

R. CASACION núm.: 6391/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 953/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6391/2021, promovido por la Asociación Española de Asesores Fiscales, representada por la procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de don Esaú Alarcón García, contra la sentencia dictada en fecha 8 de junio de 2021, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1091/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Asociación Española de Asesores Fiscales [«AEDAF»] contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso núm. 1091/2019, formulado frente a la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 13 de marzo) [«Orden HAC/277/2019»].

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«TERCERO.- [...]

Atendidos presupuestos que anteceden la Sala no puede acoger las alegaciones de la Asociación recurrente, pues como señala la Abogacía del Estado no existe una actuación contra legem, una deslegalización, ni cabe estimar vulnerado el artículo 14 de la Ley 39/20015 ni ningún precepto constitucional. Como ya se dijo en la sentencia de esta Sala de 21 de mayo de 2020, dictada en el recurso 802/2017, bien conocida por las partes personadas, resolviendo

sobre un modelo de declaración referente al Impuesto sobre Sociedades, "No hay infracción del principio de legalidad, pues la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación "ex novo" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una reserva relativa, en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento".

Corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda la determinación de cómo se regula la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulación que viene establecida en la Orden Ministerial cuestionada en consonancia con lo dispuesto en el artículo 96.5 de la Ley 35/2005 y normativa concordante según se ha expuesto».

La procuradora de la AEDAF preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 23 de julio de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 14 y el apartado segundo de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»]; y los artículos 7.2 y 97.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de septiembre de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 25 de mayo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 14, 129 y apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre; artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; artículos 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; en conexión con los artículos 9.3, 31.3 y 103.1 de la Constitución española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA».

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de la AEDAF, mediante escrito registrado el 26 de julio de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que «[...] el planteamiento de la resolución impugnada parte del error de considerar inaplicable supletoriamente el artículo 14 LPAC al caso objeto de litis, al existir supuestamente una normativa tributaria específica que lo impediría, concretada en los artículos 98.3 y 4 LGT y 117 RGAT, así como el artículo 96.5 LIRPF»; «[...] interpretación que ha realizado la sentencia de instancia [que] lleva a vaciar de contenido el reiterado artículo 14 LPAC, pues ni permite la operatividad del derecho que regula ni contempla de manera expresa la obligación de atender a la capacidad técnica o intelectual del concreto colectivo para estipular su obligación de comunicarse electrónicamente. [...]» (págs. 7 y 10 del escrito de interposición). Y por todo ello interesa se fije como doctrina a la cuestión casacional aquí formulada que: «La exigencia de que la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, no resulta ajustada a derecho» (pág. 14).

Finalmente solicita el dictado de sentencia «[...] por la que se estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y, actuando como Sala de instancia, anulando los citados preceptos de la disposición de carácter general objeto de impugnación, condenando a la parte recurrida al pago de las costas originadas por este recurso».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 18 de octubre de 2022, escrito de oposición en el que, frente a las alegaciones formuladas de contrario, señala que «[...] sí existe normativa específica tributaria directamente aplicable que da cobertura a la presentación obligatoria de las declaraciones de IRPF por medios electrónicos a través de internet», como también se recoge legalmente «[...] la habilitación al Ministro para la regulación de la forma, plazos y condiciones de presentación de la declaración deriva de normas de rango superior a la OM, pues la encontramos en el art. 98.3 de la LGT/2003, 96.5 de la LIRPF/2006 y en el art. 117 del RGAT. Finalmente, la propia Disposición Final 10ª de la LGT/2003 regula, a mayores, la citada habilitación [...]», con la consecuencia de que «[...] la Orden Ministerial sí constituye en estos casos habilitación suficiente para establecer la obligación de presentar electrónicamente las declaraciones de IRPF dado que encuentran respaldo directo en la ley» (págs. 17 y 19 del escrito de oposición). Por tanto, responde a la cuestión casacional solicitando se fije como doctrina que «[l]a exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho», y suplica a la Sala que «[...] previa interpretación de los preceptos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida».

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 6 de junio de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 8 de junio de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estima parcialmente el recurso núm. 1091/2019, interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) contra la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 13 de marzo) [«Orden HAC/277/2019»].

SEGUNDO.- *Cuestión de interés casacional.*

La sentencia recurrida estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo en cuanto al Anexo A2, epígrafe Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas, y lo desestimó en todo lo demás, que constituye la cuestión de interés casacional delimitada en el auto de 25 de mayo de 2022, por el que la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación y establece que:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 14, 129 y apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre; artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; artículos 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; en conexión con los artículos 9.3, 31.3 y 103.1 de la Constitución española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA».

TERCERO.- *Preceptos de la Orden HAC/277/2019 objeto de la pretensión de nulidad.*

En su recurso de casación la AEDAF reitera la pretensión que dedujo en el recurso contencioso-administrativo desestimado por la sentencia recurrida, consistente en la declaración de nulidad de los preceptos de la Orden HAC/277/2019 (art. 9.1, art. 15.1 y 4, y disposición final primera, uno) que se transcriben a continuación:

«Artículo 9. Forma de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el correspondiente documento de ingreso o devolución, se presentarán, de acuerdo con lo previsto en los apartados a), c) y d) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria con la siguiente especialidad:

Las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución, al amparo de lo dispuesto en el artículo 97.6 de la Ley del Impuesto, deberán presentarse de forma simultánea y

conjuntamente en el lugar que corresponda en función de que el resultado final de sus declaraciones como consecuencia de la aplicación del mencionado procedimiento sea a ingresar o a devolver.[...].».

«Artículo 15. Habilitación y condiciones para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.

1. Con carácter general, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán presentar por medios electrónicos la declaración correspondiente a este Impuesto, con sujeción a las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Cuando los contribuyentes deban acompañar a la declaración la documentación adicional que se indica en el artículo 10 de esta orden y, en general, cualesquiera documentos, solicitudes o manifestaciones de opciones no contemplados expresamente en los propios modelos oficiales de declaración, la presentación electrónica de la declaración requerirá que la citada documentación adicional se presente, en forma de documentos electrónicos, a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regulado mediante Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

[...]

4. La presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio se realizará con sujeción a las formas de presentación establecidas en el artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. En particular, serán admitidos, los siguientes sistemas electrónicos de identificación, autenticación y firma:

- a) Certificado electrónico reconocido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

b) «CI@ve PIN», de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).2.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

c) Número de referencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.c) de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre. Para obtener el número de referencia los contribuyentes deberán comunicar su número de identificación fiscal (NIF) y la fecha de caducidad de su documento nacional de identidad (DNI) o el número de soporte de su número de identidad de extranjero (NIE), salvo en el caso de que el documento nacional de identidad (DNI) sea de carácter permanente (fecha de caducidad 01/01/9999) en cuyo caso deberá comunicarse la fecha de expedición o en el caso de que sea un número de identificación fiscal (NIF) que comience con las letras K, L, M deberá comunicarse la fecha de nacimiento.

Además, deberá aportarse el importe de la casilla 475 de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2017, «Base liquidable general sometida a gravamen» salvo que se trate de un contribuyente no declarante el año inmediato anterior, en cuyo caso se deberá aportar un código internacional de cuenta bancaria española (IBAN) en el que figure el contribuyente como titular.

El número de referencia podrá solicitarse por medios electrónicos a través de Internet en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

También podrá obtenerlo por medios electrónicos mediante un certificado electrónico reconocido o el sistema «CI@ve PIN», sin necesidad de comunicar la casilla 475.

A tal fin, la Agencia Estatal de Administración Tributaria adoptará las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de la persona o personas que solicitan el número de referencia, así como, en su caso, la conservación de los datos comunicados.

La obtención de un número de referencia invalida el número de referencia anterior que se hubiera solicitado, de tal forma que, en caso de que se hubieran solicitado varios números de referencia, sólo será válido y, por tanto, permitirá acceder al borrador o a los datos fiscales, modificar y en su caso presentar el borrador o la declaración del impuesto, el último número de referencia solicitado».

En la Disposición final primera, cuya nulidad también se insta, se introduce la siguiente modificación:

«Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria:

Uno. Se modifica la redacción de la letra b) del artículo 2, que queda redactado como sigue:

b) Presentación mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su sede electrónica solo en el supuesto de los modelos de autoliquidación 111, 115, 122, 130, 131, 136, 303 y 309».

Por tanto, con esta modificación se elimina para el modelo 100 (declaración anual del IRPF) la posibilidad de presentación en papel impreso mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su sede electrónica.

Para entender el alcance de estas modificaciones resulta conveniente transcribir lo que se dice en la exposición de motivos de la Orden en lo relativo a la cuestión que es objeto de este litigio:

«[...] Respecto a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este año desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En su lugar, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de internet, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del teléfono, o en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud de

cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración; si la declaración fuera a ingresar el contribuyente podrá domiciliar el ingreso, ingresar obteniendo un número de referencia completo (NRC) de su entidad bancaria o bien podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en una entidad colaboradora que deberá imprimir y proceder a efectuar dicho ingreso [...]».

CUARTO.- Marco normativo.

Los preceptos relevantes para el examen de la cuestión de interés casacional son los siguientes:

I) Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común:

A) «Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

1. Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

3. Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios».

B) Disposición adicional primera. Especialidades por razón de materia.

«Disposición adicional primera. Especialidades por razón de la materia:

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

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

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

b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de Seguridad Social y Desempleo.

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

d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo».

C) Artículo 129 LPAC, relativo a los principios de buena regulación en materia del ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, que establece lo siguiente:

«[...] Art. 129.

1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. En la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios.

2. En virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución.

3. En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

4. A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas.

Cuando en materia de procedimiento administrativo la iniciativa normativa establezca trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley, éstos deberán ser justificados atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta.

Las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno. La atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales, o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante.

Las leyes podrán habilitar directamente a Autoridades Independientes u otros organismos que tengan atribuida esta potestad para aprobar normas en desarrollo o aplicación de las mismas, cuando la naturaleza de la materia así lo exija.

5. En aplicación del principio de transparencia, las Administraciones Públicas posibilitarán el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y los documentos propios de su proceso de elaboración, en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; definirán claramente los objetivos de las iniciativas normativas y su justificación en el preámbulo o exposición de motivos; y posibilitarán que los potenciales destinatarios tengan una participación activa en la elaboración de las normas.

6. En aplicación del principio de eficiencia, la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos.

7. Cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».

II) Ley General Tributaria, 5/2003 y Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) [«RGAT»].

A) Artículo 96 LGT, relativo a la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas, a cuyo tenor:

«1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento [...]».

B) Artículo 98 LGT, que tiene por objeto la iniciación de los procedimientos tributarios y que preceptúa lo siguiente:

«3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.

4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria».

C) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) [«RGAT»].

El artículo del 117 del RGAT, cuyo objeto es la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, establece:

«1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 [LGT], en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

2. Cada Administración tributaria podrá aprobar modelos de solicitud de devolución. En las solicitudes de devolución para las que no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, el obligado tributario hará constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito que deberá presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa del tributo o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando estos estén disponibles.

3. La declaración en aduana se regirá por su normativa específica».

III) Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De igual modo, se ha de tener en cuenta el art. 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»] que prevé que: «[l]os modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos».

IV) En último término, se debe tener presente que el artículo 3 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos (BOE de 31 de marzo) -posterior a la Orden impugnada en la instancia- señala que:

«[...] 1. Estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los sujetos a los que se refiere el artículo 14.2 [LPA].

2. Las personas físicas no obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas podrán ejercitar su derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración Pública de que se trate al inicio del procedimiento y, a tal efecto, lo comunicarán al órgano competente para la tramitación

del mismo de forma que este pueda tener constancia de dicha decisión. La voluntad de relacionarse electrónicamente o, en su caso, de dejar de hacerlo cuando ya se había optado anteriormente por ello, podrá realizarse en una fase posterior del procedimiento, si bien deberá comunicarse a dicho órgano de forma que quede constancia de la misma. En ambos casos, los efectos de la comunicación se producirán a partir del quinto día hábil siguiente a aquel en que el órgano competente para tramitar el procedimiento haya tenido constancia de la misma.

3. De acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 [LPA], la obligatoriedad de relacionarse electrónicamente podrá establecerse reglamentariamente por las Administraciones Públicas para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

A tal efecto, en el ámbito estatal la mencionada obligatoriedad de relacionarse por medios electrónicos con sus órganos, organismos y entidades de derecho público podrá ser establecida por real decreto acordado en Consejo de Ministros o por orden de la persona titular del Departamento competente respecto de los procedimientos de que se trate que afecten al ámbito competencial de uno o varios Ministerios cuya regulación no requiera de norma con rango de real decreto. Asimismo, se publicará en el Punto de Acceso General electrónico (PAGe) de la Administración General del Estado y en la sede electrónica o sede asociada que corresponda[...]».

QUINTO.- *Los escritos de interposición y oposición de las partes.*

A) El escrito de interposición.

En su escrito de interposición la parte recurrente argumenta que el art. 14 de la LPAC debe ser de aplicación directa en materia tributaria, y no supletoria en virtud de la disposición adicional de la LPAC, por tratarse -afirma- de una regulación que afecta a los principios de la relación entre el ciudadano y la Administración Pública, que califica de elemento “axial” integrante del régimen jurídico de las administraciones públicas.

Considera que los arts. 98.3 y 4 LGT, 117 RGAT y 96.5 LIRPF que se transcriben en la sentencia recurrida como fundamento normativo del

desarrollo reglamentario realizado por la Orden Ministerial impugnada, regulan una simple habilitación al ministro del ramo para que establezca las condiciones y supuestos de presentación por medios telemáticos pero, de ahí, no parece razonable interpretar que con esa habilitación se esté permitiendo que esos "supuestos y condiciones" sean todos, es decir, que la presentación electrónica resulte obligatoria en todos los supuestos y condiciones.

Señala que lo que la Ley General Tributaria atribuye en el precepto transcrito una habilitación al ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones -facultad limitada por naturaleza- en que los obligados deberán presentar de forma telemática sus documentos ante la administración tributaria, esto es, delimitar las circunstancias en las que pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones de forma electrónica, circunstancias que en ningún caso pueden asimilarse a la totalidad de los supuestos en que un sujeto pasivo del IRPF venga obligado a la presentación de una autoliquidación. Entender lo contrario, tal y como ha hecho la sala a quo, supondría admitir que la parca regulación de la Ley General Tributaria, en el ámbito tributario, deja sin efectos la previsión contenida en el art. 14 LPAC y suprime el derecho a la elección en la forma de relación de los contribuyentes con la administración, pues no cabría interpretación posible conciliadora de los dos preceptos.

En este sentido invoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco del País Vasco, número 72/2022, de 9 de febrero, que anuló los preceptos del Decreto Foral 12/2021, de 9 de marzo, que imponían la obligación de presentación del IRPF por vía electrónica al considerar, entre otras cuestiones, que "el Decreto Foral no contiene ninguna motivación de las razones que les permite concluir que todos los obligados tributarios por IRPF en el Territorio Histórico de Bizkaia reúnen las características que establece el art. 14.3 de la LPAC, precepto que viene a reconocer que no todas las personas físicas están en disposición de relacionarse por sí mismos por medios electrónicos con la Administración Pública" -Fundamento de Derecho

Quinto, in fine de dicha resolución. Respecto a este recurso la AEDAF afirma que está pendiente de resolver la admisión sobre el recurso de casación.

También cita la STS de 6 de mayo de 2021 (recurso contencioso 150/2020, ES:TS:2021:1587), en lo que se refiere a la convocatoria de pruebas selectivas para el acceso a plazas de formación sanitaria especializada para las titulaciones médicas, declaró contrario a Derecho la imposición del sistema de relación electrónica obligatoria establecido en la Orden SND/411/2020, de 13 de mayo, así como la anulación de la derogación de aquellas medidas de la Orden SCB/925/2019, de 30 de agosto, que posibilitaban y reconocían el derecho de solicitud presencial, acordando que la elección de plazas era compatible tanto la vía presencial como la telemática. En dicha sentencia, en relación con el art. 14.3 LPAC, la Sección Cuarta de esta Sala concluye que la habilitación legal se efectúa al Consejo de Ministros, debiendo la norma reglamentaria revestir la forma de Real Decreto; y tan sólo en lo que concierne al ejercicio de sus competencias por el titular del ministerio competente en materia de hacienda, existe una habilitación específica para el desarrollo mediante orden, prevista en el art. 24.1.f) de la Ley 50/1997, de 20 de noviembre, del Gobierno.

El auto de admisión reseña otra STS, si bien referida a la materia de transparencia y en relación con otros preceptos distintos de los ahora concernidos tanto de la LGT como del RGAT. Concretamente, en la sentencia de 24 de febrero de 2021 (casación 2162/2020, ES:TS:2021:822), se declara que la LGT no contiene una regulación completa y alternativa sobre el acceso a la información que implique el desplazamiento del régimen general previsto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, norma básica aplicable a todas las Administraciones públicas. En esa sentencia la Sección Tercera de esta Sala razona lo siguiente:

«[...] el artículo reseñado de la LGT y demás disposiciones que se invocan se refieren a la reserva de los datos que obtiene la Administración para la gestión y ejercicio de la actuación tributaria entendida en un sentido amplio, pero no conllevan per se la inaplicación de

la Ley de Transparencia, por no ser dichas exiguas e insuficientes disposiciones -la prevista en el artículo 85 que establece el deber genérico de informar a los obligados tributarios de sus derechos y obligaciones, y en los artículos 86 y 87, sobre la forma en que se instrumenta esta obligación- asimilables o equivalentes a un régimen específico y completo de acceso ni, en fin, pueden conllevar una prohibición del ejercicio de este derecho a los ciudadanos ex artículo 105 CE a obtener cierta información que, aún concerniendo a aspectos tributario, responde a un interés legítimo o público -que se refleja en la ley de Transparencia-.

La [LGT] ha de interpretarse en el conjunto del ordenamiento jurídico y a la luz de las nuevas garantías introducidas en la Ley 19/2013, de Transparencia, lo que lleva a concluir que su regulación no excluye ni prevé la posibilidad de que se pueda recabar información a la Administración Tributaria sobre determinados elementos con contenido tributario, al ser de aplicación la DA 1ª de la Ley de Transparencia, como sucede en los supuestos en el que la información no entra en colisión con la el derecho a la intimidad de los particulares - a los que se reconoce el derecho a la limitación de acceso en el artículo 34 de la propia [LGT]-, o cuando, los datos que obran en poder de la Administración pueden ser necesarios para que los ciudadanos puedan hacer valer sus derechos, o puedan estar informados de la actuación pública, información que ha de ajustarse a los límites que la propia Ley de Transparencia establece en su artículo 14 y a la protección de datos del artículo 15».

Por todo ello, solicita que se estime el recurso de casación, se declara que «[...] La exigencia de que la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, no resulta ajustada a derecho [...]», y sean anulados los arts. 9, apartados 1º y 15, apartados 1º y 4º, así como la disposición final primera de la Orden Ministerial impugnada, al resultar contraria a derecho la exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos por parte de todos los contribuyentes.

B) El escrito de oposición de la Abogacía del Estado.

La defensa de la Administración recurrida aduce que las pretensiones de la recurrente son imprecisas. Aparte de poner de manifiesto dudas en su legitimación activa, extremo que no resultó cuestionado en la instancia y que no es objeto del recurso de casación, señala que, si lo que pretende la

recurrente, es que se declare que debe existir el derecho del contribuyente a presentar la declaración del IRPF en papel, esta posibilidad está excluida desde hace tiempo y que lo que existía anteriormente a la Orden impugnada es la obtención de una predeclaración en formato *pdf* que se presentaba, antes en su totalidad en la entidad colaboradora y, más recientemente, tan solo la hoja de ingreso o solicitud de devolución. Hace un recorrido por distintas etapas respecto a la forma de confección y presentación de la declaración del IRPF, y afirma que «[...] el papel como forma de confección y presentación de la declaración de IRPF no existe desde fechas muy anteriores a la Orden HAC/277/2019, por cuanto el común de los ciudadanos precisa y demanda sistemas de asistencia en la confección que le faciliten los datos tributarios [...]. Si, por el contrario, la asociación recurrente está planteando el mantenimiento de sistemas como el de la predeclaración, lo que está solicitando es el mantenimiento de un sistema híbrido, en el que se combinen programas informáticos de asistencia con la presentación final en papel. En nuestra opinión, esta petición es incongruente desde el punto de vista del derecho a la relación en papel, pues el uso de programas informáticos de asistencia exige el manejo de tecnologías electrónicas, como son los propios programas y los sistemas de identificación electrónica que permitan la bajada de datos tributarios, con lo que la presentación del producto final (la declaración) por medios electrónicos sería la consecuencia lógica del sistema utilizado para la confección».

Argumenta que a tenor de la DA 1ª de la LPAC, la normativo de la misma es supletoria, no de la ley tributaria, sino del conjunto de normas del ordenamiento jurídico, también de las ordenes, por lo que ante un desarrollo de lo dispuestos en la LGT y LIRPF por orden ministerial, no hay aplicación supletoria de la LPAC, porque no hay ausencia de regulación «[...] el alcance y extensión de carácter supletorio de la normativa sobre el procedimiento administrativo contenida en la LPAC vendrá determinado por la ausencia de una norma tributaria directamente aplicable, tanto legal como reglamentaria (siempre que no contradiga la Ley o se exceda en sus competencias), entre las que, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 7 LGT antes transcrito, han

de considerarse incluidas las órdenes ministeriales que desarrollen directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley. [...]». Considera que todo lo relacionado con el establecimiento de modelos tributarios y sistemas y procedimientos de gestión del tributo son materias respecto de las cuales no aplica el principio de reserva de Ley, ni pueden entenderse como aspectos que forman parte del contenido esencial de la obligación tributaria.

Sostiene que «[...] existe normativa con rango de ley que justifica y desarrolla la anterior previsión, y es, además, de aplicación especial y preferente a la normativa general. Está contenida en tanto en la LGT/2003 como en la LIRPF/2006. Ya el propio art. 96 de la LGT/2003 dispone que la AEAT promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, lo cual se cumple en supuestos de este tipo en el que la declaración bajo modelo normalizado simplifica el trámite para el propio contribuyente, a la vez que agiliza su presentación con garantías, existiendo, además, la posibilidad de la asistencia por parte de la AEAT, a través de sistemas adecuados para garantizar el cumplimiento de la obligación para todo tipo de personas [...]».

Argumenta que lo que pretende el recurso es en realidad «[...] la vuelta al papel impreso obtenido a través del servicio de impresión de la AEAT [...]», lo que sería «[...] no sólo un retroceso contrario a la especialidad tributaria consagrada para esta clase de trámites masivos y normalizados, si no que provocaría el efecto contrario, pues la presentación del IRPF en papel complica el trámite, no lo simplifica, ni lo hace más accesible; pues ha de partirse de que el modelo que se presenta en papel es obtenido previamente en sede electrónica, aspecto no denunciado por la asociación recurrente. [...]». Afirma que las formas y medios de presentación habilitados son una medida proporcionada en la gestión de esta obligación tributaria.

Sostiene que la expresión “supuestos y condiciones” que utiliza el art. 98.4 LGT y 96.5 ley IRPF, no parece impeditiva del establecimiento de un modelo único de declaración de IRPF, y la necesidad de presentarlo por medios electrónicos, tal y como se hace en otros ámbitos tributarios, pues deriva necesariamente de su carácter modelizado, sin que resulte ni operativo, ni conciliable con el principio de igualdad establecer distinciones, a efectos de presentación telemática, entre diferentes tipos de persona física contribuyente por el IRPF, como parece pretender la recurrente. La palabra “supuestos”, insertada dentro de la normativa tributaria general, indica la necesidad de definir los diferentes tipos de modelos, dentro de todos los posibles, y la normativa y condiciones aplicables para cada uno de ellos, siendo el contexto normativo de la inclusión del término anterior al posterior desarrollo e implantación progresiva del formato electrónico.

En cuanto a la “brecha digital” sostiene que la Administración proporciona asistencia a los contribuyentes más vulnerables a través del refuerzo de los canales presenciales y de asistencia telefónica y que las formas y medios de presentación habilitados son una medida proporcionada en la gestión de esta obligación tributaria. Afirma que la pretensión de recurrente sería contraproducente, pues no tiene sentido pretender apoyarse en el argumento de la brecha digital o en la dificultad de acceder a medios informáticos por parte de determinados colectivos de personas físicas, cuando la alternativa al uso del modelo que facilita la AEAT es pretender que se haga la declaración en papel, *ex novo*, y sin el auxilio del borrador disponible por medios electrónicos, que precisamente lo que hace es facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Solicita la desestimación del recurso de casación.

SEXTO.- *El juicio de la Sala.*

Como cuestión previa al examen de la cuestión de interés casacional, es necesario clarificar el alcance de lo dispuesto en la Orden HAC/277/2019,

impugnada, respecto a la obligación de los contribuyentes de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria en el ámbito de los tributos y obligaciones a que refiere la citada disposición. La Abogacía del Estado afirma que el recurso es impreciso en sus pretensiones, y que la situación normativa previa a la modificaciones introducidas por la Orden HAC/277/2019, ya establecía un marco normativo en que resultaba obligatorio para los contribuyentes por IRPF la utilización de medios electrónicos para la elaboración de la denominada predeclaración. Así, expone que «[...] el acceso por parte de los contribuyentes al borrador, su modificación o confirmación, así como la aportación, en su caso, de determinada información para completar la cumplimentación de su declaración, solo ha sido posible, ya desde la campaña de Renta de 2016, de forma electrónica [...]» (pág. 6), y que «[...] [e]n definitiva, los contribuyentes ya venían tramitando su declaración por medios electrónicos, de manera que la eliminación del sistema de predeclaración no constituye sino un paso más en la generalización del uso de las nuevas tecnologías, que conlleva numerosas ventajas [...]». Y solicita que se declare que «[...] La exigencia de que la declaración del IRPF sea presentada con carácter obligatorio por medios electrónicos a través de Internet, contenida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada a Derecho [...]».

En definitiva, se acepta por la representación de la Administración General del Estado que, en virtud de la Orden HAC/277/2019, resulta obligatorio presentar la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de Internet. Que ello no se imponga con carácter general a todos los trámites que hayan de realizar los contribuyentes por IRPF, no implica que para los concretos tributos a que se refiere los preceptos impugnados –IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, aunque sea el primero el que concentra todo el debate- la presentación de la declaración-autoliquidación, que es la principal que afecta a la mayoría de los que resultan obligados por el tributo, ha de realizarse inexcusablemente por medios electrónicos, según establece la Orden HAC/277/2019 impugnada. Insiste el representante de la Administración en que las previsiones de las ordenes ministeriales anteriores a la Orden HAC/277/2019, impugnada, sobre la forma de presentación de la declaración

por IRPF, era muy semejante, extendiéndose en ello. Ahora bien, el contenido de aquellas disposiciones reglamentarias no resulta relevante, pues quedaron derogadas tácitamente por la Orden HAC/277/2019, y el examen de la misma ha de realizarse en atención al conjunto del marco normativo de rango superior vigente al tiempo de su publicación, y no al de las normas reglamentarias que la disposición aquí impugnada ha derogado.

Dicho esto, pasamos a examinar el primer argumento de la representación de la parte recurrente, sobre la aplicabilidad del art. 14 LPAC en el ámbito tributario. Son dos las líneas discursivas que se plantean: por una parte, su aplicación supletoria en el sector tributario del ordenamiento jurídico; y, en segundo lugar, y concurrentemente con lo anterior, también se argumenta su aplicación como principio, en tanto que elemento “axial” de las relaciones Administración – ciudadano, que, en la tesis de la recurrente, debería informar la interpretación de los preceptos de la LGT que regulan la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria. Hemos de determinar, por tanto, si el art. 14 LPAC es de aplicación directa, o en su caso supletoria, y si concurren las circunstancias para su aplicación supletoria, además del valor que pueda tener como elemento interpretativo de las normas del ordenamiento jurídico tributario sobre la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria.

El art. 14 LPAC reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, y limita la obligación de hacerlo en estos términos a aquellos supuestos en que se trate, bien de una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, bien de personas físicas sometidas a una relación de sujeción especial (empleados públicos) en el ámbito de la misma, profesionales colegiados (también en dicho ámbito) y representantes de quienes estén, por los anteriores supuestos, obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración.

Dado que la imposición del uso obligado de los medios electrónicos se establece como excepción al reconocimiento del derecho de las personas a

comunicarse con la Administración por medios electrónicos, reconocido en el propio art. 14 LPAC, es preciso satisfacer cumplidamente tanto los presupuestos que habilitan para tal imposición, como el rango necesario para la norma que imponga tal obligación.

El art. 14.3 LPAC habilita a las Administraciones para que, reglamentariamente, establezcan la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para imponer aquella forma de relación mediante el uso de los medios electrónicos

Por otra parte, la redacción actual de la DA 1ª de la LPAC establece que «[...] 2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

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

Por tanto, la regulación del art. 14.2 LPAC solamente sería de aplicación en defecto de regulación en la normativa tributaria específica, y no solo en defecto de norma de rango legal, sino también de la reglamentaria. En el mismo sentido, el art. 7.2 de la LGT que establece que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común, en defecto de lo dispuesto en las fuentes principales, esto es, la Constitución, tratados o convenios internacionales, normas de derecho de la unión europea, además de la LGT, las leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones tributarias.

La primera conclusión sería que la Orden HAC/277/2019 impugnada, podría ser de aplicación preferente a las previsiones del art. 14.3 LPAC siempre y cuando sus previsiones encuentre suficiente sustento en las normas tributarias de rango legal, lo que nos lleva a determinar el tratamiento de la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria en el ordenamiento jurídico tributario, singularmente en la Ley General Tributaria y leyes tributarias aplicables.

Debemos comenzar por precisar el alcance del principio de reserva de ley respecto a las obligaciones formales. Así, el art. 8 LGT, establece que se regularan en todo caso por ley «[...] h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta [...]».

Para la defensa de la Administración, la propia Ley General Tributaria así como la legislación reguladora de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas habilitarían al Ministro de Hacienda para establecer con carácter obligatorio la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración, cosa que, así lo admite, se impone, aunque sea con un alcance limitado a la presentación de la declaración - autoliquidación, en la Orden HAC/277/2019, impugnada. Según el escrito de oposición de la Administración, sería base suficiente para imponer esta obligación lo previsto en el art. 98.4 LGT que señala que «[...] 4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria [...]».

En la misma línea, cita en apoyo de su posición el art. 96.5º LIRPF don de se establece que «[...] 5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos [...]».

Por último, también el art. 117 del RGAT, sobre, Presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, que dispone:

«[...] 1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos. [...]».

Sostiene la defensa de la Administración que existiría una sólida habilitación legal en esas normas tributarias para que la disposición reglamentaria, con rango de Orden, determine «los supuestos y condiciones de presentación por medios telemáticos o electrónicos».

No cabe aceptar esa conclusión. El art. 98.4 LGT debe interpretarse en relación con el art. 96. 2 LGT, derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, que dispone :

«[...] 2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento [...]».

Es indudable que tanto por su posición sistemática como por su contenido, el art. 96.2 LGT expresa un auténtico principio general del ordenamiento jurídico tributario. Sistemáticamente está situado en la regulación de los principios generales de los procedimientos de aplicación de los tributos, concretamente en el Título III, y dentro de su Capítulo I, Principios Generales, en la Sección IV, que lleva por rúbrica “*Tecnologías informáticas y telemáticas*”. Y en cuanto a su contenido, la mera lectura del art. 96.2 LGT evidencia que el legislador ha reconocido en el mismo el derecho de los ciudadanos, que no obligación, a utilizar los medios electrónicos, y el deber de la Administración de promover su utilización.

En efecto, el apartado 1 del mismo art. 96 señala que la Administración tributaria “promoverá” la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan. Pero el verbo “promover” significa, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, impulsar el desarrollo o la realización de algo, no a imponer el resultado. Por tanto la Administración puede realizar acciones que propicien y faciliten la consecución de determinado objetivo, en este caso la utilización de “técnicas y medios electrónicos, informáticos y medios telemáticos”, pero no puede imponer su utilización obligatoria a los ciudadanos, en tanto que obligados tributarios, a los que, como reconoce el art. 96.2 LGT, se les reconoce el derecho a relacionarse con la Administración, y a hacerlo con las garantías necesarias a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pero no la obligación de hacerlo, no desde luego como resultado de esta norma, cuyo significado como principio general de ordenamiento jurídico tributario resulta patente.

Es en el contexto de este principio general que configura el derecho - que no el deber- de los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria, como ha de ser interpretado el art. 98.4 LGT, situado en el capítulo II (normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios) del mismo Título III, así como el art. 96.5 LIRPF. El art. 98.4 LGT habilita al Ministro de Hacienda, en el ámbito de las competencias del Estado, para determinar los “supuestos y condiciones”, en que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. El art. 96.5 LIRPF, con una dicción muy parecida, dispone que «[...] 5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos [...]». Por su parte, la disposición final décima de la LGT habilita al Ministro de Hacienda

para dictar las correspondientes normas de desarrollo aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios, por tanto, actuaciones realizadas por la Administración y procedimientos instruidos por la misma, cuando se realicen por medios electrónicos, informáticos o telemáticos. Esta norma no habilita para imponer deber alguno a los obligados tributarios, respecto a los que es aplicable el tantas veces citado art. 98.4 LGT. Tampoco ofrece elementos diferentes el art. 117 del RGAT, que utiliza la misma expresión sobre la habilitación al Ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Pues bien, proclamado en el art. 96.2 LGT el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, no cabe interpretar que la habilitación legal del art. 98.4 LGT, al igual que la contenida en el art. 96.5 LIRPF o en el art. 117 RGAT, permitan al Ministro de Hacienda establecer con carácter general una obligación allí donde el art. 96.2 LGT establece un derecho. Y eso es, cabalmente, lo que hace la Orden HAC/277/2019, impugnada, pues el sometimiento a la obligación de presentar telemáticamente la declaración se dirige a todo el potencial colectivo de obligados tributarios por un impuesto que, como es el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, alcanza a la generalidad de las personas físicas que realicen el hecho imponible, sin distinguir ninguna condición personal que justifique que se imponga la obligación de declarar y liquidar por medios electrónicos.

Por tanto, se impone una interpretación conjunta de los arts. 98.4 LGT y 96.5º LIRPF, en relación con el principio general del derecho de los obligados tributarios a relacionarse electrónica o telemáticamente con la Administración tributaria, que proclama el art. 96.2 LGT -en la misma línea del art. 14.2 LPAC-, y de esta interpretación conjunta resulta indispensable que la disposición reglamentaria recurrida hubiera establecido las características y condiciones de determinados colectivos de personas físicas que, como establece el art. 14.3 LPAC, «[...] por su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros

motivos [...]» deban relacionarse obligatoriamente por medios electrónicos con la Administración, delimitando así los supuestos y condiciones del alcance de esa obligación. Determinar los supuestos y condiciones no se refiere, como sostiene la Abogacía del Estado, al establecimiento de los diferentes modelos de declaración. Esa facultad la establece el art. 98.3 LGT y el art. 96.2 primer inciso de la LIRPF, pero a continuación, dentro de los diferentes modelos de declaración establecidos, o en su caso del único, la acción de determinar los supuestos y condiciones de presentación por medios telemáticos o electrónicos de esos modelos, es algo sustancialmente diferente, que exige aislar los presupuestos bajo los que se impone la obligación de presentar electrónicamente el modelo de declaración, de aquellos en los que no es obligatoria tal forma de relación, aunque el ciudadano sigue teniendo derecho, si es posible, a hacerlo electrónicamente (art. 96.2 LGT) y la Administración debe promover las condiciones necesarias para satisfacer este derecho.

En definitiva, determinar los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios electrónicos o telemáticos no significa que la ley autorice a la norma reglamentaria a dejar sin efecto el derecho, que es lo que hace la Orden HAC/277/2019, sino que requiere identificar que características o circunstancias concurren en determinados obligados tributarios, que les diferencien del conjunto de los obligados tributarios -para los que relacionarse electrónicamente es un derecho- y que justifican la pertinencia de imponerles la obligación de relacionarse necesariamente de forma electrónica, en lugar del derecho, ejercitable o no, a hacerlo en esta forma. El art. 14.2 LPAC establece aquí una serie de criterios que, en ausencia de previsión específica de la ley tributaria, deben ser aplicados supletoriamente conforme al art. 7.2 LGT y el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

SÉPTIMO.- *Fijación de la doctrina jurisprudencial.*

Como culminación de todo lo razonado, declaramos como doctrina jurisprudencial que no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados

tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración, recogida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen, en atención a razones de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, que se imponga tal obligación, que constituye una excepción al derecho de los ciudadanos a ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento, reconocido en el art. 96.2 LGT.

OCTAVO.- *Resolución de las pretensiones.*

En consecuencia, debe ser estimado el recurso de casación, con anulación de la sentencia recurrida en cuanto desestimo el recurso contencioso-administrativo, al ser contraria a la interpretación de los arts. 96.2 y 98.4 LGT y 96.5 LIRPF, en relación al art. 14.3 LPAC, establecida en la doctrina jurisprudencial que hemos fijado. Casada y anulada la sentencia recurrida, debemos resolver las pretensiones deducidas y, por las razones ya expuestas, estimamos el recurso contencioso-administrativo, con declaración de la nulidad de los preceptos de la Orden HAC/277/2019 que son impugnados en la demanda, a saber, el art. 9.1, el art. 15, apartados 1 y 4, y la disposición final primera, uno, preceptos que vulneran el art. 96.2 LGT, puesto que no satisfacen las condiciones de la habilitación reglamentaria encomendada al Ministro de Hacienda por los arts. 98.4 LGT y 96.5 LIRPF, en relación al art. 14.3 LPAC. Conviene precisar que, respecto al alcance de la impugnación de los referidos preceptos de la Orden HAC/277/2019, la parte demandada, Administración General del Estado, ha hecho una oposición global a la demanda, pero no cuestiona que sean todos y cada uno de ellos relevantes, y que lo sean en todo su contenido, para imponer, como resultado del conjunto de sus previsiones, la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria a los efectos que en los mismos se establecen, imposición que se realiza sin cumplir los presupuestos establecidos por las

disposiciones de rango legal que establecen la habilitación a la norma reglamentaria.

NOVENO.- *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, habida cuenta de las serias dudas de derecho que la cuestión litigiosa ha suscitado, no ha lugar a hacer especial imposición por lo que, de conformidad con el art. 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento jurídico séptimo:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 6391/2021, interpuesto por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales contra la sentencia dictada el 8 de junio de 2021 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso núm. 1091/2019. Casar y anular la sentencia recurrida en cuanto desestimó el recurso contencioso-administrativo y mantener el pronunciamiento estimatorio de la sentencia recurrida en cuanto, estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo, anula y deja sin efecto el Anexo A2, epígrafe Reserva para las inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas .

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 1091/2019 promovido por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales frente a la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 13 de marzo). Declarar la nulidad de los artículos 9.1, 15.1 y 4, así como de la disposición final primera, apartado Uno, de la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.