

La obligación de presentar declaraciones tributarias de forma electrónica

Análisis de la [STS de 11 de julio de 2023, rec. núm. 6391/2021](#)

Esaú Alarcón García

*Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL (España)*

earlaron@gibernau.es | <https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Extracto

En el año 2018, siguiendo su tradicional senda para imponer nuevas obligaciones a un mayor número de contribuyentes, la Administración tributaria impulsó un cambio normativo que interdió por vez primera la posibilidad de presentar el formulario del impuesto sobre la renta de las personas físicas en formato papel. Se pasaba, así, a establecer la obligatoriedad de relacionarse electrónicamente con la Administración al común de los ciudadanos, sin tener en cuenta su edad, origen, condición, residencia u otras circunstancias personales. En ese momento, una asociación inició una lucha por la defensa de los derechos y garantías del contribuyente, alegando la ausencia de base legal para fijar reglamentariamente tan gravoso deber. De resultados de ello, el pasado 11 de julio de 2023 el Tribunal Supremo resolvió el recurso de casación presentado por la asociación recurrente, declarando la nulidad de los preceptos de la orden ministerial impugnados al considerar que no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración.

Publicado (en avance *online*): 18-10-2023

Nota: Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación», financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033.

Cómo citar: Alarcón García, E. (2023). La obligación de presentar declaraciones tributarias de forma electrónica. (Análisis de la STS de 11 de julio de 2023, rec. núm. 6391/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 149-162. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19395>

1. Supuesto de hecho

En fecha 13 de marzo de 2019, se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) 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.

La disposición final de la orden citada modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, eliminando de su artículo 2 b) la mención al modelo 100, que habilitaba a los contribuyentes para presentar dicho formulario mediante papel impreso.

Con idéntico objetivo, el artículo 9.1 de dicha disposición de carácter general establece:

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 [...] (el subrayado es nuestro).

El transcrito artículo omite expresamente el apartado b) de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, el cual hace referencia a la posibilidad, por parte de los contribuyentes, de presentar autoliquidaciones tributarias mediante papel impreso.

Por su parte, el artículo 15.1 de la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, dispone:

con carácter general, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas *podrán* presentar por medios electrónicos la declaración correspon-

diente a este Impuesto, con sujeción a las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre [...].

A pesar de la aparente voluntariedad en la presentación de la declaración por medios electrónicos prevista en dicho apartado, el inciso cuarto del mismo artículo pone de manifiesto –en lo que resulta una evidente antinomia reglamentaria– que «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 [...].», artículo este último que, como quedó dicho, resultó modificado por la disposición final de esta misma norma y que tiene como efecto impedir la presentación en formato papel impreso por parte de la totalidad de contribuyentes del impuesto con mayor número de declarantes: el IRPF.

En otras palabras, aunque el artículo 15.1 de la citada disposición reglamentaria exponga que los contribuyentes **podrán** presentar por medios electrónicos su declaración, del inciso cuarto del mismo artículo se deduce que, de forma obligatoria, **deberán** presentar su declaración por medios telemáticos, impidiendo su formalización en papel impreso.

Tal intencionalidad queda patente, por demás, en la redacción del preámbulo del texto reglamentario de continua referencia, al señalar textualmente lo siguiente:

esta orden ministerial 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. *Esta modificación se debe a la supresión de la posibilidad de 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 del modelo 100, declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) interpuso ante la Audiencia Nacional, en fecha 7 de mayo de 2019, recurso contencioso-administrativo frente a los artículos 9, apartado 1.º; 15, apartados 1.º y 4.º, y la disposición final primera de la citada norma reglamentaria, así como frente al apartado relativo a la «Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994)», anexo A2, del modelo de declaración-liquidación aprobada por la mencionada norma, no siendo este último aspecto objeto de análisis en el presente trabajo¹.

¹ Debe destacarse que, con idéntica encomiable voluntad de depuración del ordenamiento jurídico y de defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos, la misma AEDAF ha impugnado también, por los mismos motivos, las sucesivas órdenes ministeriales que han regulado la forma de presentación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2019, 2020, 2021 y 2022, encontrándose todas estas litis pendientes de resolución por parte de la Audiencia Nacional a la fecha de redacción de este comentario.

El día 8 de junio de 2021, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó, a través de su Sección Séptima, sentencia (rec. núm. 1091/2019 –NFJ082945–) en virtud de la cual estimó en parte el recurso promovido por la AEDAF frente a la disposición de carácter general de continua referencia, procediendo a anular y dejar sin efecto el anexo A2, epígrafe «Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas», desestimando la reclamación en lo que se refiere a la obligatoriedad de la presentación electrónica del IRPF.

El 23 de julio de 2021, la asociación recurrente presentó escrito de preparación de recurso de casación frente a la sentencia desestimatoria emitida por la Audiencia Nacional, considerando que debía ser casada, al entender que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, con arreglo a lo dispuesto en las letras b), c) y g) del artículo 88.2 de la reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), así como con arreglo a la presunción establecida en el artículo 88.3 a) del mismo texto normativo.

Mediante escrito de 21 de febrero de 2022, para mejor proveer, la representación procesal de la AEDAF aporta al procedimiento ante el Alto Tribunal la Sentencia de 9 de febrero del mismo año, dictada por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (rec. núm. 392/2021 –NFJ090874–), por la cual procede a anular determinados preceptos de un reglamento foral que, de forma idéntica a la orden ministerial objeto de la presente litis, obligaba a presentar la declaración del IRPF a la totalidad de contribuyentes por dicho impuesto del territorio foral de Vizcaya de forma telemática, en la sede electrónica de la diputación foral correspondiente.

Esta circunstancia comportaba que pudiera entenderse producida una nueva situación que permite entender la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con el apartado a) del artículo 88.2 de la LJCA, al existir una palmaria contradicción exegética entre la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de litis y la dictada por dicho Tribunal Superior, ante cuestiones sustancialmente iguales.

Mediante Auto de fecha 25 de mayo de 2022 (rec. núm. 6391/2021 –NFJ086482–), la Sección Primera de la Sala Segunda del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación presentado, al entender que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, con relación a la cuestión consistente en

determinar si 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, resultaba ajustada a Derecho.

Las normas que han centrado el debate, en esta discusión judicial, han sido los artículos 14, 129 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),

el artículo 96.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), los artículos 7.2, 96.1 y 2, 97.2 y 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y el artículo 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 (RGAT), todos ellos en íntima conexión con los artículos 9.3, 31.3 y 103.1 de nuestra Carta Magna que consagran los principios de jerarquía normativa, seguridad jurídica y reserva de ley en materia tributaria, así como los principios de actuación de la Administración pública.

El día 11 de julio de 2023, el Tribunal Supremo dictó su Sentencia 953/2023 (rec. núm. 6391/2021 –NFJ090508–) en la que, resolviendo la discusión objeto de este comentario, declara como doctrina jurisprudencial –en su fundamento jurídico séptimo– que no resulta

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.

A resultas de ello, nuestro Alto Tribunal estima el recurso de casación promovido por la asociación recurrente, casando y anulando la sentencia emitida por la Audiencia Nacional al ser contraria a la interpretación de los artículos 96.2 y 98.4 de la LGT y 96.5 de la LIRPF, en relación con el artículo 14.3 de la LPAC, según la doctrina casacional fijada, declarando asimismo la nulidad de los preceptos impugnados –a saber, los arts. 9.1, 15.1 y 4 y la disp. final primera.uno– «puesto que no satisfacen las condiciones de la habilitación reglamentaria encomendada al Ministro de Hacienda por los artículos 98.4 LGT y 96.5 LIRPF, en relación al artículo 14.3 LPAC» (FD 8.º).

2. Doctrina del tribunal

El preámbulo de la orden ministerial sobre la que versa la litis señala, como una de sus principales novedades, lo siguiente:

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 la Administración Tributaria. En su lugar, la declaración *deberá* presentarse por medios electrónicos a través de internet [...].

El término «deberá», señalado en cursiva en la cita anterior, pone de manifiesto que, lo que hasta el periodo impositivo anterior resultaba una opción, una posibilidad, es decir, en definitiva, una alternativa para el contribuyente del IRPF, ese año se convertía en un deber, en una obligación, esto es, en una pesada carga indirecta más para el común de los ciudadanos.

Para dar contenido a este desiderátum «el convertir la posibilidad de presentar la declaración de renta por vía electrónica en una obligación, haciendo desaparecer la posibilidad de presentarla en papel», la norma introduce una serie de preceptos que tienen como destino hacer imposible formalizar la presentación de la declaración de este impuesto por otra vía que no sea la electrónica.

Así, si bien en el proyecto de orden que fue sometido a observaciones e información pública los cambios proyectados se reducían a modificar a través de su disposición final primera la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, para hacer desaparecer el método de presentación de papel impreso para el modelo 100 –p. 36 de 481 del expediente–, en el proyecto posterior a las observaciones y en la orden definitivamente publicada en el BOE el engranaje reglamentario para coartar esa posibilidad se multiplicó, alterando también con esta única finalidad la redacción de los artículos 9, apartado 1; 15, apartados 1 y 4, y la citada disposición final primera.

En definitiva, todos los preceptos impugnados tienen como voluntad inequívoca eliminar la posibilidad de que el modelo 100, relativo al IRPF, pueda ser presentado en papel, tal y como venían haciendo miles de contribuyente hasta la campaña de renta de 2019.

Resulta obvio que un cambio tan trascendental, producido en el principal tributo del sistema tributario, con el mayor número de contribuyentes censados de todos los tributos en vigor y con una recaudación que hace que nuestro sistema cumpla el principio de progresividad patrocinado por la Carta Magna, supone una alteración *in malam partem* en la situación del conjunto de contribuyentes que debe rechazarse enérgicamente, tanto por suponer una innovación normativa de gran calado que nunca debería haberse llevado a cabo por vía reglamentaria, como –lo que es peor– por tratarse de un exceso que va en contra de la normativa general que regula la relación de los contribuyentes con la Administración pública y, más en concreto, con la tributaria.

Así, en cuanto al primer estadio de la crítica señalada, el exceso reglamentario *in peius*, la eliminación de la posibilidad de presentación en papel del formulario supone trastocar el nudo gordiano de una relación tributaria, como es la relativa al concepto tributario IRPF, que afecta a millones de contribuyentes y a un impuesto con un gran potencial recaudatorio, convirtiendo lo que hasta ese momento era una obligación de dar, en una obligación de dar condicionada –por vía reglamentaria– en su forma de cumplimiento.

Este hecho supone la obligación de que la masa total de contribuyentes del IRPF –es decir, un porcentaje muy elevado de la población española– no solo tenga obligación de disponer de un sistema informático donde confeccionar su declaración, sino también la novedosa obligación de disponer de conexión a internet para llevar a cabo su autoliquidación. Dicha circunstancia elimina el derecho a la desconexión digital, además de olvidar que muchos ciudadanos no disponen –porque no pueden o porque no quieren– de esa posibilidad, de la misma manera que dicha conexión no llega a todos los lugares y, donde lo hace, no siempre lo hace con la misma calidad.

En resumen, nos encontramos con una pesada carga administrativa sobre los hombros del ciudadano, que le obliga a contratar a un profesional o a disponer de conexión a internet para poder cumplimentar su declaración de renta, y que se superpone a otras cargas a lomos del contribuyente, como el propio mecanismo generalizado de autoliquidación de los tributos que ha aumentado hasta el paroxismo desde su implantación inicial en los años 80 del siglo pasado.

Desde esta perspectiva, podría entenderse que tal innovación reglamentaria supondría un exceso reglamentario por su carácter *ultra vires*. Ello, no obstante, la Audiencia Nacional entendió que sí existían normas con rango de ley en el ámbito tributario que habilitan, apriorísticamente, una norma de este tipo. Así las cosas, para dicho órgano jurisdiccional la base legal se encontraría en los artículos 98.3 y 4 de la LGT y 117 del RGAT, así como el artículo 96.5 de la LIRPF.

Admitido el cumplimiento del principio de reserva de ley, sin embargo, el Tribunal Supremo considera que la regulación reglamentaria enjuiciada resulta *contra legem*, al obligar a todos los contribuyentes del IRPF a presentar sus declaraciones obligatoriamente por vía electrónica, en contra de lo preceptuado en el artículo 96.2 de la LGT y el artículo 14.3 de la LPAC.

En efecto, la sentencia del Tribunal Supremo que aquí se analiza señala –FD 6.º– que «el artículo 98.4 LGT [que es el que habilita al Ministro, en el ámbito de las competencias del Estado, para ejercitar una posible delegación normativa a la vía reglamentaria de las condiciones y supuestos en que los obligados deben presentar por medios telemáticos sus declaraciones tributarias] debe interpretarse en relación con el artículo 96.2 LGT, derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración», resultando, por lo tanto,

indudable que tanto por su posición sistemática como por su contenido, el artículo 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.

Así las cosas,

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 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.

La exégesis que lleva a cabo el Tribunal Supremo parte de la consideración de la relación electrónica con la Administración tributaria como un derecho, y no como un deber, pero fundamenta tal principio no en el apartado 1 del artículo 14 de la LPAC –como defendía la representación procesal de la asociación recurrente– sino del artículo 96.2 de la LGT que se erige, así, en norma esencial para los derechos de los contribuyentes.

Con esta interpretación no se niega la posibilidad de que una disposición de carácter general imponga la presentación por medios electrónicos de determinados formularios tributarios, pero, a tales efectos, resultaría preciso que la norma reglamentaria de que se trate estableciera las características y condiciones del colectivo que, en aplicación del artículo 14.3 de la LPAC, disponga de capacidad económica, técnica o profesional para relacionarse electrónicamente con la Administración.

En otras palabras, la sentencia objeto de análisis niega la aplicación directa del artículo 14 de la LPAC visto en su conjunto, a pesar del carácter *principalista* de este precepto que fue alegado por la parte recurrente. Asimismo, también niega la aplicación supletoria del primer apartado del citado artículo 14 de la LPAC, al entender aplicable sus sosias en el ámbito tributario, incardinado en el artículo 96.2 de la LGT.

Sin embargo, sí que entiende que resulta perfectamente operativa en el ordenamiento tributario, por el carácter supletorio de la norma administrativa ex disposición adicional primera de la LPAC, la excepción condicionada prevista en el artículo 14.3 de la LPAC, que establece lo siguiente:

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.

Advierte el juzgador en última instancia, además, que «la regulación del art. 14.2 LPAC [entendemos que es un lapsus, refiriéndose realmente al apartado 3 del precepto] 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».

Con este último aserto se viene a separar, todavía más si cabe, al ordenamiento tributario de las leyes que rigen la relación del ciudadano con la generalidad de las Administraciones públicas, haciendo de peor condición a aquel en su concreta condición de contribuyente. En otros términos, podría decirse que el ordenamiento tributario resulta mucho más permeable a las inmunidades de poder que el resto de derecho público, al permitirse que una norma reglamentaria del más ínfimo rango normativo pueda llegar a sustituir un precepto de carácter legal.

A pesar de ello, advierte el Tribunal Supremo:

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 qué 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 justifiquen 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 artículo 14.2 [entendemos que se refiere al 14.3] LPAC establece aquí una serie de criterios que, en ausencia de previsión específica de la ley tributaria, deben ser aplicados supletoriamente [...].

Recapitulando, para que el lector pueda resolver el rompecabezas tributario que la cuestión casacional planteaba, puede decirse que el Alto Tribunal considera en la sentencia que aquí se analiza que, con relación a la obligatoriedad de presentar electrónicamente el IRPF: a) el artículo 14 de la LPAC no se aplica directamente en el ámbito tributario, a pesar de su aparente carácter *principalista*; b) que el precepto que impide la aplicación supletoria del artículo 14.1 de la LPAC al mundo tributario es el art. 96.2 de la LGT, que establece el derecho –que no deber– de los ciudadanos a cumplir sus obligaciones tributarias por medios electrónicos; c) que el artículo 14.3 de la LPAC sí que resultaría aplicable, supletoriamente, al orbe tributario, si bien cabría que el legislador regulara un precepto similar en la norma tributaria, ya sea con rango legal o reglamentaria, que estableciera las características o circunstancias que pudieran concurrir en determinados contribuyentes para imponerles relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria².

² La Audiencia Nacional no resultó tan meticulosa en su análisis del objeto de la litis, solucionando la cuestión mediante el sencillo razonamiento de considerar inaplicable la totalidad del artículo 14 de la LPAC en el ámbito tributario, al existir supuestamente una normativa tributaria específica que lo impediría,

3. Comentario crítico

A nuestro modo de ver, el artículo 14 de la LPAC es un artículo fundamental en las relaciones entre el administrado y las Administraciones públicas, al regular el derecho y la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración, por lo que cabe considerarlo como un precepto *principalista* y, como tal, aplicable directa y no supletoriamente, y en su completitud, al ámbito tributario, de conformidad con la disposición adicional primera de la propia LPAC³.

En efecto, dicho artículo establece lo que parecen principios inalienables a la relación administrativa: que las personas físicas tienen con carácter general un derecho –y no una obligación– a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas –apartado 1–, siendo así que dicho derecho se exceptúa en una lista tasada de casos regulados en el apartado 2 del propio precepto, remitiéndose asimismo a la colaboración reglamentaria en su apartado 3.º, siempre y cuando la obligatoriedad de la relación electrónica se produzca para colectivos muy señalados y concretos, con capacidad técnica suficiente.

En nuestra opinión, cabe interpretar y resultaría más cabal, considerar directamente aplicable dicho precepto al orbe tributario, sin que esa circunstancia pueda verse alterada por la existencia de otro artículo, el 96.2 de la LGT, que nada aporta y no deja de ser un trasunto del principio general administrativo que regula el apartado 1 del artículo 14 de la LPAC.

Por demás, esta exégesis, esto es, la aplicación directa y completa del artículo 14 de la LPAC al ámbito tributario, es la que ha determinado recientemente la anulación de la norma foral vasca que, paralelamente a la disposición de carácter general objeto de la litis que

concretada en los artículos 98.3 y 4 de la LGT y 117 del RGAT, así como el artículo 96.5 de la LIRPF. Se observa, claramente, como este órgano jurisdiccional no solo olvidó la existencia del basilar apartado 2 del artículo 96 de la LGT, sino que impedía la aplicación del artículo 14.3 de la LPAC en materia tributaria.

³ Como ya hemos defendido en otro trabajo,

debe partirse de la base de que la supletoriedad patrocinada por la LPAC en su DA 1.ª –y, en idénticos términos, la anterior DA 5.ª de la LRJPAC– concierne a los procedimientos tributarios y no al régimen jurídico de la Administración Pública, de modo que las normas que regulan dicho régimen son de aplicación directa –y no supletoria– al ámbito tributario. Así lo dijo el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de enero de 1993, derivada de recurso interpuesto contra el Reglamento de la inspección de los Tributos de 1986, en la que el Alto Tribunal llega a la conclusión de que los principios de la potestad sancionadora de la LRJPAC no son materia de procedimiento sino de régimen jurídico y, por tanto, aplicables directamente al ámbito tributario, por lo que anula el artículo del Real Decreto que fue objeto de impugnación. Lo mismo cabría decir, verbigracia, de los principios generales del ámbito administrativo –merece destacar el de buena fe y la confianza legítima–, o la abstención y la recusación, que también pertenecen al espectro del régimen jurídico de las administraciones públicas y, por ende, resultan aplicables directamente al ámbito tributario. (Alarcón García, 2019).

venimos comentando, pretendió imponer la obligación de presentación electrónica del IRPF para todos los contribuyentes residentes en la Diputación Foral de Vizcaya⁴.

Lo cierto es que el Tribunal Supremo ha entendido que el artículo 14.1 de la LPAC no se aplica en materia tributaria, al resultar sustituido por el artículo 96.2 de la LGT, aunque sí admite la aplicación supletoria del apartado 3 del artículo 14 de la LPAC en tanto en cuanto no exista una regulación tributaria, legal o reglamentaria, de tan importante cuestión.

Dicho sea con el debido respeto, esta forma de entender la aplicación de los preceptos de las leyes generales administrativas al mundo tributario genera gran inseguridad jurídica, poniendo al aplicador del derecho, convertido en ave que picotea a su libre albedrío migas de pan jurídicas, ante un auténtico rompecabezas en el que debe elegir, incluso dentro del interior de un mismo precepto –como ocurre con el tan citado art. 14 LPAC– si se trata de una norma aplicable o no en materia tributaria, cual tahúr ante un juego de naipes.

Además, permitir que sea una norma de rango reglamentario la que suplante el papel del artículo 14.3 de la LPAC, comportará –y, de esto, no cabe ninguna duda– una generalización progresiva de la obligación de presentar la totalidad de los formularios tributarios, cualesquiera que sean, por vía electrónica, para todos los contribuyentes, pues esa es la voluntad impenitente de nuestras modernas autoridades fiscales.

No parece adecuado conceder tan relevante papel al poder ejecutivo, cercenando la excepcionalidad que plantea en este aspecto la norma administrativa. Eso es lo que parece señalar el final del fundamento jurídico sexto de la sentencia del Tribunal Supremo, antes transcrito, señalando que los criterios previstos tan razonablemente en el artículo 14.3 de la LPAC para imponer tal obligación cederían ante cualquier previsión específica, legal o reglamentaria, en materia tributaria.

Es cierto, como señala la resolución, que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo, permitiendo la colaboración reglamentaria. Ahora bien, lo que no resulta razonable y, en el caso, además es contrario a normativa con rango legal, es que, a través de una regulación de tan ínfimo rango normativo y finita vocación de permanencia como la que tiene una orden del ministro se venga a socavar un derecho que, hasta el momento, únicamente resultaba limitado para determinados grupos de contribuyentes y no para la

⁴ En efecto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco anuló, en su Sentencia número 72/2022, de 9 de febrero (rec. núm. 392/2021 –NFJ090874–), 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:

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 –FD quinto, *in fine* de dicha resolución–.

generalidad de ellos, como es el de relacionarse con la Administración por vías que no sean necesariamente electrónicas⁵.

En otras palabras, no puede considerarse cabal para la seguridad jurídica ni proporcionado para los derechos del ciudadano que una deslegalización en materia tributaria del artículo 14.3 de la LPAC sirva de sustento normativo para contornear un precepto fundamental para las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos de los que son vicarias⁶.

Efectuada esta crítica a la sentencia, es momento de ponderar su principal aspecto positivo y es que esa posible deslegalización del artículo 14.3 de la LPAC, esto es, la posibilidad de que en materia tributaria se determinen ciertos grupos de contribuyentes obligados a relacionarse electrónicamente, nace con un intraspasable límite, sito en el fundamento de derecho sexto *in fine* de la resolución: «requiere identificar qué características o circunstancias concurren en esos determinados obligados tributarios, que les diferencien del conjunto de los obligados tributarios [...] y que justifiquen la pertinencia de imponerles la obligación de relacionarse necesariamente de forma electrónica».

Aquí, nuestro máximo intérprete jurisdiccional ordena al poder legislativo, o ejecutivo, que, en aras de convertir el derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria en un deber, deberá motivar suficientemente el colectivo al que se pretende afectar, justificando que dispone de los medios para cumplir con tal exigencia o, si se quiere, libación ante la todopoderosa divinidad tributaria.

Ello nos lleva, indefectiblemente, a entender que a) en ningún caso va a poder establecerse un colectivo tan genérico como es el de todos los contribuyentes del IRPF, como la orden ministerial impugnada pretendía; b) que los obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria siempre, por su propia naturaleza, van a ser un colectivo determinado; y c) que la regulación que determine tal deber a ciertos contribuyentes deberá justificar su capacitación para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por vía electrónica.

Así las cosas, no va a poder ser cualquier orden ministerial la que obligue generalizada e inmotivadamente a la presentación de cualquier formulario tributario por vía electrónica a cualquier persona física o jurídica⁷.

⁵ Así lo ha venido a señalar, además, el propio Alto Tribunal en su Sentencia de 6 de mayo de 2021 (rec. núm. 150/2020 –NCJ065767–), en la que la Sección Cuarta de la misma Sala considera contraria a derecho la imposición de un sistema de relación electrónica obligatoria para la elección de plazas de formación sanitaria especializada para las titulaciones médicas.

⁶ Muy al contrario, en otros países como Alemania, como señala Sánchez Blázquez (2020, p. 134 *in fine*), la presentación electrónica de declaraciones exige una expresa y específica regulación a través de normas con rango de ley.

⁷ Es interesante resaltar la experiencia alemana, pues en dicho país este debate se produjo ya hace unos años, resolviéndose en favor de instaurar la obligatoriedad de las relaciones electrónicas con la Administración tributaria únicamente para determinados colectivos y, concretamente en los que se refiere al IRPF,

Sería deseable, al contrario, que no fueran reglamentos de tan baja estofa normativa los que regularan, formulario a formulario, tan relevante cuestión, sino que se produjera un cambio en la normativa tributaria –a poder ser, en la LGT o, en su defecto, en el RGAT– que, cual trasunto del artículo 14.3 de la LPAC, establezca la excepcionalidad de la relación electrónica, detallando las capacidades técnicas, económicas o profesionales de los colectivos que podrían verse afectados por la obligación de presentar por medios electrónicos o telemáticos sus tributos.

Un colectivo de personas físicas llamado a tal deber es, sin ningún género de dudas, el de aquellos que se encuentren en el censo de empresarios y profesionales. Junto a ellos, verbigracia, también podría establecerse la obligación de presentar electrónicamente aquellos formularios que versen sobre cuestiones de índole financiera, contable o económica que requieran una alta especialización⁸ como podría haber ocurrido, si se hubiera motivado suficientemente –cosa que no ha pasado– en el recientemente establecido modelo 721, relativo a titulares de monedas virtuales en el extranjero⁹.

En fin, como señaló el propio Consejo de Estado en sus dictámenes número 275/2015, de 29 de abril, sobre el Anteproyecto de Ley del Procedimiento Administrativo Común, y número 45/2021, de 18 de marzo, relativo al Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, la administración electrónica no puede convertirse en un fin en sí misma y, por lo tanto, no puede servir de excusa para laminar de manera injustificada los derechos y garantías de los ciudadanos, en este caso, en su condición de contribuyentes¹⁰.

para aquellos contribuyentes que ejerzan una actividad profesional o empresarial. Sobre este asunto, Sánchez Blázquez (2021).

⁸ Entendemos que, de la misma manera que todos los contribuyentes del IRPF no van a poder resultar obligados a presentar su declaración de renta electrónicamente, tampoco los obligados a presentar el modelo 720, sobre determinados bienes y derechos en el extranjero, resultan un colectivo homogéneo y al que se le presume capacidad suficiente para relacionarse electrónicamente. Abogamos, en este sentido, por una rápida modificación del citado formulario pues, a resultados de la sentencia del Tribunal Supremo objeto de comentario, su presentación puede haberse convertido en inexigible.

⁹ En fecha 29 de julio de 2023, se publicó en el BOE la Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el modelo 721 de declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, previendo únicamente su presentación por vía electrónica, sin motivación alguna acerca de la pretendida capacidad técnica de los titulares de estos activos para resultar obligados a cumplir con dicha obligación tributaria por esa exclusiva vía.

¹⁰ Sorprende como, en un reciente informe acerca de la imposición de la cita previa por parte de la Administración tributaria, al calor de algo tan mezquino como la pandemia por covid, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, considere nociva y propia «de siglos pasados» la posibilidad de que sean los propios ciudadanos los que, en un «sistema de autogestión [...] decidan libremente los días y horas a los que acudir a las oficinas», en lo que parece un claro ataque a la libertad individual, fundamento de todo sistema democrático, que no solo olvida el carácter vicario de las Administraciones públicas, sino que desde esos siglos pasados es al contribuyente al que se le ha impuesto toda la «autogestión» del sistema tributario, sin que nadie se queje de esta cuestión. Parece, pues, que dicha autogestión solo es aceptable cuando no afecta al principio de comodidad administrativa.

Referencias bibliográficas

Alarcón García, E. (2019). La nueva ley de procedimiento administrativo en el ámbito tributario. *Crónica Tributaria*, 171, 7-36.

Sánchez, Blázquez, V. M. (2020). La presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias por medios informáticos y electrónicos en Alemania: evolución nor-

mativa y situación actual. *Crónica Tributaria*, 177, 97-137.

Sánchez, Blázquez, V. M. (2021). *Las declaraciones y autoliquidaciones tributarias electrónicas en el ordenamiento jurídico alemán*. Tirant lo Blanch.