



Roj: **ATS 8331/2022 - ECLI:ES:TS:2022:8331A**

Id Cendoj: **28079130012022201071**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **25/05/2022**

Nº de Recurso: **6391/2021**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 2716/2021,**  
**ATS 8331/2022**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 25/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6391/2021

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6391/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente



D.<sup>a</sup> María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.<sup>a</sup> Ángeles Huet De Sande

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de mayo de 2022.

## HECHOS

### PRIMERO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales ["AEDAF"], preparó recurso de casación 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 nº 1091/2019, interpuesto 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"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes disposiciones que forman parte del Derecho estatal: 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 (BOE de 2 de octubre) ["LPAC"]; y los artículos 7.2 y 97.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, pues la sala *a quo* entiende ajustado a Derecho que en la Orden HAC/277/2019 se establezca la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], con carácter obligatorio, por medios electrónicos a través de Internet, sobre la base de considerar que no resulta aplicable el artículo 14 LPAC, en virtud de la Disposición adicional primera, apartado 2, de la propia LPAC, que determinaría la aplicación de la normativa específica tributaria en materia de actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, cuando, en opinión de la recurrente, dicha exigencia resulta huérfana de sustento legal.

Sostiene así que "[...] no encontramos [...] un precepto tributario con base legal suficiente que permita una exclusión generalizada de lo preceptuado por el artículo 14 LPA como la que se propugna en la sentencia impugnada". Y, al mismo tiempo, mantiene que "[...] no resulta razonable y [...] además es contrario a normativa con rango legal [...] que a través de una regulación de tan escaso rango normativo y finita vocación de permanencia como el que tiene una orden de un ministro se venga a socavar un derecho que, hasta el momento, únicamente resultaba limitado para determinados grupos de contribuyentes y no para la generalidad de ellos, como es el de relacionarse con la Administración por vías que no sean necesariamente electrónicas"; habida cuenta que "[...] los artículos 98.3 y 4 LGT, 117 RGAT y 96.5 LIRPF que se transcriben en la sentencia como supuesto fundamento normativo del desarrollo reglamentario realizado por la Orden Ministerial impugnada, lo que regulan es una simple habilitación al ministro del ramo para que establezca las condiciones y supuestos de presentación por medios telemáticos, pero en ningún caso cabe interpretar que con esa habilitación se esté permitiendo que esos "supuestos y condiciones" sean todos, como ocurre en el caso objeto de la presente *litis*, es decir, que la presentación electrónica resulte obligatoria en todos los supuestos y condiciones".

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c) y g) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), LJCA.

**SEGUNDO. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.**



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, habiendo comparecido la AEDAF, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### PRIMERO. Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la asociación recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).
2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].
3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]; y que (iii) resuelve un proceso en el que se ha impugnado una disposición de carácter general [ artículo 88.2.g) LJCA]; siendo así que, además, (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

### SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) La AEADF interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la Orden HAC/277/2019, que se tramitó con el número 1091/2021 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho tercero *in fine* con el siguiente tenor literal:

"[...] 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 citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

### TERCERO. Marco jurídico.

1. A estos efectos, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 14 LPAC, relativo al Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, que dispone que:

"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".

Asimismo, el apartado segundo de la DA 1ª LPA, que previene que:

"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 [...]".

Del mismo modo, el artículo 7.2 LGT, referente a las fuentes del ordenamiento tributario, según el cual "[t]endrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común"; y el artículo 97.2 LGT, sobre la regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios, que determina que: "[l]as actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo. b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos".

2. Deberá tenerse en consideración, adicionalmente, el 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:

"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".

De igual modo, se ha de tener en cuenta el artículo 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".

Como también el 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 [...]"

Y el 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".

De igual forma, el artículo del 117 del 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"], cuyo objeto es la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución:

"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 registrará por su normativa específica".

3. A lo expuesto, se ha de añadir los artículos 9.3 y 31.3 de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978 (BOE de 29 de diciembre) ["CE"], que consagran los principios de jerarquía normativa y seguridad jurídica y reserva de ley en materia tributaria, respectivamente, en conexión con los principios de actuación de la Administración pública, previstos en el artículo 103.1 CE.

4. 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".

#### **CUARTO. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.**

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

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.

#### **QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA]; y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

En efecto, al margen de que este asunto verse respecto de un impuesto que afecta a un amplio número de contribuyentes, como es el IRPF, se suscitan dos cuestiones de relevancia en el recurso que ahora nos ocupa. Por una parte, el alcance y extensión del carácter supletorio de la normativa sobre el procedimiento



administrativo contenida en la LPAC respecto de los procedimientos tributarios. Se trata de esclarecer si la regulación existente en la LPAC en materia de derechos y obligaciones de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas resulta aplicable, con carácter supletorio, al ámbito tributario, toda vez que no existe un precepto equivalente en la LGT, con excepción del artículo 96, cuyo contenido es escueto; debiendo ponerse de relieve que este artículo mantiene su redacción original desde la aprobación de la Ley en el año 2003, sin que, por tanto, se haya adaptado a la situación actual, en la que el uso de los medios electrónicos se ha extendido de forma notable. Y, por otra parte, aclarar si una regulación de tal índole, que afecta a los derechos y deberes de los ciudadanos, cabe ser efectuada por vía de una norma reglamentaria de segundo grado o nivel, como es el caso de una orden ministerial; en particular, si la facultad del Ministerio de Hacienda para aprobar modelos de declaración alcanza a establecer que la forma de presentación deba llevarse a cabo, ineludiblemente, de forma telemática.

2. Además, es preciso indicar que en la sentencia de 9 de febrero de 2022 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Rec. 392/2021, ES:TSJPV:2022:14) se declara la nulidad de determinados preceptos de un Reglamento foral del IRPF, al considerar que no cabe establecer la obligación general de que todas las personas físicas se relacionen con la Administración por medios electrónicos, razonando cuanto sigue:

"Como hemos indicado el art. 102 de la NF 13/2013 modificado por la NF 5/2020, de 15 de julio, establece que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto "a través de la sede electrónica de la Diputación [...] con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan".

Se trata de una norma procedimental, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tanto la NFGT ( art. 96.4), como la LGT ( art.98), como el art. 14.3 de la Ley 39/2015 contienen una habilitación para imponer la excepción al derecho de las personas físicas de elegir la forma de relacionarse con la Administración, que la STS de 06/05/2021 entiende que deben entenderse referida al Consejo de Ministros (mediante RD). El art. 102.1 de la NF 13/2013 establece dicha obligación en relación con el IRPF "con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan".

Como puede observarse el art. 14.3 [LPA] establece la posibilidad de excepción a la regla general de elección de las personas físicas ( art. 14.1); la LGT y la NFGT también la contemplan en los arts. 98.4 y 96.4, en sus respectivos ámbitos, estableciendo la posibilidad de que se determinen reglamentariamente "los supuestos y condiciones" en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones. Y el art. 102.1 de la NF de IRPF establece esta misma obligación, "con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan".

Entre el art. 102 de la NF 13/2013 y el art. 73.1 del DF se da, sin embargo, una situación paradójica, en la medida que ambos preceptos se remiten a los "límites y condiciones previstos" en el art. 102 de la NF (el art. 73.1 del DF), y "los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan" (el art. 102.1 de la NF). Es decir, el art 102 modificado remite al Decreto Foral el establecimiento de "límites y condiciones". Pero el Decreto Foral no los establece, remitiendo a "los límites y condiciones previstos en el artículo 102 de la Norma Foral". En consecuencia, no se establecen ni "límites ni condiciones".

Es decir, no se establecen reglamentariamente ni límites ni condiciones, lo que contraviene el propio tenor literal del art. 102 de la NF, para concluir que todos los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto a través de la sede electrónica.

Puesto que se trata del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no se establecen "límites ni condiciones", la conclusión sería que todos los obligados tributarios por este Impuesto "acreditan" que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para hacer efectiva esta obligación, puesto que el art. 14 [LPA], además de establecer en el apartado 2 quienes están obligados a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas, admite que reglamentariamente pueda establecer la obligación "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".

El Decreto Foral obvia cualquier reflexión al respecto para sostener las razones por las que no se establece ningún límite, cuando los obligados tributarios son personas físicas que, según la regla general, tienen derecho de opción en su relación con las Administraciones Públicas. Efectivamente el art. 14.1 [LPA] así lo reconoce, aunque pueda reglamentariamente establecerse la obligación "para determinados procedimientos" y "ciertos colectivos de personas físicas....". Y tanto la NFGT 2/2005 ( art. 96.4) como la LGT (art. 98), establecen que reglamentariamente se podrán determinar los "supuestos y condiciones" en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones; el art. 102 de la NF 13/2013, modificado, así lo contempla, en relación con IRPF, cuando afirma que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por éste impuesto a través de la sede electrónica [...], "con los límites y condiciones



que reglamentariamente se establezcan". Y desde esta perspectiva, y sin profundizar en la relevancia que pudiera tener la sustitución de la expresión "supuestos y condiciones" por "límites y condiciones", no es preciso cuestionar el precepto de la NF 13/2013 (el art. 102.1 modificado por NF 5/2020), para concluir que el art. 73 del Decreto Foral es nulo, porque no cumple con lo establecido en dicho precepto, sino que en un giro expresivo, remite a la propia NF la fijación de "límites y condiciones".

Como se indica por la parte recurrente el Decreto Foral no contiene ninguna motivación de las razones que les permite concluir que todos los obligados tributarios por IRPF [...] reúnen las características que establece el art. 14.3 [LPA], 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".

**3.** Asimismo, debemos señalar que la sentencia 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 artículo 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 artículo 24.1.f) de la Ley 50/1997, de 20 de noviembre, del Gobierno.

Del mismo modo, se ha de tener presente que, 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, 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.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a afirmar que no se contiene en la Ley General Tributaria un régimen completo y autónomo de acceso a la información, y sí un principio o regla general de reserva de los datos con relevancia tributaria como garantía del derecho fundamental a la intimidad de los ciudadanos ( art 18 CE). Por ende, las específicas previsiones de la LGT sobre confidencialidad de los datos tributarios no desplazan ni hacen inaplicable el régimen de acceso que se diseña en la Ley 19/2013, de Transparencia y Buen Gobierno (Disposición Adicional 1ª)".

**4.** Por otra parte, conviene recordar que por auto de 19 de noviembre de 2020 (ES:TS:2020:10786A) se admitió el recurso de casación RCA/4727/2020, formulado por la misma asociación recurrente frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2020 [Rec. 802/2017 (ES:AN:2020:1133)] a que hace alusión la ahora impugnada y donde se indica que cuenta con interés casacional determinar si, de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley - referidos tanto a la creación de nuevas obligaciones de información como a las infracciones y sanciones derivadas de un eventual incumplimiento de tales obligaciones formales-





de proporcionalidad y de prohibición de la retroactividad en materia tributaria, la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el Modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales es o no conforme a Derecho.

5. Finalmente, no resulta ocioso añadir que la cuestión que suscita este recurso entronca con el problema de la denominada "brecha digital" y una reciente campaña, en la que se ha puesto de relieve la necesidad del mantenimiento de la atención presencial en el sector bancario, no siendo dable que la actividad en este ámbito excluya a aquellas personas que no pueden -o quieren- que se desarrolle de forma electrónica. No en vano, esta campaña ha generado que se registren distintas iniciativas en el Congreso de los Diputados por parte de sus grupos parlamentarios, incluyendo, entre otras, una proposición no de ley destinada a aplicar el principio constitucional de no discriminación por razón de edad en el campo digital. En concreto, plantea ayudas de asistencia y medios presenciales alternativos para facilitar el acceso a servicios públicos digitales a quienes, por su edad o situación de vulnerabilidad social, no cuenten con competencias digitales o medios técnicos para acceder a estos servicios.

#### **SEXTO. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 14, 129 y apartado segundo de la Disposición adicional primera LPAC, artículo 96.5 LIRPF, artículos 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 LGT y artículo 117 RGAT, en conexión con los artículos 9.3, 31.3 y 103.1 CE.

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.

#### **SÉPTIMO. Publicación en la página web del Tribunal Supremo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **OCTAVO. Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6391/2021, preparado 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 n.º 1091/2019.

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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.



6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ