulgación de la información personal y su proporcionalidad

1 . El derecho a la protección de los datos personales y sus principales implicaciones respecto de la publicación de los listados

En coherencia con lo que se ha expuesto en los apartados precedentes, tras estudiar y reflexionar acerca del presupuesto de hecho y sus excepciones, sobre el ámbito subjetivo y objetivo de difusión, así como respecto al modo en el que toma forma el reproche, entendemos que las cuestiones decisivas a la hora de enfrentar los problemas jurídicos que suscita la difusión pública de información personal, por parte de las Administraciones Públicas, es la relativa a si ésta se realiza de manera acorde a los principios y exigencias que se derivan de la legislación sobre protección de datos personales.

Tenemos que recordar que el ámbito de protección del derecho solamente alcanza a la información que permite identificar a las personas físicas. En cuyo caso las exigencias que proyecta su contenido, no son aplicables a todos los deudores incluidos en los listados que estudiamos.

El enunciado jurídico que tratamos otorga a estos individuos una serie de facultades cuyo objetivo es posibilitar que controlen que el tratamiento que realiza la Administración de sus datos es adecuado y legítimo. En este sentido, el principio de información exige que el sujeto pueda fiscalizar su información personal conociendo previamente que va a publicarse¹³⁰. Además, los derechos de rectificación y cancelación requieren de la Administración el establecimiento de un cauce procedimental para otorgar al obligado tributario la posibilidad de rectificarla o cancelarla, en caso de que sea errónea o esté incompleta¹³¹. Por otro lado, el principio de calidad implica que los datos publicados sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y la finalidad de la divulgación, invitando a que la información no se publique más allá de lo necesario¹³².

130 Nótese que la regulación de la publicación a través de la ley es un presupuesto legitimador suficiente para divulgar los datos personales sin necesidad de que concurra el consentimiento del interesado.

131 Sobre el derecho de acceso a la información personal utilizada en procedimientos de comprobación o investigación por la Administración tributaria española y las limitaciones que legalmente se establecen véase Guichot Reina, E.: *Publicidad y Privacidad de la Información Administrativa*, ob. cit., pp. 272-274. A pesar de esta restricción, ya defendimos en nuestro anterior trabajo Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», ob. cit., pp. 34-35, que los datos deben estar conectados por la finalidad de su uso a este tipo de actividad administrativa. En este sentido, creemos que la información que se publica no está compuesta por datos personales que tengan por objeto la investigación o el desempeño de funciones de comprobación de la obligación tributaria por parte de los actuarios. En consecuencia, las distintas restricciones que pueden establecerse a nivel nacional para restringir este derecho no tienen virtualidad ni eficacia en este contexto porque carecen de fundamento. Esto implica que el obligado tributario no debería tener problema para acceder al fichero donde se almacena la información personal que es divulgada.

132 Como puede observarse, algunos de los elementos que ya hemos estudiado son claves para valorar la adecuación de la fórmula empleada al principio de calidad de los datos, entre otros: la información que se publica sobre el deudor/infractor, el tiempo que permanece expuesta y su indexación. La importancia de este principio y su vinculación con la máxima de proporcionalidad hace preferible que lo tratemos en el siguiente apartado junto con las exigencias de la jurisprudencia del TJUE.

A continuación abordaremos cómo se ha integrado en los distintos países que estudiamos el deber de información y los derechos de rectificación y cancelación durante la publicación de los listados; el principio de calidad de los datos y la proporcionalidad de la medida serán analizados más adelante.

Es preciso recordar que la ordenación de la información a través de la conformación de los listados para su publicación supone una nueva utilización de los datos con un fin distinto al inicial. Ya pusimos de manifiesto que su empleo para su posterior cesión supone una desafectación de la finalidad originaria, acotada *grasso modo* a través de la reserva tributaria de la información. De este modo, la confección de los listados y su publicación es un nuevo uso de los datos personales y debe calificarse jurídicamente como una cesión a terceros¹³³ por los países que estudiamos¹³⁴. Esta cuestión es de vital importancia porque implica que deben de volver a aplicarse los principios que integran la legislación sobre protección de datos personales a dicho tratamiento.

¹³³ Sobre la configuración de la divulgación de información administrativa a través de Internet como una cesión de datos personales véase Fernández Salmerón y Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J.: «La difusión de información administrativa en Internet y la protección de los datos personales: análisis jurídico de un proceso de armonización», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, ob. cit., pp. 107-111. Esta afirmación no genera dudas en la actualidad, la propia AEPD ha calificado esta publicidad de sanciones como una cesión de datos personales, véanse entre otros el Informe 550/2006 sobre la publicación de resoluciones sancionadoras deportivas, el Informe 0455/2010 sobre la misma materia y el Informe 363432/2014 sobre la publicación del listado de deudores en su fase de anteproyecto.

¹³⁴ En el caso de España véanse los artículos 3 y 11 de la LOPDP.

En este sentido, el principio de información, armonizado en los [artículos 10 y 11](#) de la [Directiva 95/46/CE \(LCEur 1995, 2977\)](#)¹³⁵, exige que «cuando los datos no hayan sido recabados del interesado, los Estados miembro dispondrán que el responsable del tratamiento (...) desde el momento del registro de los datos o, en caso de que se piense comunicar datos a un tercero, a más tardar, en el momento de la primera comunicación de datos, comunicar al interesado por lo menos la información que se enumera...». El mencionado principio contiene tres aspectos esenciales: el temporal, el material y el modo y forma que debe adoptar esta comunicación.

¹³⁵ Véanse también los artículos 12, 13 y 14 del Reglamento General de Protección de Datos.

Respecto al momento en que debe cumplirse con el deber de información, interpretando el mandato de la normativa citada, el responsable deberá informar desde el momento de registro de los datos (cuando se conforma el listado) hasta la publicación de los mismos.

En cuanto al aspecto material, no basta con comunicar al deudor que van a publicarse éstos. En este sentido, la legislación¹³⁶ que tratamos establece un contenido mínimo, la Administración tributaria deberá de informar a los interesados de: la identidad del responsable del tratamiento y, en su caso, de su representante; los fines del tratamiento de que van a ser objeto los datos; las categorías de los datos de que se trate, sus destinatarios; y sobre la existencia de los derechos de acceso, cancelación y rectificación.

¹³⁶ Véase su [artículo 11.1](#) de la Directiva 95/46/CE. En este mismo sentido, consúltese el artículo 14.1 del Reglamento General de Protección de Datos.

En lo que concierne al modo y forma que debe adoptar esta comunicación, la normativa sobre protección de datos únicamente exige que se comuniquen al interesado los extremos expuestos anteriormente, es decir, se permite la libertad de forma para que las distintas Administraciones tributarias comuniquen la información relativa a la publicación de los datos de los sujetos incumplidores.

Como hemos examinado en los apartados anteriores, todos los países salvo Irlanda contemplan procedimientos a través de los que se informa al obligado tributario previamente sobre los datos que se publicarán¹³⁷. En cuanto al contenido del deber de información, aunque los países contemplan la notificación previa dirigida a los incumplidores, no podemos conocer su contenido exacto porque éste no se explicita en las

normas que lo prevén. De esta muestra de Estados, Portugal es el único en el que la autoridad independiente competente en protección de datos personales exige que se incorpore la información relativa al deber de información en la carta en la que se cita al contribuyente para la audiencia previa. Del mismo modo, se contempla que en el caso de que el obligado tributario no comprenda el alcance de la carta de citación o que, no haya podido serle entregada, la Administración deberá hacer lo posible por salvaguardarlo. Por otro lado, España también es el único país que en el precepto específico que regula la divulgación de los listados se remite expresamente a la [Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre \(RCL 1999, 3058 \)](#), de Protección de Datos de Carácter Personal, en adelante LOPDP, aunque no prevé ninguna referencia específica al deber de información.

¹³⁷ En el caso de Reino Unido véase *Section 94 (6) Finance Act 2009*: «Before publishing any information the Commissioners must (a) inform the person that they are considering doing so...». España prevé la notificación en el artículo 95.4 bis: «La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado...». En el caso de Portugal el artículo 7 de la Autorización de la CNP 676/2006 prevé expresamente la obligación de facilitar una audiencia previa del interesado para informarle de su inclusión en el listado. Posteriormente en el apartado quinto de su decisión se contempla expresamente que los datos relativos al deber de información deberán constar expresamente en la carta donde se ofrece audiencia previa al contribuyente.

Sin embargo, es preciso recordar que la legislación prevé la exención del deber de información por parte del responsable si la operación de tratamiento se prevé expresamente por una ley¹³⁸. En este sentido, todos los países analizados poseen disposiciones específicas que, a nuestro juicio, podrían eximir a la Administración tributaria responsable de su observancia.

¹³⁸ Véase el [artículo 11.2](#) de la Directiva 95/46/CE y el artículo 5.5 de la LOPDP. Esta limitación también se mantiene en los artículos 14.5 y 23 del Reglamento General de Protección de Datos Personales.

A pesar de ello, entendemos que sería recomendable el cumplimiento de dicho deber durante la notificación de inclusión en el listado, puesto que procedimentalmente, desde nuestro punto de vista, es el momento idóneo para informar sobre los extremos expuestos respetando el enunciado jurídico que estudiamos.

Junto al principio de información, el aspecto subjetivo del derecho a la protección de los datos personales se concreta en el control de las personas físicas sobre sus datos, a través de las facultades de rectificación y cancelación¹³⁹ de la información inadecuada a la finalidad del tratamiento, errónea o no veraz. En definitiva, estas dos facultades permiten al interesado corregir su información, quitando o agregando los datos personales almacenados y susceptibles de tratamiento para su divulgación. Estos derechos están íntimamente relacionados con el resto de principios que integran el régimen jurídico sobre protección de datos que estudiamos. Por ejemplo, tanto el derecho de rectificación como de cancelación son consecuencia, generalmente, de la correcta aplicación del principio de información puesto que a través de éste puede llegar a conocerse para qué serán utilizados y ante quién puede el afectado ejercerlos. En cuanto a los efectos jurídicos que producen, a modo de mera síntesis, el primero permite garantizarlo rectificando aquéllos erróneos e incompletos; el segundo posibilita cancelar los datos personales del fichero, lo que dará lugar a su bloqueo o borrado justificándose su ejercicio por la falta de relevancia que los datos pudieran tener durante su divulgación.

¹³⁹ Véase el [artículo 12.b\) y c\)](#) de la Directiva 95/46/CE. En este mismo sentido, consúltense el artículo 16 y 17 del Reglamento General de Protección de Datos.

El único país que prevé expresamente el ejercicio de los derechos de rectificación y cancelación en la normativa específica es Portugal. Entendemos que el momento procedimental idóneo para su ejercicio, de igual modo a como ocurría con el deber de información, se halla tras la notificación al obligado tributario de su inclusión en el listado. De este modo, todos los países salvo Irlanda reconocen en la regulación específica de la divulgación de los listados la posibilidad de alegar sobre la inclusión en el listado de manera específica¹⁴⁰. Es importante destacar que estos derechos no pueden vincularse a un plazo determinado, por lo tanto,

entendemos que su ejercicio no está restringido al concedido para formular las alegaciones.

¹⁴⁰ En el caso de España se prevé en el artículo 95 bis.4. En el caso de Reino Unido, véase la *Section 94 (6) Finance Act de 2009* : «(6) Before publishing any information the Commissioners must– (b)afford the person reasonable opportunity to make representations about whether it should be published». En el caso de Grecia véase la Opinión 4/2011 de la HDPA. En cuanto a Portugal, la Autorización de la CNPD prevé expresamente en su informe, apartado 10, lo que sigue: «O titular pode conhecer, corrigir e eliminar os seus dados, pela Internet (conhecer) ou pessoalmente (conhecer, corrigir e eliminar)».

2 . El principio de calidad de los datos: proporcionalidad e injerencia en la publicación de información personal

El principio de calidad de los datos personales guarda una especial vinculación con cómo debe divulgarse la información sobre los incumplidores tributarios¹⁴¹. Esta máxima está regulada en el [artículo 6](#) de la [Directiva 95/46/CE \(LCEur 1995, 2977 \)](#)¹⁴² e impone obligaciones principalmente al responsable y al encargado de la difusión del listado¹⁴³. Por el contrario, establece diversas garantías durante la confección del listado para los titulares del derecho. Como indicábamos anteriormente, los datos personales deben tratarse de manera leal y lícita, y sólo para fines determinados, explícitos y legítimos¹⁴⁴. Además, los datos deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con la finalidad del reproche social en la que se basa la divulgación del listado de deudores/infraactores tributarios¹⁴⁵. Esto exige que el legislador a través de la medida, cuando publique información personal, minimice su impacto utilizando sólo la información imprescindible para que pueda identificarse al obligado tributario objeto de reproche¹⁴⁶.

¹⁴¹ En este mismo sentido véase Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J.: «La difusión de información administrativa en Internet y la protección de los datos personales: análisis jurídico de un proceso de armonización», ob. cit., p. 100.

¹⁴² El principio de calidad de los datos ha sido transpuesto por todos los países con escasas diferencias. En el caso de Reino Unido véase *Section 4 (1) and (2) of the Data Protection Act 1998* . En el caso de España, véase el artículo 4 de la LOPDP 15/1999. Portugal contempla el principio de calidad de los datos en el artículo 5 de la *Lei da Protecção de Dados Pessoais* 67/98. La legislación irlandesa lo prevé en el artículo 5 de la legislación consolidada de sus *Data Protection Acts 1988 and 2003* . En el caso de Grecia se prevé en los artículos 4 y 6 de la *Ley 2472/1997 on the Protection of Individuals with regard to the Processing of Personal Data*. En el Reglamento General de Protección de Datos se regula en el artículo 5.1, sin perjuicio de su desarrollo en otros preceptos.

¹⁴³ En el contexto nacional español, parte de la doctrina defiende que este principio lo integran los principios de proporcionalidad y de finalidad.

¹⁴⁴ Todos los principios y derechos que conforman el contenido del derecho fundamental se desarrollan en un contexto de interrelación. En este sentido, el principio de información juega un papel capital puesto que permite al obligado tributario conocer y valorar el grado de cumplimiento del principio de calidad de los datos sabiendo para que van a emplearse, en este caso para qué, cómo y qué va a divulgarse.

¹⁴⁵ Sobre esta cuestión véase Málvarez Pascual, L. A.: *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales* , ob. cit., pp. 259-264.

¹⁴⁶ Esta postura también ha sido defendida por la AEPD en un caso relacionado con la publicación de las sanciones por dopaje. Véase el Informe 0455/2010, pp. 7 y 9.

Por otro lado, los datos deberán ser exactos y estar actualizados. Este mandato implica que la Administración deberá tomar todas aquellas medidas que razonablemente pueda para evitar la publicación de datos erróneos o inexactos. Es decir, el legislador debe hacer lo posible por completar o corregir la información antes de que sea publicada. Por último, por lo que respecta a la configuración del principio de calidad de los datos, la norma exige también que éstos deben ser conservados por el periodo mínimo e imprescindible que permita alcanzar la finalidad propuesta. En el supuesto que analizamos esto implica, a nuestro juicio, que cuando se publiquen datos personales de los obligados tributarios esta situación no puede extenderse de manera ilimitada en el

tiempo. Los Estados deben de introducir restricciones temporales o causales en los instrumentos que habilitan la publicación. En caso contrario, el reproche sería contrario al principio de calidad de los datos.

Tras este breve repaso sobre la configuración legal del principio, es preciso que completemos su explicación con la posición de las distintas autoridades europeas en supuestos de hecho similares. Como adelantamos, tanto el TJUE como la Abogada General *Eleanor Sharpston* se han pronunciado acerca de cómo debe llevarse a cabo la publicación de información personal para que se considere proporcionada en relación con su finalidad. En este sentido destaca especialmente la STJUE de 9 de noviembre de 2010, que resuelve los asuntos acumulados *Volker und Markus Schecke GbR (C-92/09)* y *Hartmut Eifert (C-93/09)*¹⁴⁷. El citado pronunciamiento tiene su origen en las peticiones de oposición a la publicación de los datos pertenecientes a una serie de beneficiarios de los fondos FEAGA y FEADER que solicitaron a la Comisión Europea y al gobierno alemán que no se divulgaran las cuantías percibidas en el sitio web de la *Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung* (Agencia Federal de Agricultura y Alimentación) junto a sus datos de carácter personal.

¹⁴⁷ Ya nos hemos referido a esta STJUE en otros trabajos, véase Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», *Quincena Fiscal*, ob. cit., pp. 35-39.

Partiendo de la postura del TJUE, que acreditó que la publicación de la información tenía por objeto fomentar la transparencia de la actividad administrativa, en cuanto a que los ciudadanos a través de ésta podían conocer cómo se asignaba el gasto público conociendo quién y cuánto percibían los distintos individuos que aparecían en el listado, no apreció que en la legislación que habilitaba la divulgación de la identidad de los beneficiarios se hubiera ponderado proporcionadamente el interés de la UE para garantizar dicha transparencia y, por otro, el derecho fundamental a la protección de los datos personales.

En este último sentido, el TJUE indicó que para alcanzar el debido equilibrio deberían haberse tenido en cuenta otras formas de publicación menos lesivas para los titulares del derecho a la protección de los datos personales como, por ejemplo, la limitación de la publicación de los datos nominales de dichos beneficiarios en función de determinados periodos de tiempo establecidos en relación a la frecuencia con la que hubieran obtenido las ayudas e incluso en atención a su tipo y magnitud¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Véase el apartado 81 y 89 de la STJUE de 9 de noviembre de 2010, C-92/09 y C-93-09.

Por lo tanto, para ponderar equilibradamente los diversos intereses en conflicto, las instituciones, a juicio de este Tribunal, deberían haber analizado si una publicación de datos personales con las limitaciones que hemos mencionado habría bastado para alcanzar los objetivos de la normativa de la UE. En este sentido, el TJUE entiende que la utilización de este tipo de medidas protegería de una injerencia en los [artículos 7 y 8](#) de la [CDFUE \(LCEur 2007, 2329\)](#) a algunos de los beneficiarios afectados, sin que ello impidiera ofrecer a los ciudadanos una imagen de las ayudas abonadas por el FEAGA y el FEADER lo bastante fiel como para permitir que se alcancen los objetivos de transparencia a los que se aluden en dicha normativa. En el mismo sentido se pronunció la Abogada General¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Véanse las Conclusiones presentadas por la Abogada General *Eleanor Sharpston* el 17 de junio de 2010, especialmente los apartados 102-123.

En relación con el principio de calidad de los datos y la publicación de información personal, también debe tenerse en cuenta lo analizado por el Grupo de Trabajo del Artículo 29, en adelante GT 29, sobre la divulgación pública de informaciones de deportistas en su Dictamen: *Second opinion 4/2009 on the World Anti-Doping Agency (WADA)*¹⁵⁰, de 6 de abril de 2009. Esta autoridad señaló que: «... esta publicación de los datos personales y, más aún, de datos sobre las infracciones –quizás no confirmadas [todavía] en un procedimiento de apelación– constituye una interferencia con el derecho al respeto de la intimidad y a la protección de los datos personales.

Para que esta interferencia sea válida, tiene que ser necesaria para lograr un propósito legítimo específico, lo que implica, entre otros, que tiene que haber un vínculo razonable de proporcionalidad entre las consecuencias de la medida para la persona implicada y este propósito legítimo, y que no debe existir ningún otro medio de alcanzar el mismo propósito que suponga una menor intrusión»¹⁵¹.

¹⁵⁰ El Dictamen completo está disponible en:http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2009/wp162_en.pdf (visitado el 19/06/2016).

¹⁵¹ Véase el Informe de la AEPD 0455/2010, p. 6.

Teniendo en cuenta el necesario cumplimiento del principio de proporcionalidad, así como las consecuencias negativas que la publicación de información relacionada con la sanción puede producir en la esfera de los obligados tributarios, entendemos en todo caso que su publicación sólo debería tener lugar en el momento en que la sanción sea firme en vía administrativa¹⁵².

¹⁵² En un contexto similar véase el Informe de la AEPD 0455/2010, p. 7. También Kristoffersson, E., y Pistone, P.: «General Report», ob. cit., p. 26.

Relacionando la STJUE y la Opinión de la Abogada General y el GT 29, el principio de calidad de los datos, en el caso de la difusión de los listados, exige sin duda alguna que el legislador valore la proporcionalidad de las medidas elegidas en relación con el objetivo final que pretende conseguir. Es decir, si la motivación es publicitar quién comete determinados tipos de infracción o quién es un deudor relevante a la Hacienda Pública, la publicación debería, efectivamente, incluir los nombres de los defraudadores/infractores (fuesen éstos personas jurídicas o físicas) y mostrar el importe o el tipo de ilícito cometido por cada uno. Desde nuestro punto de vista, ningún dato adicional es necesario para que el resto de ciudadanos conozca la identidad del infractor y el tipo de conducta que se reprocha. Además, la publicación debería estar limitada a quienes realizaran conductas especialmente reprobables vinculadas en todo caso a un límite temporal, cuantitativo o causal. En consecuencia, la publicación de los listados de incumplidores tributarios no puede utilizarse como un instrumento para divulgar información sobre todo el mundo, en cualquier medio y sin limitaciones¹⁵³, más aun, cuando la información que se publica hace referencia a datos personales especialmente protegidos como las sanciones¹⁵⁴.

¹⁵³ En este mismo sentido, confróntese Kristoffersson, E., y Pistone, P.: «General Report», ob. cit., p. 29.

¹⁵⁴ Véase el artículo 7.5 de la LOPDP.

La existencia de estos requisitos implica que países como Irlanda y Reino Unido, cuyo ámbito objetivo de publicación abarca, tanto en el caso de personas físicas como jurídicas, un elenco de información tan extenso, no cumplan, a nuestro juicio, con el principio de calidad de los datos. Además, el incumplimiento de Irlanda es especialmente llamativo puesto que no contempla si quiera un límite causal o temporal de exclusión para el incumplidor. En el caso de España, sería recomendable que se para poder concurrir en el listado la deuda tributaria fuera firme en vía administrativa y que se introdujesen supuestos de excepción como aquellos deudores que se encontrasen en situación de concurso.

3 . Formulación de un modelo de mínimos

Tras lo expuesto y partiendo de la premisa de la distinta realidad cultural y jurídica de cada país analizado, teniendo además en cuenta la libertad legislativa nacional para configurar las medidas de transparencia, que tienen por objeto garantizar la efectividad de la gestión tributaria y la justicia de los distintos sistemas

tributarios, e intentando encontrar un punto de equilibrio entre los distintos bienes jurídicos en conflicto (de una parte el interés económico de los Estados por asegurar el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la transparencia de la actividad administrativa; de otra el derecho a la protección de los datos personales de los obligados tributarios y la confidencialidad de la información), vamos a proponer un modelo que, asumiendo los resultados del análisis realizado y anclándose en parámetros mínimos, permita orientar la divulgación de la información personal preservando el derecho fundamental a la protección de los datos personales. Este modelo requiere que toda difusión de la identidad de los deudores tributarios respete y siga las siguientes indicaciones:

Los datos personales publicados deben ser los mínimos imprescindibles para alcanzar la finalidad perseguida. En el caso de la divulgación del listado de incumplidores, entendemos que la información pública únicamente debe estar compuesta por la identificación del infractor o deudor y un detalle mínimo del ilícito.

La publicación no debe ser ilimitada. La normativa debe contemplar un límite causal o temporal coherente con la finalidad y la entidad del daño causado.

La divulgación de los listados a través de Internet debe configurarse de manera que se modere la injerencia dentro del medio de difusión elegido, evitando la indexación de los resultados o la inclusión, por parte de terceros, de los datos en listas de «infractores» o «malos pagadores».

En orden a graduar la limitación del derecho deben establecerse criterios cuantitativos y cualitativos como la frecuencia, la magnitud y el tipo de incumplimiento.

Debe informarse al obligado tributario antes de que sea divulgada su identidad.

Ha de otorgarse al obligado tributario la posibilidad de rectificar o cancelar los datos personales antes de que sea difundido el listado.

IV . Conclusiones y propuestas de mejora en el contexto nacional

Al inicio del presente trabajo nos marcábamos el logro de los siguientes objetivos para verificar el contraste nuestra hipótesis: (i) cotejar los distintos presupuestos de publicación, los ámbitos subjetivos, objetivos, formales, temporales, sus excepciones y su fundamento; (ii) determinar la adecuación o el grado de injerencia que supone la publicación de los listados de deudores respecto del contenido del derecho fundamental a la protección de los datos personales, en concreto, en relación con el deber de información, el principio de calidad de los datos y los derechos de rectificación y cancelación; (iii) proponer un modelo europeo de mínimos que recoja los elementos necesarios para alcanzar puntos de equilibrio entre los bienes jurídicos en conflicto.

Respecto al primer objetivo podemos concluir que todos los listados comparten que la configuración de su presupuesto de hecho está vinculada a la comisión de un incumplimiento relevante de la normativa tributaria nacional. Existen dos tipos de presupuesto: aquellos que centran el reproche público únicamente en el impago, es el caso de España, Grecia y Portugal, y aquellos otros que tratan de recriminar determinados comportamientos de los obligados tributarios (integrado por Irlanda y Reino Unido).

Del examen de los resultados del análisis de la muestra estudiada afirmamos que todos los países, independientemente del tipo de presupuesto de hecho, establecen directa o indirectamente un límite económico como manifestación del perjuicio generado. En este sentido, el límite unido en su caso al tipo de conducta perseguida sirve para establecer el perfil de deudor/infractor desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo. Esto permite establecer distintos modelos de comportamientos especialmente reprochables tal

como ocurre por ejemplo, desde una perspectiva cuantitativa con España que persigue a personas que tienen adeudadas cantidades de gran magnitud mientras que el abanico de publicación de Portugal abarca desde las deudas de menor cuantía hasta aquellas de mayor cuantía; en un estado intermedio se hallan Grecia, Irlanda y Reino Unido.

Respecto a los supuestos de excepción, cuya finalidad consiste en adaptar la regla general de inclusión ante supuestos específicos, podemos concluir que España es el único país, dentro de aquellos que establecen como elemento central del presupuesto de hecho la mora, que no contempla la situación de concurso del acreedor como una causa de exclusión de la divulgación. Por otra parte, la no inclusión en el listado como consecuencia de la suspensión del pago de la deuda tributaria es un supuesto de excepción común en España, Grecia y Portugal. También la interposición de un recurso ante el acto administrativo de la divulgación de la deuda y sanción ante las autoridades competentes es un supuesto de exclusión común, al menos, hasta su resolución, en los casos de Grecia, Portugal y Reino Unido (este último únicamente respecto de las sanciones impuestas).

De los resultados de nuestros hallazgos en el análisis del ámbito subjetivo de publicación, podemos afirmar que éste es común en todos los casos, ya que a través de la divulgación de los listados se difunde indistintamente la identidad de personas físicas y jurídicas. Por otro lado, hemos constatado que existe una amplia diferencia en el ámbito objetivo de publicación entre los países anglosajones y el resto. Irlanda y Reino Unido publicitan una mayor cantidad de detalles sobre el deudor/infractor que España, Grecia y Portugal.

Los resultados alcanzados tras examinar y comparar el modo y la duración del reproche nos permiten afirmar que todos los listados son divulgados a través de Internet mediante distintas fórmulas. Grecia y Portugal utilizan dos listados para diferenciar entre personas físicas y jurídicas; Irlanda diferencia entre la lista que incluye a los que han recibido imposición de sanciones por los tribunales y el resto de infracciones que prevé en su legislación. En cuanto a la duración de la divulgación hemos hallado diferentes casuísticas. Así, España y Reino Unido tienen en común que la condicionan a un límite temporal; en el primer caso a 3 meses y en el segundo a 12 de meses. Tras estos periodos no vuelve a publicarse la información del deudor/infractor salvo que incurra de nuevo en el presupuesto de hecho de la norma. En el lado contrario, Grecia, Portugal e Irlanda no establecen límite temporal alguno, pero prevén supuestos causales cuyo cumplimiento permite la retirada automática del deudor¹⁵⁵ e Irlanda reprocha de manera ilimitada a los incumplidores.

¹⁵⁵ En el caso de Grecia se expulsará de la lista al deudor cuando se vuelvan a extraer los datos del sistema para actualizar la publicación. Esto como vimos anteriormente sucede cada 12 meses.

La indexación es otro elemento destacable en el estudio del modo. Tras nuestro análisis podemos concluir que Grecia, España y Portugal contemplan medidas que directa o indirectamente permiten excluir la búsqueda de los deudores a través de los distintos buscadores. Por el contrario, Irlanda y Reino Unido no prevén ninguna clase de fórmula que restrinja la búsqueda.

En cuanto al estudio específico de la incidencia de la medida respecto al derecho a la protección de los datos personales, es decir, nuestro segundo objetivo, cabe concluir que todos los países salvo Irlanda prevén garantías expresas en su legislación específica que les permitirían cumplir con la normativa de desarrollo de este derecho fundamental. En particular, de los principios y derechos analizados, Portugal es el que los prevé de manera más concisa regulando cuándo y cómo su Administración tributaria debe aplicar el principio de información, el de calidad de los datos y los derechos de rectificación y cancelación durante la divulgación del listado. Por el contrario, el país cuya configuración legal de la «lista de la vergüenza» causa un mayor perjuicio sobre el contenido de este derecho es Irlanda. Con su redacción legal actual, la divulgación de los listados de defraudadores plantea serias dudas sobre la proporcionalidad de la restricción que esta normativa establece

sobre el derecho fundamental.

En relación con nuestro tercer objetivo, podemos afirmar que, empleando el modelo de mínimos propuesto en el cuerpo de la investigación, Irlanda y Reino Unido limitan de manera desproporcionada el derecho a la protección de los datos personales. Ambos países establecen un ámbito de objetivo de publicación que desde nuestro punto de vista no es acorde a su finalidad. Además, Irlanda no contempla limitación temporal o causal a la publicación y junto con Reino Unido no establecen medidas que impidan la indexación de los resultados. En sentido contrario, España, Portugal y Grecia destaca por la proporcionada publicación de los datos, divulgando los mínimos imprescindibles para alcanzar el objetivo del reproche a través de la difusión de la identidad del deudor.

Además, los resultados obtenidos en el análisis estructural del proceso de publicación nos permiten afirmar que el momento idóneo, para que las distintas administraciones ejerciten el deber de información y permitan al obligado tributario ejercer los derechos de rectificación y cancelación, se produce cuando notifican al obligado tributario su inclusión en el listado. Por último, los resultados de los estudios realizados con la información de Grecia y Portugal demuestran que la publicación de los listados es una medida efectiva para recaudar la obligación tributaria incumplida¹⁵⁶. En el caso de España no existen datos al respecto.

¹⁵⁶ Véase Carlos Dos Santos, A., y Celorico Palma, C.: «Portugal», en Kristofferson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, p. 879 y Texeira, G.: *Manual de Direito Fiscal – 3.ª Edição*, Almedina, Coimbra, 2015, nota a pie de página 672.

La formulación de nuestros objetivos tenía una finalidad precisa: verificar en qué medida el estudio de las distintas fórmulas nos permitiría proponer mejoras en España respecto a la fórmula elegida por nuestros legisladores. Pues bien, podemos afirmar la validez de la hipótesis que planteábamos. Tras el análisis y comparación del régimen jurídico de los distintos listados en los países seleccionados, podemos aseverar que en el conjunto de los casos estudiados, el español se encuentra entre los que plantean a nuestro juicio una limitación proporcionada del derecho a la protección de los datos personales, pese a que todavía queda margen para mejorar determinados aspectos, entre los que sugerimos los siguientes:

La configuración del presupuesto de hecho es una opción legislativa que, en el caso español, ha tenido como objetivo perseguir a los grandes deudores a la Hacienda Pública. Respecto a este punto podría implantarse un sistema parecido al de Portugal, donde no se identifique directamente la cuantía exacta de la obligación tributaria debida sino que se jerarquice por escalones. Esto permitiría graduar el reproche sin llegar a desvelar la cuantía exacta que debe el deudor.

En cuanto a las excepciones, recordemos que en el caso español sólo se contemplaba el aplazamiento o suspensión de la deuda tributaria o de la sanción impuesta. Entendemos que sería recomendable, como viene reclamando la doctrina y han puesto de manifiesto los consejos jurídicos consultivos durante la fase de la aprobación de la norma española, que la regulación contemplase como supuesto de excepción la situación de concurso de los deudores tributarios. Por otro lado, creemos que también debería introducirse como excepción o requisito dentro del presupuesto de hecho que las sanciones y las deudas tributarias devinieran firmes, al menos en vía administrativa, al igual que ocurre Reino Unido y Portugal antes de ser publicadas.

Respecto al ámbito objetivo y subjetivo de publicación, la información que se difunde es la idónea para cumplir con el fin propuesto porque es la mínima imprescindible para alcanzarlo como exige el principio de calidad de los datos. Sin embargo, el legislador podría modular la cantidad de información que se publica distinguiendo, como en el caso de Grecia, entre los datos relativos a personas jurídicas, personas fallecidas y menores, graduando en un sentido más amplio o más restringido los datos divulgados.

En cuanto al modo y duración del reproche al deudor, España cumple adecuadamente las exigencias del principio de calidad de los datos respecto del contexto analizado. A pesar de lo expuesto, podrían establecerse criterios cuantitativos o cualitativos como la frecuencia, el tipo y la magnitud de la cuantía económica. Esto implica que por ejemplo, si un obligado tributario tiene una deuda con la Hacienda Pública igual o superior a 2.000.000 de euros podría regularse que su información estuviera más tiempo expuesta en el listado que aquellas de cuantía inferior.

Por último, a pesar de que el artículo 95 bis prevé un alegato expreso respecto de la legislación sobre protección de datos y realiza una remisión expresa a la LOPDP, sería recomendable que se especificara en el propio precepto o a través de una norma de carácter reglamentario, como sucede en el caso de Portugal, la regulación de la ejecución del principio de información a los titulares del derecho fundamental así como el cauce legal para el ejercicio de los derechos de rectificación y cancelación.

V . Bibliografía

Aliaga Agulló, E.: «El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación», en Martínez de Pisón, J. A., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (directores); Báez Moreno, A., y Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (coordinadores): *Tratado sobre la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) : Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 163-182.

– «La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional», en Amatucci, A. (coordinador): *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Temis, Colombia, 2011, pp. 79-106.

– «Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del derecho de la Unión Europea», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 162, 2014, pp. 29-60.

Antoci, A., y Russu, P.: «Tax evasion in a behaviorally heterogeneous society: An evolutionary analysis», *Economic Modelling*, October, 2014, pp. 1-17.

Äimä, K., y Hellsten, K.: «Finland», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 387-410.

Äimä, K.: «Finland», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 325-347.

Baker, P.: «Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters», *European Taxation*, n.º 2-3, 2015, pp. 107-110.

Baker, P., y Pistone, P.: «General Report», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 17-68.

Bortel, D., y Neyt, R.: «Belgium», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 135-169.

Brodzka, A., y Garufi, S.: «The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters», *European Taxation*, n.º 8, 2012, pp. 394-408.

Brown, I.: «The challenges to European data protection laws and principles», en VV.AA.: *Comparative study on different approaches to new privacy challenges, in particular in the light of technological developments*, European Commission, Directorate-General Justice, Freedom and Security, Brussels, 2010, pp. 1-15.

Bueno Gallardo, E.: *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009.

Carlos Dos Santos, A., y Celorico Palma, C.: «Portugal», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 851-886.

Calvo Vérguez, 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»», *Diario La Ley*, n.º 8584, 2015, pp. 1-4.

Calderón Carrero, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña, 2009.

Cerrillo Martínez, A.: «La información administrativa por Internet en la Administración Local», *Revista de Estudios Locales*, n.º 1 extra, 2004, pp. 91-100.

Cockfield, A. J.: «Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights», *U.B.C. Law Review*, vol. 42, n.º 2, 2010, pp. 419-471.

Cotino Hueso, L.: «La nueva ley de transparencia y acceso a la información», *Anuario Facultad de Derecho – Universidad de Alcalá VII*, n.º 7, 2014, pp. 241-256.

Doncel Núñez, S. L.: «El listado de deudores a la Hacienda Pública y la Publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿tienen carácter sancionador?», *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 395, 2016, pp. 97-110.

Dubut, T.: «France», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 411-442.

Duffy, B., y Dineen, M.: «Europe moves towards a more transparent tax regime», *Tax planning international: European tax service*, n.º 7, vol. 17, 2015, pp. 1-4.

Dürschmidt, D., y Kopp, K.: «Germany», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 371-399.

Escribano López, F.: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, pp. 39-43.

Far Jiménez, J.: «Publicación de las listas de morosos», *Actualidad Jurídica Aranzadi* n.º 859, 2013, pp. 6-9.

Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J.: «La difusión de información administrativa en Internet y la protección de los datos personales: análisis jurídico de un proceso de armonización», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º 1, 2005, pp. 77-126.

Fernández Salmerón, M., y Valero Torrijos, J. (coordinadores): *Régimen jurídico de la transparencia en el sector público: acceso, uso y reutilización de la información administrativa*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2014.

Fooker J., Hemmelgar T., y Herrmann B.: «Improving VAT compliance – random awards for tax compliance», *European Commission Taxation Papers*, n.º 51, 2014, pp. 1-24.

Guichot Reina, E.: *Publicidad y Privacidad de la Información Administrativa*, Aranzadi, Pamplona, 2009.

– *Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno: estudio de la [Ley 19/2013, de 9 de diciembre \(RCL 2013, 1772 \)](#)*, Tecnos, Madrid, 2014.

Gutmann, D.: «Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and EU», enKofler, G.,Poiars Maduro, M., yPistone, P. (editors): *Human Rights and Taxation in Europe and the World* , International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2010, pp. 105-113.

Imbrenda, M.: «Chapter 19 – Publication of Income Data and Privacy from a Perspective of Private Law», enPistone, P. (editor): *Legal Remedies in European Tax Law* , International Bureau of Fiscal Documentation, Online Books, 2009, pp. 1-14.

Kristoffersson, E., yPistone, P.: «General Report», enKristoffersson, E.,Lang, M.,Pistone, P.,Schuch, J.,Staringer, C., yStorck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law* , Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013.

Kofler, G., yPistone, P.: «General Report», enKofler, G.,Poiars Maduro, M., yPistone, P. (editors): *Human Rights and Taxation in Europe and the World* , IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 1-35.

Korff, D.: *Study on the protection of the rights and interests of legal persons with regard to the processing of personal data relating to such persons* , Commission of the European Communities, Brussels, 2008.

Málvarez Pascual, L.A.: *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales* , Aranzadi, Pamplona, 2016.

Marín Aís, J. R.: *La participación de la Unión Europea en tratados internacionales para la protección de los derechos humanos* , Tecnos, Madrid, 2014.

Martín Queralt, J.: «Listas de morosos o de defraudadores... esa es la cuestión», *Tribuna Fiscal* , n.º 265, 2013, pp.4-6.

Martínez Giner, L. A.: «La multilateralización de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* , n.º 2, 2012, pp. 33-41.

Mehany, D. C.,Michel, S. D., yRizek, C. S.: «United States», en VV.AA.: *IFA Cahiers: The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, Rotterdam, 2015, pp. 841-862.

Moravec, L., yNerudová, D.: «Czech Republic», enKristoffersson, E.,Lang, M.,Pistone, P.,Schuch, J.,Staringer, C., yStorck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law* , Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 335-366.

Olivares Olivares, B. D.: «La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales», *Quincena Fiscal* , n.º 11, 2015, pp. 17-43.

– «El [artículo 95 bis](#) de la Ley General Tributaria y el derecho a la protección de los datos personales», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales* , n.º 13, 2016, pp. 187-197.

– *El deber de información durante la captación de datos personales por la Administración tributaria: implicaciones de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-201/14 en España* , Comunicación en el IV Congreso Nacional de Privacidad, Barcelona, 2016, pp. 1-8.

Ortega Giménez, A.: «El tratamiento y circulación de datos fiscales de carácter personal, a propósito de la [Sentencia del TJCE, de 16 de diciembre de 2008 \(TJCE 2008, 315\)](#) », *Actualidad Jurídica Aranzadi* , n.º 786, 2003, pp. 8-10.

Ortiz Liñán, J.: *Los derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Comares, Granada, 2003.

Owens, J.: «Tax Transparency: The Full Monty», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 9, IBFD, 2014, pp. 509-523.

Panagopoulou-Koutnatzi, F.: «The Practice of Naming and Shaming through the Publicizing of Culprit Lists», en Christina, M., y Akrivopoulou, N. (editors): *Human Rights and the Impact of ICT in the Public Sphere : Participation, Democracy, and Political autonomy*, IGI Global, Hershey, 2014, pp. 117-128.

Panayiotis, N.: «Tax Compliance Social Norms and Institutional Quality: An Evolutionary Theory of Public Good Provision», *European Commission Taxation Papers*, n.º 46, 2014, pp. 1-26.

Pantazatou, K.: «Greece», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 479-511.

Petutschnig, M. (2014): «Big Data, Future Orientation and Taxes – How Tax Law Influences Personal Attitudes and Societal Values», *Paper-Vienna University of Economics and Business Administration*, November, 2013, pp. 1-32.

Piñar Mañas, J. L.: «El derecho a la protección de datos de carácter personal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 19-20, Ministerio de Administraciones Públicas, 2003, pp. 45-90.

Roxburgh, D. S.: «United Kingdom – 2009 Budget. Tax Revenues», *European Taxation*, n.º 49, 2009, pp. 57-59.

Sarrión Esteve, J.: *La transparencia y la libertad de información como límites al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal*, Comunicación Congreso ACE, Salamanca, 2014.

Schwartz, P. M.: «The Future of Tax Privacy», *National Tax Journal*, n.º 61, 2009, pp. 883-900.

Sebastian, S. J.: «Tax Compliance: Businesses Owe Billions in Federal Payroll Taxes», *Report to Congressional Committees*, GAO Highlights, July, 2008, pp. 1-52.

Szudoczky, R.: *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2014.

Tenorio Sánchez, P. J.: «Diálogo entre tribunales y protección de los derechos fundamentales en el ámbito europeo», *Revista General de Derecho Europeo*, n.º 31, 2013, pp. 1-14.

Texeira, G.: *Manual de Direito Fiscal, 3.a Edição*, Almedina, Coimbra, 2015.

Valero Torrijos, J.: «Publicación de las listas de morosos y defraudadores en el ámbito tributario», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 859, 2013, pp. 1-3.

Valta, M.: «Germany», en Kristoffersson, E., Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., y Storck, A. (editors): *Tax Secrecy and Tax Transparency. The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main, 2013, pp. 443-472.

Van Der Hel-Van Dijk, E.: *Definition and Structure of Comparative Law in Intra-Community Tax Audit*, Online Books-International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2016.

Zapatero Gasco, A.: «La publicación de la lista de deudores como excepción a la reserva tributaria: una perspectiva comparada», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 13, 2016, pp. 259-273.

Análisis

Voces

DELITO FISCAL