



Roj: **STSJ PV 14/2022 - ECLI:ES:TSJPV:2022:14**

Id Cendoj: **48020330022022100001**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **2**

Fecha: **09/02/2022**

Nº de Recurso: **392/2021**

Nº de Resolución: **72/2022**

Procedimiento: **Recurso contencioso-administrativo**

Ponente: **ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 392/2021

DE Ordinario

SENTENCIA NÚMERO 72/2022

ILMOS/A. SRES/A. PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a nueve de febrero de dos mil veintidos.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 392/2021 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna: el Decreto Foral 12/2021 de 9 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia, que modifica el Reglamento del IRPF, en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (BOB de 12/03/2021).

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:** Camino representada por la Procuradora DOÑA TERESA LAPRESA VILLANDIEGO y dirigida por si misma como Letrada.

- **DEMANDADA:** DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA representada por la Procuradora DOÑA MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por la Letrada DOÑA ARANTZAZU ARRANZ BILBAO

Ha sido Magistrada Ponente la Iltra. Sra. D^a. ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 12 de mayo de 2021 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora Dña. Teresa Lapresa Villandiego, actuando en nombre y representación de Dña. Camino, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Foral 12/2021 de 9 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia, que modifica el Reglamento del IRPF, en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (BOB de 12/03/2021); quedando registrado dicho recurso con el número 392/2021.



SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia que declare la nulidad de la nueva redacción dada a los siguientes artículos del Reglamento del IRPF dada por Decreto Foral 12/2021 de 9 de marzo: Artículo 73.- Obligación de declarar. Artículo 73 quater.- Canales asistenciales. Artículo 73 septies.- Representación. Artículo 74.- Notificaciones. Artículo 75 bis.- Actuaciones sobre un borrador de declaración con resultado a Devolver. Párrafo segundo del inciso a`), de la letra c). Artículo 75 ter.- Actuaciones sobre borradores de declaración con resultado a ingresar. Párrafo segundo letra a). Que se impongan las costas a la Administración demandada.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, declarando la conformidad a Derecho del Decreto Foral 12/2021, de 12 de marzo de 2021 de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

CUARTO.- Por Decreto de 21 de octubre de 2021 se fijó como cuantía del presente recurso la de indeterminada.

QUINTO.- En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 02/02/22 se señaló el pasado día 08/02/22 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Por la representación de la Sra. Camino se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Foral 12/2021 de 9 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia, que modifica el Reglamento del IRPF, en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (BOB de 12/03/2021).

Se impugnan los artículos 73, 73 quater, 73 septies, 74, 75 bis y 75 ter. Los motivos impugnatorios son los siguientes:

1.- Art. 73 y 73 quarter: contradicen los arts. 12, 14 y 16 de la ley 39/2015 de 2 de octubre, de PAC.

a) no cabe establecer la obligación general de todas las personas físicas de relacionarse con la Administración por medios electrónicos, únicamente de aquellos que quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad.

b) No se justifica qué especial capacitación encuentra la DFB en "todos los contribuyentes del IRPF". Tampoco el informe jurídico analiza el impacto **económico** presupuestario y potencial impacto de género (art. 14 del DF 2/2017 de 17 de enero).

2.- Art. 73 septies: en relación con el art. 44 de la NFGT y art. 5 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

No se puede representar a fallecidos. En el informe emitido por la Asesoría Jurídica (documento 8) se hace referencia a "algunas imprecisiones", pero no se identifican.

3.-Art. 74 y 75 bis- Notificaciones

a) no se puede establecer la obligación general de notificar exclusivamente por medios electrónicos.

b) se establece que la notificación se produce cuando se realiza el depósito en sede del acto a notificar; pero la LPA y la NFGT no lo establecen en estos términos (arts. 39/2015 y 107 de la NFGT). A pesar de la advertencia establecida por la Asesoría Jurídica se ha mantenido.

SEGUNDO.- El Decreto Foral 12/2021, de 9 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia establece en los preceptos impugnados:

Artículo 73.Obligación de declarar

1. Las y los contribuyentes estarán obligados a presentar declaración por este Impuesto **a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia partiendo del borrador de declaración a que se refieren los apartados 2 y 3 siguientes, con los límites y condiciones previstos en el artículo 102 de la Norma Foral del Impuesto y en el presente Reglamento.**

La presentación de la declaración, así como las rectificaciones de la declaración presentada o los recursos en vía administrativa que procedan, **se efectuarán por medios electrónicos exclusivamente** a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, con excepción del procedimiento relativo a las reclamaciones **económico**- administrativas regulado en el Capítulo IV del Título V de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en las disposiciones reglamentarias que se dicten en su desarrollo.

Asimismo, las actuaciones de las y los contribuyentes se entenderán realizadas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia cuando se efectúen haciendo uso de los canales asistenciales regulados en el artículo 73 quater de este Reglamento.

2. En el marco de sus actuaciones de asistencia a los y las contribuyentes y con el fin de facilitarles el cumplimiento de la obligación de presentación de la declaración, el Departamento de Hacienda y Finanzas, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, pondrá a su disposición un borrador de declaración que contendrá, en su caso, un resultado a devolver o a ingresar, en base a los datos, antecedentes o demás elementos de que disponga.

El borrador a que se refiere el párrafo anterior no producirá efectos jurídicos para los y las contribuyentes hasta que adquiera el carácter de declaración por este Impuesto en los términos previstos en el Capítulo III de este Título.

3. Partiendo de los borradores de declaración proporcionados por el Departamento de Hacienda y Finanzas, las y los contribuyentes deberán, en su caso, modificar y/o completar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en los mismos, así como acompañar su declaración de los documentos y justificantes que se establezcan, para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional, a la que se refiere la letra a) del artículo 122. 3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

4. Las personas sucesoras del causante quedarán obligadas a cumplir las obligaciones de presentar las declaraciones pendientes por este Impuesto, de conformidad con el artículo 38 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.»

Cuatro. Se añaden a continuación del artículo 73 nuevos artículos 73 bis y 73 ter, cuyo contenido coincide con el de los actuales artículos 74 y 75, respectivamente.

Cinco. Se crea un Capítulo II dentro del Título VI y a continuación del artículo 73 ter, que contiene los artículos 73 quater, 73 quinquies, 73 sexies, 73 septies, 74 y 75, con el siguiente título:

«CAPITULO II. CUESTIONES GENERALES»

Seis. Se añaden nuevos artículos 73 quater, 73 quinquies, 73 sexies y 73 septies, a continuación del artículo 73 ter, con el siguiente contenido:

« Artículo 73 quater. Canales asistenciales

A efectos de facilitar la presentación de la declaración a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, las y los contribuyentes podrán realizar **consultas, modificaciones y otras actuaciones en relación con el borrador de declaración, así como efectuar la presentación de la declaración**, a través de los siguientes canales:

a) La sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. Para ello, el contribuyente deberá hacer uso de alguno de los sistemas de identificación a los que se refiere el artículo siguiente de este Reglamento.

b) Canales telefónicos. A estos efectos, la Administración tributaria adoptará las medidas de control precisas que permitan garantizar la identificación de las y los contribuyentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 quinquies. 2 de este Reglamento,

c) La aplicación de software para su utilización en dispositivos móviles puesta a disposición por la Administración tributaria, para lo que los y las contribuyentes deberán, en primer lugar, descargar dicha aplicación de manera gratuita a través de las plataformas de descarga que se referencien en el portal web de la Diputación Foral de Bizkaia y utilizar los sistemas de identificación y contraste que en la misma se establezcan.

Debido a las características técnicas de este canal, no será posible utilizarlo para la totalidad de las operaciones a que se refiere este artículo, sin perjuicio de que se habilite su comunicación con el canal a que se refiere la letra a).

Artículo 73 septies. Representación



1. A efectos de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos en relación con este Impuesto, y de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 70 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, la Administración tributaria inscribirá de oficio la representación legal en el registro electrónico general de apoderamientos, en los supuestos y con las condiciones que se establecen a continuación:

a) **En los casos de fallecimiento de uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho, a favor del cónyuge o miembro de la pareja de hecho supérstite. La representación inscrita tendrá una validez de 5 años desde la fecha del fallecimiento.**

En el supuesto al que se refiere esta letra, cuando el cónyuge o pareja de hecho supérstite confiera a un tercero la representación ante la Administración tributaria, se entenderá asimismo conferida dicha representación en relación con la persona contribuyente fallecida, salvo manifestación expresa en contrario.

No obstante lo dispuesto en esta letra, las personas sucesoras de la persona fallecida podrán ejercer el derecho de oposición contra la inscripción de oficio de la representación a favor del cónyuge o pareja de hecho supérstite, para lo que deberán acreditar su condición.

b) En el caso de personas contribuyentes menores de edad que formen parte de una unidad familiar, a favor de ambos progenitores, o de su único progenitor, en el supuesto de que solo tengan uno. Todo ello, salvo prueba fehaciente en contrario.

c) En el caso de entidades a las que se refiere el artículo 34.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, a favor de sus miembros, herederos, comuneros o partícipes. La representación inscrita tendrá una validez de 5 años desde la fecha de inscripción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior de esta letra, las entidades a las que se refiere el mismo podrán ejercer el derecho de oposición contra la inscripción de oficio de la representación a favor de sus miembros, herederos, comuneros o partícipes, para lo cual los representantes legales de dichas entidades deberán acreditar su condición en los términos establecidos en el artículo 44.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

2. Los sucesores a los que se refiere el artículo 73.4 de este Reglamento deberán acreditar su condición y solicitar su inscripción en el registro electrónico general de apoderamientos, excepto en los supuestos a que se refiere el primer párrafo de la letra a) del apartado anterior.»

Siete. Se da nueva redacción al artículo 74, que queda redactado en los siguientes términos:

« Artículo 74. Notificaciones

Las notificaciones relativas a los procedimientos relacionados con la presentación de la declaración y con la liquidación de este Impuesto se realizarán utilizando medios electrónicos a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante comparecencia en dicha sede electrónica.»

Ocho. Se da nueva redacción al artículo 75, que queda redactado en los siguientes términos:

« Artículo 75. Uso de determinados parámetros o presunciones por la Administración tributaria

A los exclusivos efectos de la generación del borrador de declaración, la Administración tributaria podrá utilizar determinados parámetros o presunciones para la obtención del resultado, que podrán ser modificados por el o la contribuyente en su declaración.

En particular, en aquellos supuestos en los que, debiendo constar en la declaración presentada el valor de adquisición correspondiente a bienes o derechos cuya transmisión sea susceptible de generar obligaciones materiales en este Impuesto, la Administración tributaria no disponga de los datos necesarios para su determinación, el valor de adquisición que se hará constar en el borrador de declaración que se ponga a disposición del o de la contribuyente será de cero euros.»

Se añaden nuevos artículos 75 bis, 75 ter y 75 quater, a continuación del artículo 75, con el siguiente contenido:

« Artículo 75 bis Actuaciones sobre un borrador de declaración con resultado a devolver

1. Cuando el Departamento de Hacienda y Finanzas haya procedido a la puesta a disposición de un borrador de declaración con resultado a devolver:

a) Si el o la contribuyente manifiesta de forma expresa su conformidad con los datos que contenga el borrador, se entenderá cumplida la obligación de presentar declaración por este Impuesto y se procederá a practicar liquidación provisional y a abonar al o a la contribuyente el importe que resulte a devolver en el plazo máximo



de los siete días naturales siguientes al de aquel en el que se presente la declaración, excepto cuando exista discrepancia entre los datos que consten en poder de la Administración tributaria y los que contenga la declaración presentada.

Cuando el o la contribuyente modifique los datos **económicos** contenidos en el borrador de declaración puesto a su disposición por la Administración tributaria, deberá presentar declaración en los términos dispuestos en la letra c) del presente apartado.

b) Se entenderá que el o la contribuyente ha presentado su declaración conforme a los datos contenidos en el borrador de declaración en los supuestos en los que no haya confirmado ni modificado los mencionados datos **económicos** antes de la fecha que se determine por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas, ni haya manifestado expresamente su voluntad de que no se considere presentada su declaración conforme a los datos contenidos en el borrador en el mencionado plazo.

En tal caso, resultará cumplida la obligación de presentar declaración por este Impuesto, y se procederá a practicar liquidación provisional y a abonar al o a la contribuyente el importe que resulte a devolver en el plazo que se determine en la mencionada Orden Foral.

En el supuesto de que el o la contribuyente modifique los datos **económicos** del borrador de declaración puesto a su disposición por la Administración tributaria, no podrá entenderse en ningún caso presentada la declaración de acuerdo con lo previsto en esta letra. Cuando se dé esta circunstancia, se procederá según lo dispuesto en la letra c) siguiente.

c) Si el o la contribuyente manifiesta expresamente su voluntad de que no se considere presentada su declaración conforme a los datos contenidos en el borrador según lo previsto en la letra b) anterior o se encuentra en el supuesto a que se refiere el segundo párrafo de la letra a) de este apartado, quedará obligado a presentar declaración dentro del plazo voluntario establecido al efecto, y, en su caso, deberá modificar y/o aportar los datos y la documentación que resulten necesarios para la liquidación del Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

En el supuesto al que se refiere esta letra, y sin perjuicio de la posible revisión de la liquidación provisional practicada a través de un procedimiento de revisión de liquidaciones provisionales, de un procedimiento de comprobación limitada o de un procedimiento de inspección, se procederá como se establece a continuación:

a) Cuando la declaración presentada por el o la contribuyente tenga resultado a ingresar, la Administración tributaria practicará liquidación provisional con idénticos datos y resultado al de la declaración presentada, debiéndose proceder al pago del importe correspondiente en los términos establecidos en el artículo 76 de este Reglamento.

En este supuesto, cuando la Administración tributaria proceda a dictar una liquidación provisional que contenga un resultado y unos datos que no difieran de los contenidos en la declaración con resultado a ingresar previamente presentada por el o la contribuyente, dicha liquidación provisional se entenderá notificada en el momento en el que la misma se ponga a disposición del o de la contribuyente en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, entendiéndose en ese momento finalizado el procedimiento iniciado mediante declaración al que se refiere el artículo 122 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio histórico de Bizkaia. Cuando no se dé esta circunstancia, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.b) del artículo 60 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación en el supuesto de liquidaciones provisionales derivadas de declaraciones presentadas fuera del plazo voluntario y, en ambos casos, no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de revisión de liquidaciones provisionales, comprobación limitada o de alguno de los procedimientos de inspección.

b) Cuando la declaración presentada por el o la contribuyente tenga resultado a devolver, la Administración tributaria practicará liquidación provisional y se procederá a abonar al o a la contribuyente el importe correspondiente en los términos establecidos en el primer párrafo de la letra a) anterior.

En caso de que el o la contribuyente no presente declaración cuando se den las circunstancias descritas en esta letra c), resultará incumplida la obligación de presentación de declaración por este Impuesto a que se refiere el artículo 73 de este Reglamento.

2. No se considerará presentada la declaración en base a los datos contenidos en el borrador a que se refiere la letra b) del apartado 1 anterior en los siguientes supuestos:



- a) En el caso de contribuyentes a cuya disposición se haya puesto un borrador de declaración con resultado a devolver, cuando dichos contribuyentes cumplan los requisitos para generar el derecho a la deducción por descendientes a la que se refiere el artículo 79 de la Norma Foral del Impuesto en alguno de sus ascendientes.
- b) Cuando no se encuentre en poder de la Administración tributaria el dato relativo a la cuenta bancaria cuya titularidad corresponda a la persona contribuyente en la cual proceder a realizar la devolución que corresponda.
- c) En el caso de contribuyentes que no hayan presentado el contenido del libro registro de operaciones económicas a que se refiere el artículo 114 de la Norma Foral del Impuesto, dentro del plazo voluntario establecido para ello.
- d) En el caso de socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades respecto de las cuales sea de aplicación el régimen de atribución de rentas al que se refiere el artículo 11 de la Norma Foral del Impuesto, cuando les sean atribuidas ganancias patrimoniales o rendimientos distintos de aquellos procedentes de actividades económicas, así como cuando les sean atribuidos rendimientos de actividades económicas no habiendo sido presentados en plazo los correspondientes modelos 140 y 184.
- e) Cuando, por razones de índole técnico, así se establezca mediante resolución del Director General de Hacienda.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 anterior no impide que, ante la aparición de nuevos datos, el borrador de declaración que se haya proporcionado inicialmente pueda ser modificado por la Administración tributaria, previa conformidad del o de la contribuyente, con anterioridad a la presentación de su declaración.

Artículo 75 ter Actuaciones sobre borradores de declaración con resultado a ingresar

1. Cuando el Departamento de Hacienda y Finanzas haya procedido a la puesta a disposición de un borrador de declaración que tenga resultado a ingresar y el o la contribuyente esté de acuerdo con el mismo, deberá prestar su conformidad de forma expresa a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia antes del fin del plazo voluntario de presentación de declaraciones.

En el supuesto anterior, se entenderá cumplida la obligación de presentar la declaración por este Impuesto, y el o la contribuyente deberá proceder al pago de la deuda tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de este Reglamento y será de aplicación lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero de la letra a) del apartado 2 siguiente.

2. Si el o la contribuyente no manifiesta su conformidad de forma expresa, quedará obligado a presentar declaración dentro del plazo voluntario de presentación, y deberá, en su caso, modificar y/o aportar los datos y la documentación que resulten necesarios para la liquidación del Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

En el supuesto al que se refiere este apartado, y sin perjuicio de la posible revisión de la liquidación provisional practicada a través de un procedimiento de revisión de liquidaciones provisionales, de un procedimiento de comprobación limitada o de un procedimiento de inspección, se procederá como se establece a continuación:

a) Cuando la declaración presentada por el o la contribuyente tenga resultado a ingresar, la Administración tributaria practicará liquidación provisional con idénticos datos y resultado al de la declaración presentada, debiéndose proceder al pago del importe correspondiente en los términos establecidos en el artículo 76 de este Reglamento.

En este supuesto, cuando la Administración tributaria proceda a dictar una liquidación provisional que contenga un resultado y unos datos que no difieran de los contenidos en la declaración con resultado a ingresar previamente presentada por el o la contribuyente, dicha liquidación provisional se entenderá notificada en el momento en el que la misma se ponga a disposición del o de la contribuyente en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, entendiéndose en ese momento finalizado el procedimiento iniciado mediante declaración al que se refiere el artículo 122 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio histórico de Bizkaia. Cuando no se dé esta circunstancia, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.b) del artículo 60 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación en el supuesto de liquidaciones provisionales derivadas de declaraciones presentadas fuera del plazo voluntario y, en ambos casos, no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de revisión de liquidaciones provisionales, comprobación limitada o de alguno de los procedimientos de inspección.

b) Cuando la declaración presentada por el o la contribuyente tenga resultado a devolver, la Administración tributaria practicará liquidación provisional y se procederá a abonar al o a la contribuyente el importe



correspondiente en los términos establecidos en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 75 bis anterior.

En caso de que el o la contribuyente no presente declaración cuando se den las circunstancias descritas en este apartado, resultará incumplida la obligación de presentación de declaración por este Impuesto a que se refiere el artículo 73 de este Reglamento.

A los f. 174 y 175 constan las observaciones que se efectúan en el informe de legalidad en relación con la figura de los representantes legales ("algunas imprecisiones"); la presentación de las declaraciones tributarias (en relación con el art 83 de la NF 2/2005, y 13 de la Ley 39/2015), y principalmente respecto de la práctica de la notificación por la mera puesta a disposición del o la contribuyente en la sede electrónica.

El Defensor del Pueblo, con fecha 16/07/2021, se pronunció sobre la queja formulada en relación con el art. 96.4 de la NF 2/2005, el DF 112/2009, y la D.A.1ª del DF 100/2020 de 24 de noviembre, que modifica el Reglamento de Gestión de los Tributos del THB, y concluye recomendando que " *se arbitre algún sistema adicional de protección, como por ejemplo el envío de avisos mediante sms, para que las personas con previsibles dificultades de uso de las nuevas tecnologías o que no dispongan de capacidad económica para contar con asistencia profesional, tengan directo conocimiento de la existencia de notificaciones relativas a sus obligaciones fiscales y se les facilite y asista en su acceso telemático a través de la red de oficinas y servicios de esa administración*".

TERCERO.- Por la Administración se argumenta:

1.-Los arts. 73 y 73 quarter tienen la misma redacción que la NFGT 2/2005, y que la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, que no pueden ser enjuiciadas por el TSJPV, y no puede entenderse que sea una impugnación indirecta.

2.-En relación con la impugnación de los arts. 73 y 73 quarter la DFB sostiene que no vulneran lo establecido en ninguna norma de rango superior, sino que reiteran lo indicado en la NF 13/2013, de 5 de diciembre, NF 2/2005 de 10 de marzo, y NF 2/2013 de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

a) en relación con el art. 73

Se indica que los arts. 12, 14 y 16 de la Ley 39/2015 son de aplicación supletoria. Se sostiene que el art. 96 de la NFGT 2/2005, art. 36.2 del Reglamento de Gestión de los Tributos del THB, DF 112/2009 de 21 de julio, y la D.A. única del DF 100/2020, permiten concluir que los preceptos indicados son supletorios, y no son directamente aplicables. Se indica que el art. 73 no establece la obligación de presentar las declaraciones por vía telemática, sino que desarrolla lo establecido en el art. 102 de la NF 13/2013 de 5 de diciembre, en su redacción dada por NF 5/2020 de 15 de julio. Y esta NF, y las demás que se indican, no pueden ser enjuiciadas por el TSJPV.

La Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, modifica el art. 102 de la NF 13/2013 de IRPF, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 102.-Obligación de declarar

1. Las y los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan .

2. No obstante, no estarán obligados a presentar declaración las y los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos brutos del trabajo, con el límite de 12.000 euros anuales en tributación individual.

Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada

uno de las y los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.

b) Rendimientos brutos del trabajo superiores a 12.000 euros y hasta el límite de

20.000 euros anuales en tributación individual, salvo que se encuentren incluidos en alguno de los supuestos del apartado 3 siguiente.

Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de las y los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.



c) Rendimientos brutos del capital y ganancias patrimoniales, incluidos en ambos casos los exentos, que no superen conjuntamente los 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

3. Aquellas y aquellos contribuyentes a los que se refiere la letra b) del apartado anterior estarán obligados a presentar declaración por este Impuesto en los siguientes supuestos:

a) Cuando perciban rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador.

b) Cuando hubiesen suscrito más de un contrato de trabajo, laboral o administrativo, en el ejercicio o prorrogado el que estuviese vigente.

c) Cuando perciban pensiones compensatorias recibidas de su cónyuge o pareja de hecho, o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el número

1 del artículo 9 de esta Norma Foral.

d) Cuando se encuentren incluidos en alguno de los supuestos establecidos reglamentariamente.

No obstante, cuando la persona contribuyente esté obligada a presentar declaración como consecuencia de lo dispuesto en este apartado, podrá optar entre:

- Tributar de acuerdo con las disposiciones generales de este Impuesto, o.

- Tributar, teniendo en cuenta exclusivamente los rendimientos del trabajo, según las siguientes reglas:

a) Se aplicarán las tablas de porcentajes de retención, establecidas para los rendimientos del trabajo, sobre los rendimientos íntegros de trabajo devengados, excepto los que se encuentren exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las reglas de determinación del importe de los rendimientos sometidos a retención y las de fijación y aplicación de las tablas de retención vigentes a la fecha del devengo del Impuesto.

b) La cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de lo establecido en la letra a) anterior, se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados sobre los rendimientos del trabajo. La cantidad resultante será la que deberá ingresarse en la Diputación Foral y podrá fraccionarse en la forma que reglamentariamente se determine. En ningún caso procederá devolución alguna como consecuencia de la utilización de este procedimiento.

c) En ningún caso serán de aplicación gastos deducibles, bonificaciones, reducciones, deducciones, reglas de tributación conjunta o cualquier otro incentivo previsto en la normativa reguladora de este Impuesto.

4. Partiendo de los borradores de declaración proporcionados por el Departamento de Hacienda y Finanzas, a los que hace referencia el artículo 104 de la presente Norma Foral, las y los contribuyentes deberán modificar y/o completar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en los mismos, así como acompañar su declaración de los documentos y justificantes establecidos o que se establezcan.

5. Las personas sucesoras del causante quedarán obligadas a cumplir las obligaciones de presentar y suscribir las declaraciones pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 38 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

6. Las y los contribuyentes están obligados a comunicar a la Administración tributaria los cambios de residencia que originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto.

7. Las declaraciones por este Impuesto, así como las rectificaciones o los recursos en vía administrativa que procedan, deberán efectuarse utilizando medios informáticos, electrónicos o telemáticos a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

b) en relación con el art. 73 quarter.

Se alega que no agota la regulación de la asistencia a los contribuyentes, ni supone la supresión de la atención presencial. No se vulnera el art. 12 de la Ley 39/2015, que es de aplicación supletoria.

Se indican los canales de acceso que se ponen a disposición de los contribuyentes, y que el régimen de declaración establecido parte de que se pone a disposición de todos los contribuyentes un borrador.

Se invoca el art. 83 de la NFGT 2/2005, y el Reglamento de gestión de los Tributos del THB. También se invoca el DF 96/2021 de 22 de junio.

3.-En relación con el art. 73 septies.

Se argumenta que se regula una regla especial de inscripción de oficio del cónyuge o miembro de la pareja de hecho superviviente en el registro general electrónico de apoderamientos con el fin de que pueda cumplir las obligaciones y ejercitar los derechos pendientes del fallecido, salvo oposición, para facilitar el cumplimiento de estas obligaciones. Se explica que se trata de una herramienta para que pueda diferenciar claramente cuándo actúa en su propio nombre, y cuando en el cumplimiento de obligaciones y ejercicio de los derechos de terceros. Y que en el Registro Electrónico sólo se distingue entre las representaciones voluntarias y las legales, al tratarse de un registro único. Y que se facilita la presentación de la declaración conjunta en el ejercicio de fallecimiento del cónyuge o pareja de hecho. Se añade que la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el apartado II de la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal también efectúa un tratamiento unitario de las figuras de la "representación legal" y de la "sucesión".

4.- Respecto de los arts. 74, 75 bis y 75 ter.

Se argumenta que las disposiciones generales del derecho administrativo son subsidiarias respecto de las disposiciones generales del derecho administrativo en el sistema tributario, y se invoca el art. 107 de la NFGT 2/2005, que establece en su apartado 3 que "*Reglamentariamente, la Administración tributaria podrá establecer los supuestos en los que resultará obligatoria la comunicación con ella utilizando solo medios telemáticos*". Y, por lo tanto, la Administración tributaria está habilitada expresamente para establecer los supuestos en los que los contribuyentes deben comunicarse con ella utilizando sólo medios electrónicos, incluida la recepción de notificaciones.

Se invoca el art. 36.2 del Reglamento de Gestión de los Tributos en el THB, aprobado por DF 112/2009 de 21 de julio, y art. 75 bis) del mismo DF. Y, por lo tanto, el art. 74 se dicta en uso de la habilitación expresamente otorgada por el art. 107.3 de la NFGT, y en desarrollo de lo dispuesto en los arts. 102 y ss de la NF 13/2013.

En cuanto a los arts. 75 bis y 75 ter se argumenta que esa regulación está prevista para un caso concreto y determinado, cuando la Administración tributaria debe practicar liquidación provisional a ingresar, con los mismos datos que la declaración presentada por el contribuyente, y se dicta en aplicación del art. 103.2 de la NF 13/2013, de IRPF, que establece que no será preceptiva la notificación expresa en los supuestos que se determinen reglamentariamente, siempre que la Administración tributaria lo advierta por escrito al obligado tributario, y en el caso de liquidaciones provisionales practicadas en los supuestos de devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones en los que la cantidad efectivamente devuelta coincide con la solicitada a devolver. En los mismos términos el art. 102.4 de la LGT, y se desarrolla p.e. en el art. 187.3 del Reglamento aprobado por RD 1065/2007. Por lo tanto, se trata de normas que se dictan en desarrollo de los arts. 100.4 de la NFGT y 103.2 de la NF 13/2013.

CUARTO.- La D.A. Primera de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece :

Disposición adicional primera. Especialidades por razón de 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.

Por lo tanto, la Ley 39/2015 es supletoria de las aplicaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria.



La LGT (Ley 58/2013 de 17 de diciembre, General Tributaria) en su art. 1.1 dice: Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución .

*Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el **Concierto Económico** en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.*

La Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece :

ARTÍCULO 3. ARMONIZACIÓN FISCAL.

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

*a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente **Concierto Económico**.*

Es decir, la Ley 39/2015 de 1 de octubre, es de aplicación supletoria por razón de la materia en los procedimientos tributarios. Los procedimientos tributarios se rigen, en primer lugar, por la LGT, sin perjuicio, en los Territorios Históricos del País Vasco de la Ley 2/2002 de 23 de mayo, en cuyo art. 3.1.a) se refiere a la "armonización fiscal" en la normativa tributaria.

En segundo lugar, la STC de 23/06/2016 (rec. 3443/2010) dice:

" Junto al anterior esquema, el art. 1 de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero , ha introducido una nueva disposición adicional quinta en la LOTC , de conformidad con la cual corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento tanto "de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya", como de "las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones" (apartado 1). A tal fin, "[l]a interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente" (apartado 2). Con esta reforma, aunque siguen siendo los Tribunales ordinarios los que "controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican" [arts. 106.1 CE y 8 LOPJ , en conexión con el art. art. 38.3 EAPV], quedan excluidos del conocimiento de los del orden contencioso- administrativo, "los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional" [arts. 9.4 LOPJ y 3 d) LJCA , ambos en la redacción que les ha dado el art. 2 y la disposición adicional única, respectivamente, de la Ley Orgánica 1/2010].

Tanto en el caso de los recursos interpuestos contra las normas forales fiscales como en el supuesto de la cuestión prejudicial sobre las mismas, "[e]l parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley " (apartado 1 de la disposición adicional quinta LOTC , en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2010), conforme al cual, para determinar la conformidad o disconformidad con la Constitución de esas normas forales fiscales se tomarán en consideración tanto "los preceptos constitucionales" como "las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas".

De acuerdo con el anterior marco normativo podemos afirmar ya en este momento -como señala el Abogado del Estado-, que el objeto de la competencia que se atribuye a este Tribunal Constitucional para controlar las normas forales ni es exclusivo de la jurisdicción constitucional ni es excluyente de la intervención de los Tribunales ordinarios, concretamente, los de la jurisdicción contencioso-administrativa. En efecto, de un lado, la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las juntas generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de estas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2 a) EAPV, a saber, las que se dirijan a "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado". Las restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e



indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales."

" Lo anterior supone que son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía (en la actualidad, la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco), como el **concierto** (en la actualidad, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **concierto económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco), al ser estas últimas normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también son parámetro mediato o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del **concierto**, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran "la estructura general impositiva del Estado" (art. 2.1.2 de la Ley del **concierto económico**), como "la Ley General Tributaria " [art. 3 a) de la Ley del **concierto económico**], pues únicamente en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance y comprobarse el correcto ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas [SSTC 161/2012 , de 20 de septiembre , FJ 2 c); 197/2012 , de 6 de noviembre, FJ 3 , y 33/2016 , de 18 de febrero , FJ 4 A), en relación con los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas]."

El ATC de 14 de noviembre de 2017 (recurso 3438/2017), que inadmitió a trámite una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo, en relación con la validez del art. 102.1 de la NF 2/2005, del TH de Bizkaia dice:

" En consecuencia, "[l]as restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales" [STC 118/2016 , FJ 3 c)]. Esta interpretación del contenido de la reforma se ha reiterado en la STC 203/2016, de 1 de diciembre , FJ 2, al resolver la cuestión prejudicial planteada sobre el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas del territorio histórico de Gipuzkoa. Pues bien, comoquiera que la atribución a la justicia constitucional del enjuiciamiento de las normas forales fiscales debe ajustarse a los exactos términos establecidos por la disposición adicional quinta LOTC , según la cual **a este Tribunal solo le corresponde el control de las normas forales fiscales dictadas al amparo de lo previsto en el artículo 41.2 a) EAPV, esto es, las que se dirijan a "mantener, establecer y regular", dentro de cada territorio histórico, "su régimen tributario", debemos concluir que un precepto como el artículo 102.1 de la Norma Foral general tributaria de Bizkaia, cuyo contenido no es regular una concreta figura tributaria, sino una regla general sobre el plazo máximo de resolución de los procedimientos de aplicación de los tributos, aplicable a todos los que sean competencia de la hacienda foral de Bizkaia, queda fuera del ámbito de la jurisdicción constitucional.**"

La STS, Contencioso sección 2 del 03 de julio de 2018 - Sentencia: 1129/2018 Recurso: 1309/2017-Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

2.5. Con ello queda patente la innecesariedad de dar respuesta a la primera pregunta, **pues la jurisdicción contencioso-administrativa es competente, en los términos interpretados por el Tribunal Constitucional en el mencionado auto, para conocer de los recursos contencioso-administrativos deducidos contra las normas forales fiscales en que no se regule una concreta figura tributaria sino, como aquí sucede, disposiciones generales relativas a la responsabilidad solidaria y su extensión a casos no comprendidos en la LGT.**

En relación con la D.A.5ª de la LOTC la STC de 23/06/2016 concluye que las normas forales fiscales, **excepto las que tengan carácter fiscal, y dentro de estas, aquellas que se hayan dictado en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2.a) EAPV, es decir, las que se dirijan a "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado",** corresponde su control a los Tribunales ordinarios.

Conviene precisar que el presente recurso contencioso-administrativo se interpone contra determinados preceptos del DF 12/2021 de 9 de marzo (BOB de 12/03/2021) que se dicta en desarrollo del Título II de la **NF 5/2020 de 15 de julio (BOB de 27/07/2020)** que establece " un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral de Impuesto sobre el Patrimonio, y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia".

En concreto en el Título II de esta NF 5/2020 se modifica el art. 102 de la NF 13/2013 de 5 de diciembre, del IRPF. El Decreto Foral 12/2021 de 9 de marzo, modifica el Reglamento del IRPF, " en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia".

Según se explica en la E.M. de la NF 5/2020, en su título II se sientan las Bases de un "cambio de enfoque en el modelo de gestión de los tributos", haciendo referencia al sistema Rentanet Etxean, consistente en propuestas de autoliquidación efectuadas por la Administración tributaria a los contribuyentes, y sentando las bases de un nuevo modelo de gestión. El modelo se asienta en dos novedades: los contribuyentes deberán presentar sus declaraciones a través de la sede electrónica de la DFB; y la Hacienda Foral procederá a poner a disposición de todos borradores de declaración (en IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio).

Según se dice en la E.M.: " *Dos son las novedades más relevantes de este nuevo modelo de gestión de la imposición directa de las personas físicas. La primera, que los y las contribuyentes deberán presentar sus declaraciones por estos impuestos a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. La segunda, que la Hacienda Foral procederá a poner a disposición de todos y todas las contribuyentes de ambos impuestos borradores de declaración, con todos los datos que obran en poder de la Administración tributaria. De tal manera que, cuando los borradores contengan todos los datos necesarios para la liquidación del impuesto que proceda, podrán ser confirmados de forma expresa, o tácita en el caso de resultado a devolver, entendiéndose cumplida de esta forma la obligación de presentar declaración que incumbe a los y las contribuyentes. En caso de que los borradores resulten incompletos, los y las contribuyentes deberán proceder a incorporar los datos que consideren necesarios a fin de dar cumplimiento a la obligación de declarar por estos impuestos.*"

En relación con la iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios **la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia**(BOB 11 Marzo) establece :

Artículo 96. Iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios.

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, solicitud, o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.
2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.
3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, 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.
- 4. En el ámbito de competencias de la Diputación Foral, se podrán determinar reglamentariamente los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.**

Y respecto de las notificaciones en materia tributaria: Artículo 107. Notificaciones en materia tributaria.

- 1. El régimen de notificaciones al obligado tributario será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en el artículo 100 y en el apartado 4 del artículo 179 de esta Norma Foral y en la presente Sección.**
- 2. Las notificaciones podrán practicarse a través de medios telemáticos cuando el interesado hubiere consentido expresamente su utilización y determinado dicho medio como preferente, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 siguiente.**

El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos.

Cuando existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran veinte días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 109 de esta Norma Foral, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

- 3. Reglamentariamente, la Administración tributaria podrá establecer los supuestos en los que resultará obligatoria la comunicación con ella utilizando sólo medios electrónicos.**

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre (Ley General Tributaria) establece:

Artículo 98. Iniciación de los procedimientos tributarios.

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.



2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.

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.

Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.

El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.

El 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.

Artículo 115 bis. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.

2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos

El art. 115 bis se introduce por RD 1070/2017, de 29 de diciembre, en cuya E.M. se dice:

"El régimen de notificaciones electrónicas se regula por remisión a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y a su normativa de desarrollo, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente se puedan establecer en materia tributaria no sólo mediante real decreto sino también a través de orden ministerial."

Ley 39/2015 de 1 de octubre, del PAC de las Administraciones Públicas.

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.



El 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 (posterior al DF 12/2021 de 9 de marzo aquí impugnado) establece:

Artículo 1

1. Este Reglamento tiene por objeto el desarrollo de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en lo referido a la actuación y el funcionamiento electrónico del sector público.

2. El ámbito subjetivo de aplicación es el establecido en el artículo 2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, y el artículo 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre

Artículo 3. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

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 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre .**

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 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, 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.

Artículo 4. Canales de asistencia para el acceso a los servicios electrónicos.

Las Administraciones Públicas prestarán la asistencia necesaria para facilitar el acceso de las personas interesadas a los servicios electrónicos proporcionados en su ámbito competencial a través de alguno o algunos de los siguientes canales:

a) **Presencial, a través de las oficinas de asistencia que se determinen.**

b) **Portales de internet y sedes electrónicas.**

c) **Redes sociales.**

d) **Telefónico.**

e) **Correo electrónico.**

f) **Cualquier otro canal que pueda establecerse de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.**

QUINTO.- Obligación de declarar. Art. 73 y 73 quarter

La parte recurrente cuestiona estos preceptos porque no cabe establecer la obligación general de que todas las personas físicas se relacionen con la Administración por medios electrónicos, y no se justifica en la elaboración del Decreto Foral qué especial capacitación encuentra la Diputación Foral en todos los contribuyentes de IRPF para que pueda establecerse esta obligación.

La Administración sostiene que estos preceptos desarrollan lo indicado en la NF 13/2013, de 5 de diciembre de IRPF, y en la NF 2/2005 de 27 de febrero, y no agotan la regulación de la asistencia ni han supuesto la

eliminación de la atención presencial. Se indica que los arts. 12, 14 y 16 de la Ley 39/2015 son de aplicación supletoria (al igual que el art. 3 del RD 203/2021 de 30 de marzo), y se hace referencia al Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación publicado en el BOE de 09/07/2015, en relación con las modificaciones de la Ley 30/92.

Se invocan los arts. 2 y 6 de la NFGT 2/2005, así como el art. 96 de la NFGT en relación con el art. 36.2 del Reglamento de Gestión de los Tributos aprobado por DF 112/2009.

El art. 102 de la NF 13/2013 de IRPF, modificado por la NF 5/2020 de 15 de julio, establece en su párrafo 1: "1. Las y los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración

por este Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan."

El art. 73 del DF12/2021 dice:

1. Las y los contribuyentes estarán obligados a presentar declaración por este Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia partiendo del borrador de declaración a que se refieren los apartados 2 y 3 siguientes, con los límites y condiciones previstos en el artículo 102 de la Norma Foral del Impuesto y en el presente Reglamento.

*La presentación de la declaración, así como las rectificaciones de la declaración presentada o los recursos en vía administrativa que procedan, se efectuarán por medios electrónicos exclusivamente a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, con excepción del procedimiento relativo a las reclamaciones **económico**- administrativas regulado en el Capítulo IV del Título V de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en las disposiciones reglamentarias que se dicten en su desarrollo.*

Asimismo, las actuaciones de las y los contribuyentes se entenderán realizadas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia cuando se efectúen haciendo uso de los canales asistenciales regulados en el artículo 73 quater de este Reglamento-

El art. 73 quater establece "canales asistenciales": a) sede electrónica de la DFB; b) canales telefónicos y c) aplicación software en dispositivos móviles.

La parte recurrente invoca los arts. 12 y 14 de la Ley 39/2015, considerando que el art. 14 es de aplicación porque no regula ni actuaciones ni procedimientos administrativos, sino los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas. El precepto regula el "derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas". Como hemos indicado, la D.A. 1ª de la Ley 39/2015, establece que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria se regirán por su normativa específica, en concreto por la LGT (Ley 58/2003). Por aplicación del art. 3 de la Ley 12/2002, en los Territorios Históricos, la elaboración de la normativa tributaria se debe adecuar a la LGT en cuanto a "terminología y conceptos", sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el **Concierto Económico**.

El art. 33 de la NFGT 2/2005 de 10 de marzo establece: "Artículo 33. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

Constituyen derechos y garantías de los obligados tributarios, entre otros, los contenidos en la presente Norma Foral y los que resulten de aplicación de entre los reconocidos en la normativa reguladora del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común."

Es decir, la propia NFGT remite a la Ley 39/2015 en relación con los derechos y garantías de los obligados tributarios. En cuanto aquí nos ocupa al art. 14 de la ley 39/2015 "derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas".

La LGT en su art. 97 establece la regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios, estableciendo la aplicación supletoria de las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, y en su art. 98 se refiere a la "iniciación de los procedimientos tributarios", contemplando en su apartado 4 que "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...".

La NF 2/2005 en su art.96.4 establece, en términos paralelos, que : " En el ámbito de competencias de la Diputación Foral, se podrán determinar reglamentariamente los **supuestos y condiciones** en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria....



La STS de 06/05/2021 (rec.150/2020), en relación con el art. 14.3 de la LPAC, concluye que la habilitación legal se efectúa al Consejo de Ministros, y que la norma reglamentaria deberá revestir la forma de Real Decreto, y tan sólo en lo que concierne al ejercicio de sus competencias por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, existe una habilitación específica para el desarrollo mediante Orden del Ministerio.

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 éste Impuesto " **a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, 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 de la Ley 39/2015 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 éste 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 éste Impuesto "acreditan" que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios para hacer efectiva esta obligación, puesto que el art. 14 de la Ley 39/2015, 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 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de PAC 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 de la DFB, "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 en el Territorio Histórico de Bizkaia reúnen



las características que establece el art. 14.3 de la Ley 39/2015, 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.

Es por ello que procede declarar nulo el art. 73 del DF 12/2021.

SEXTO.- Artículo 73 septies.

Se alega por la parte recurrente que vulnera el art. 44 de la NFGT y art. 5 de la Ley 39/2015. El precepto contempla la inscripción de oficio de la "representación legal" del cónyuge o pareja de hecho supérstite en caso de fallecimiento del otro cónyuge, e incluso prevé que los sucesores puedan ejercer el derecho de oposición contra dicha inscripción.

El precepto hace tabla rasa de conceptos jurídicos básicos por razones de gestión tributaria. Como se indica por la parte recurrente, un fallecido no puede ser representado.

El art 71 del CC establece que ninguno de los cónyuges puede atribuirse la representación del otro sin que le hubiera sido conferida.

El art. 39 de la LGT establece: "**ARTÍCULO 39. SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.**

1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

En paralelo, el art. 38 de la NFGT 2/2005 dice:

"Artículo 38. Sucesores de personas físicas. 1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia y, en particular, la limitación de responsabilidad a que se refiere el artículo 21 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos, cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota. En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

El precepto que se impugna se dicta "de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio", que efectivamente dice:

" 5. Exclusivamente a efectos tributarios, la Administración tributaria inscribirá de oficio la representación legal en el registro electrónico general de apoderamientos en los supuestos y con las condiciones que se establecen a continuación: a) En los casos de fallecimiento de uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho, a favor del cónyuge o miembro de la pareja de hecho supérstite. La representación inscrita tendrá una validez de 5 años desde la fecha del fallecimiento. En el supuesto al que se refiere esta letra, cuando el cónyuge o pareja de hecho supérstite confiera a un tercero la representación ante la Administración tributaria, se entenderá asimismo conferida dicha representación en relación con la persona contribuyente fallecida, salvo manifestación expresa en contrario. No obstante lo dispuesto en esta letra, los sucesores de la persona fallecida podrán ejercer el derecho de oposición contra la inscripción de oficio de la representación a favor del cónyuge o pareja de hecho supérstite, para lo que deberán acreditar su condición".

El precepto adolece de los mismos vicios que el ahora impugnado puesto que confiere la representación de una persona fallecida o su cónyuge o pareja de hecho supérstite, cuando la representación se produce inter vivos. Sin embargo no es un precepto impugnado en éste recurso, ni se plantea como impugnación indirecta, siendo una norma de igual rango normativo, por lo que no se procede a efectuar ningún pronunciamiento al respecto.

Procede, por ello, declarar nulo el art. 73 septies del Decreto Foral impugnado, que es contrario tanto al art. 39 de la LGT, como al art. 38 de la NFGT 2/2005, como al concepto mismo de "representación", que presupone la existencia de representante y representado.

SEPTIMO.- Impugnación de los arts. 74 y 75 bis). El art. 74 del DF impugnado dice:



" Las notificaciones relativas a los procedimientos relacionados con la presentación de la declaración y con la liquidación de este Impuesto se realizarán utilizando medios electrónicos a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante comparecencia en dicha sede electrónica. »

El art. 109 de la LGT establece que *" el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección".*

El art. 107 de la NFGT dice: 1. *El régimen de notificaciones al obligado tributario será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en el artículo 100 y en el apartado 4 del artículo 179 de esta Norma Foral y en la presente Sección.*

La LGT no regula las notificaciones electrónicas, por lo que debe estarse a lo preceptuado en la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónicos de los ciudadanos a los Servicios Públicos, el RD 1671/2009 de 6 de noviembre, que desarrolla parcialmente la Ley 11/2017, la Orden PRE 878/2010, el RD 1065/2007 de 27 de julio (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria) y el RD 1363/2010 de 29 de octubre, de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Finalmente el RD 203/2021 de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos (norma posterior al DF 12/2021 de 9 de marzo, que nos ocupa).

Art. 115 bis del RD 1065/2007 (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria)

ARTÍCULO 115 BIS. PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS.

1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.

2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

La NF 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria en el art. 107 establece que el *" régimen de notificaciones al obligado tributario será el previsto en las normas administrativas generales",* y en el art. 107.3 establece que *" Reglamentariamente la Administración tributaria podrá establecer los supuestos en los que resultará obligatoria la comunicación con ella utilizando sólo los medios electrónicos".*

Básicamente lo que se sostiene por la Administración es que el art. 74 del DF 12/2021 no contraviene ninguna norma de rango superior, sino que se dicta en uso de la habilitación expresamente otorgada por el Art. 107.3 de la NFGT.

Pero el art. 107 de la NFGT, paralelo al art. 109 de la LGT, remite a las "normas administrativas generales", que también contemplan (art. 14.3 de la Ley 39/2015), la posibilidad de establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse "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".

El art. 41 de la Ley 39/2015 establece:

" Artículo 41. Condiciones generales para la práctica de las notificaciones.

1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.

b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones 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.

Adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones.

Como hemos indicado, tanto en la LGT como en la NFGT 2/2005 el régimen de notificaciones es el previsto en las "normas administrativas generales". El art. 107.3 de la NFGT al establecer la posibilidad de que reglamentariamente se puedan establecer supuestos en los que resultará obligatoria la comunicación utilizando sólo los medios electrónicos, remite necesariamente el art. 41 de la Ley 39/2015, que viene a reiterar el contenido el art. 14.3 de la

Ley 39/2015. Conforme a estos preceptos, como se indica por la parte recurrente, no se puede establecer la obligación general de practicar electrónicamente las notificaciones para todas las personas físicas. No es preciso recordar que el ámbito de aplicación subjetivo del IRPF a título de contribuyente son "las personas físicas" que tengan su residencia habitual en Bizkaia.

Y el art. 74 establece una excepción al régimen general de notificación de las personas físicas, partiendo de que todos los ciudadanos incluidos en el ámbito de aplicación subjetivo del IRPF están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria, lo que, como hemos indicado, no compartimos por las razones anteriormente expuestas.

Se invoca por la Administración el DF 112/2009 de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos del THB, art. 36 y 72 bis), pero como hemos indicado la obligación de relacionarse exclusivamente a través de la sede electrónica, que se contiene en el art. 73.1 del DF es nula, y, por lo tanto, no puede tampoco sostenerse la obligación general o universal a todo el colectivo de personas físicas residentes habitualmente en Bizkaia de recibir notificaciones exclusivamente en la sede electrónica.

OCTAVO.- Impugnación del art. 73. quater.

La parte recurrente desarrolla conjuntamente su argumentación en relación con el art. 73 del Decreto Foral. Efectivamente el art. 73 quater se refiere a los canales asistenciales "a efectos de facilitar la presentación de la declaración a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia". El precepto no establece la obligación de presentar la declaración a través de la sede electrónica; y, por lo tanto, debe mantenerse puesto que no obsta a que se mantengan estos canales asistenciales para quienes presenten la declaración a través de dicha sede electrónica.

Por la parte recurrente se suscita que se suprime la atención presencial, al establecer la obligación de relacionarse las personas físicas con la Administración de forma exclusivamente electrónica. Como hemos expuesto, la Sala considera nulo el art. 73 del DF, sin que corresponda a la Sala establecer las consecuencias derivadas o fijar en qué términos debe regularse la obligación de declarar.

Es preciso señalar que el art. 12 de la Ley 39/2015 establece la obligación de asistencia en el uso de medios electrónicos a los interesados, actualmente desarrollado por el RD 203/2021.

NOVENO.- Impugnación de los arts. 75 bis y 75 ter

Art. 75.bis)

*En este supuesto, cuando la Administración tributaria proceda a dictar una liquidación provisional que contenga un resultado y unos datos que no difieran de los contenidos en la declaración **con resultado a ingresar** previamente presentada por el o la contribuyente, dicha liquidación provisional **se entenderá notificada en el momento en el que la misma se ponga a disposición del o de la contribuyente en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia**, entendiéndose en ese momento finalizado el procedimiento iniciado mediante declaración al que se refiere el artículo 122 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio histórico de Bizkaia. Cuando no se dé esta circunstancia, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.b) del artículo 60 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación en el supuesto de liquidaciones provisionales derivadas de declaraciones presentadas fuera del plazo voluntario y, en ambos casos, no impedirá la posterior

comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de revisión de liquidaciones provisionales, comprobación limitada o de alguno de los procedimientos de inspección.

Art. 75 ter)

En este supuesto, cuando la Administración tributaria proceda a dictar una liquidación provisional que contenga un resultado y unos datos que no difieran de los contenidos en la declaración **con resultado a ingresar** previamente presentada por el o la contribuyente, dicha liquidación provisional **se entenderá notificada en el momento en el que la misma se ponga a disposición del o de la contribuyente en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia**, entendiéndose en ese momento finalizado el procedimiento iniciado mediante declaración al que se refiere el artículo 122 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio histórico de Bizkaia. Cuando no se dé esta circunstancia, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.b) del artículo 60 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Los preceptos se cuestionan en cuanto se establece que la notificación se produce con la puesta a disposición en la sede electrónica, mientras que tanto el art. 43 de la Ley 39/2015, como el art. 107 de la NFGT establecen que la notificación se efectúa cuando se acceda al contenido, no en el momento en que se deposite en la sede.

En relación con el art. 43 de la Ley 39/2015, la STS de 10/11/2021 (rec. 4886/2020) fija como doctrina:

QUINTO.- Respuesta a la cuestión que reviste interés casacional.

"De acuerdo con lo anteriormente razonado, y en respuesta a la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión de este recurso de casación, sobre cuándo debe entenderse cumplida la obligación de notificar, a efectos del dies ad quem del plazo de 12 meses establecido por el artículo 42.4 de la Ley 38/2003 en las notificaciones por medios electrónicos, la Sala considera que, de conformidad con los artículos 40.4 y 43.3 de la Ley 39/2015 y 45.3 del RD 203/2021, en las notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de la Administración de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única."

El art. 43.2 de la Ley 39/2015 establece:

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El art. 107 de la NFGT 2/2005 dice:

Artículo 107. Notificaciones en materia tributaria.

1. El régimen de notificaciones al obligado tributario será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en el artículo 100 y en el apartado 4 del artículo 179 de esta Norma Foral y en la presente Sección.

2. Las notificaciones podrán practicarse a través de medios telemáticos cuando el interesado hubiere consentido expresamente su utilización y determinado dicho medio como preferente, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 siguiente.

El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, **así como la de acceso a su contenido**, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos.

Cuando existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran veinte días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 109 de esta Norma Foral, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

3. Reglamentariamente, la Administración tributaria podrá establecer los supuestos en los que resultará obligatoria la comunicación con ella utilizando sólo medios electrónicos.

Tanto el art. 43.2 de la Ley 39/2015, como el art. 107 de la NFGT, establecen cuando se entienden practicadas las notificaciones por medios electrónicos.

Los apartados indicados de los arts. 75 bis) y 75 ter) se apartan de este criterio cuando señalan que se entenderá notificada con la puesta a disposición en la sede electrónica. La puesta a disposición en la



sede electrónica marca la fecha de finalización del procedimiento; pero la notificación no puede entenderse practicada sino cuando se produce el acceso al contenido o transcurren los plazos indicados desde la puesta a disposición.

Se invoca por la Administración el art. 100.4 de la NFGT 2/2005: Artículo 100. Notificación de las liquidaciones tributarias.

1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la Sección 3.ª de éste Capítulo.

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

a) La identificación del obligado tributario.

b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

f) Su carácter de provisional o definitiva.

3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las Normas Forales o cuando se produzcan otras variaciones o alteraciones, igualmente de carácter general, en los demás elementos integrantes del tributo, contempladas en la normativa tributaria local.

4. *No será preceptiva la notificación expresa en los supuestos que se determinen reglamentariamente, siempre que la Administración tributaria así lo advierta por escrito al obligado tributario, así como en el caso de las liquidaciones provisionales practicadas en los supuestos de devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones en los que la cantidad efectivamente devuelta coincida con la solicitada a devolver.*

El art. 100.4 de la NFGT se refiere específicamente a liquidaciones practicadas en los "supuestos de devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones en los que la cantidad efectivamente devuelta coincida con la solicitada a devolver", supuesto que no son coincidentes con los cuestionados por la parte recurrente.

Como hemos expuesto anteriormente, y resulta del art. 107 de la NFGT, el régimen general de las notificaciones en materia tributaria es el previsto en las normas administrativas generales, y la especialidad del art. 100.4 no ampara los supuestos cuestionados.

Procede, por lo tanto, estimar el recurso en éste apartado.

DECIMO.- Sin que proceda expresa imposición de las costas procesales causadas, al ser el pronunciamiento parcialmente estimatorio de las pretensiones articuladas por la parte demandante.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

QUE DEBEMOS ESTIMAR PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA REPRESENTACIÓN PROCESAL DE D^a Camino CONTRA LOS ARTS. 73 Y 73 QUATER , 73 SEPTIES , 74 Y 75 BIS) Y 75 TER) DEL DECRETO FORAL 12/2021 DE 9 DE MARZO , DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, Y DEBEMOS:

1.-DECLARAR LA NULIDAD DEL ART. 73, 73 SEPTIES.1, ART. 74 Y ARTS. 75 BIS) Y 75 TER EN EL INCISO "SE ENTENDERA NOTIFICADA EN ELMOMENTO EN ELQUE LA MISMA SE PONGA A DISPOSICIÓN DEL O DE LA CONTRIBUYENTE EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA"

**2.-DESESTIMAR EN LO DEMÁS EL RECURSO INTERPUESTO.****SIN QUE PROCEDA EXPRESA IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS PROCESALES CAUSADAS.****-UNA VEZ FIRME ESTA SENTENCIA PUBLÍQUESE EN EL BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de 30 días (Artículo 89.1 de la LRJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162 de 6 de julio de 2016, y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de éste órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0392 21, de un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de

los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.