



FINANTZA ZUZENBIDEA

TRIBUTUEN KUDEAKETAREN ASPEKTU OROKORRAK

Ines Maria BURLADA ETXEBESTE
Jose Luis BURLADA ETXEBESTE

AURKIBIDEA: I. Tributuen funtzioak eta prozedurak.-II. Tributuen aplikazioaren funtzioen antolatzea.-1. Likidazioa 1963ko Tributuen Lege Orokorrean.-**2.** Likidazioa gaur egungo Tributuen Lege Orokorrean.-**III. Tributu jardueri eta prozedurei buruzko arau amankomunak.-1.** Iraungitasuna Tributuen Zuzenbidean.-**2.** Froga Tributuen Zuzenbidean. **3.-**Jakinarazpenak Tributuen Zuzenbidean.

I. Tributuen funtzioak eta prozedurak

TLOren 83. artikulua hirugarren titulua (tributuen aplikazioari buruzkoa) irekitzen du. Artikulu honen arabera:

(1) Tributuen aplikazioak tributu-betebeharpekoen informazioa eta laguntza ematea (adib., kontsultak erantzutea, autolikidazioak egiten laguntzea, etabar), kudeaketa, bilketa eta ikuskapena barneratzen ditu. Tributu-betebeharpekoek euren eskubideak egikaritu edo euren tributu obligazioak betetzeko egiten dituzten jarduerak ere bai.

(2) Tributuen aplikazioaren funtzioak eta ekonomia-administraziozko erreklamazioen ebatzea banatuta egikaritzen dira.

(3) Tributuen aplikazioa kudeaketa, ikuskapena eta bilketa prozeduren bitartez eta hirugarren tituluan bildutako beste prozeduren bidez garatzen da.

TLOren III. Tituluak “tributuen aplikazioaren” garapena egiten du, bere prozedurak arautuz. IV. Tituluak ahalmen zehatzailea arautzen du, beraz, tributuen aplikaziotik kanpo, beste prozeduren bidez garatuz. TLOren V. Tituluan berrikuspina administrazio-bidean garatzen du, bide ekonomiko-administratiboa sartuz.

TLOren 117.1 artikulua (a-m letrak)¹ tributuen *kudeaketaren* funtzio ezberdinak aipatzen ditu. Batzuk, kasu zehatzei aplikatzen direnak; beste batzuk subjektu eta prestazio

¹ Tributuen kudeaketan hurrengo funtzioak biltzen dira:

- a) Aitorpen, autolikidazioa, datuen komunikazioa eta bestelako agiriak jaso eta tramitatzea, tributuentzat garrantzitsuak badira.
- b) Itzulketak egiaztatuta eta egitea.
- c) Onura fiskalak aitortzea eta bidezkoak diren ala ez egiaztatzea.
- d) Fakturak egiteko betebeharrak errazteko erabakiak hartu eta betebeharrak hori kontrolatzea.
- e) Aitorpenak aurkezteko betebeharrak eta bestelako betebeharrak formalak bete direla kontrolatzea.
- f) Datuak begiztatzeko jarduna (funtzio hau ez da jaso Lurralde Historikoetan).
- g) Balioak egiaztatzekeo jarduna.
- h) Egiaztapen mugatua.
- i) Likidazioak egitea, aurreko eginkizunak burutu ondoren.
- j) Tributu-ziurtagiriak ematea.
- k) Identifikazio Fiskaleko Zenbakia ematea eta, hala denean, errebokatzea.
- l) Tributuen erroldak edo zentsoak sortu eta zaintzea.
- m) Tributuen gaineko informazioa eta laguntza ematea.
- n) Ikuskapen eta bilketa funtzioen barruan ez dauden tributuen aplikazioaren beste jarduerak garatzea.

PÉREZ ROYOK (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Thomson Reuters, 2015, 274. orr.) dioen bezala, tributuen kudeaketaren bizkar-hezurra tributu-betebeharpekoen aitorpenak, autolikidazioak eta eskaerak hartzea eta tramitatzea da (a) letra). Tramitazio horretatik prozedura eta jarduera ezberdinak eratortzen dira (b-i) epigrafeetara). Euren artean aitorpen eta autolikidazioetatik zuzenean eratortzen diren prozedurak - likidazioarekin bukatzen direnak- nabarmentzen dira. Horretaz gain, kudeaketan sortzen diren administrazio





zehatzekin harremanik ez dutenak. Horrela, tributuen kudeaketan zentsoak mantentzea, informazioa eta laguntza ematea, aitorpenak eta beste agiriak tramitatzea..., eta kudeaketa prozedurak garatzea barneratzen dira.

TLOren 123. artikulua tributuen kudeaketaren prozedurak biltzen ditu: a) Itzulketen prozedura, autolikidazioaz, eskaeraz edo datuak jakinarazteaz hasten dena; b) Aitorpen bidez hasten den prozedura; c) Datuak begiztatzeko prozedura; d) Balioak egiaztatzekeo prozedura; eta e) Egiaztapen mugatuko prozedura.

Tributuen aplikazioan, Administrazioak hiru funtzio handi garatzen ditu: likidatu, egiaztatu eta bildu. Likidatzearen funtzioa prestazioaren zenbatekoa zehaztea da. Egiaztapenaren funtzioak datuak begiztatu eta egitateak aztertu egiten ditu (aurreko funtzioaren instrumentala da). Bilketa funtzioaren helburua zehaztutako zenbatekoa kobratzea da. Halere, TLOren sistematika ez da eduki sustantibo horretan oinarritzen, prozeduren antolakuntzan baizik: kudeaketa prozedura, ikuskapen prozedura eta bilketa prozedura.

II. Tributuen aplikazioaren funtzioen antolatzea

1. Likidazioa 1963ko Tributuen Lege Orokorrean

Lege horretan “likidazio” hitzak bi zentzu zituen: a) Administrazio-prozedura bezala, likidazioaren prozedura bilduz; b) Administrazio-egintza gisa; bertan obligazioa dagoela adierazten da, bere zenbatekoa eta bere ordainketa eskatu ere bai.

Likidazioa Administrazioak egiten zuen eta prozeduraren hasiera modu ezberdinean gertatzen zen: ofizioz, errolda bidez kudeatzen ziren tributuetan; partikularren ekimenez, subjektu pasiboak edo atxikitzaileak datuak aitortuz; eta, azkenik, Administrazioaren organoek egindako ikerketa jardunaren ondorioz. Kasu hauetan, likidazioa Administrazioak egiten zuen, kuota zenbatuz eta *behin-behineko* likidazioaren bitartez subjektuari tributua eskatuz. Bi fase hauen -hasiera eta behin-behineko likidazio- ondoren egiaztapena egiten zen eta, azkenean, egiaztapenaren ondoren *behin betiko* likidazioa, berretsiz edo aldatuz hasierako zenbatekoa, sarrera eskatuz. Laburbilduz, TLOren eskeman likidazio-prozedurak tributuen zenbaketa eta egiaztapena barneratzen zituen.

1977 eta 1978 urtetako eraldaketa fiskalak erabat aldatu zuen eskema hau. Geroztik sistema orokorra autolikidazioarena da, subjektuak egitate garrantzitsuak aitortzeaz gain, kuota ere kalkulatu du. Aldaketa garrantzitsuenak izan ziren:

- Subjektu pasiboak berak tributuen zenbatekoa kalkulatu du. Administrazioak ez du nahitaz behin-behineko likidazioa egin behar.
- Administrazioak subjektuak egindakoa kontrolatu eta egiaztatzen du.
- Egiaztapen eta kontrol jardunak ez dira nahitaz egin behar.
- Administrazioak zuen protagonismoa betebeharrekoak hartu du (autolikidazioaren bidez eta konturako ordainketak eta lankidetzak eginbeharrak gauzatu).
- Subjektuak egindako autolikidazioa ez da behin-behineko likidazioa, likidazio-administrazio egintza ere ez.

eginkizunak sartzen dira: informazioa eman, zentsoak egin eta mantendu, ziurtagiriak egin, identifikazio fiskaleko zenbakia eman. Itxiera klausula bezala, *n*) letrak ikuskapenean edo bilketan sartzen ez den guztia barneratzen du. Funtzio guzti hauek, normalean, kudeaketa organoek burutzen dituzte, baina batzuk ikuskaritzarekin elkarbanatzen dira (adib., egiaztapen mugatua kudeaketa eta ikuskapen organoek gara dezakete).

Lurralde Historikoetan biltzen da aurkeztutako aitorpenak eta autolikidazioak berrikustea ere, eta Bizkaian, iruzurraren aurkako klausula aplikatzeko txostena ematea.



f) Autolikidazioaren ondorioz, egiaztapen eta ikuskapen jardunak indartu egin dira.

2. Likidazioa gaur egungo Tributuen Lege Orokorrean

Lege berrian “likidazio” hitza prestazioa zenbatzeko egiten diren administrazio-egintzak aipatzeko erabiltzen da (TLOren 101. art.). Likidazio-egintza prozedura -eta organo- ezberdinen emaitza izan daiteke. Batzuetan, kudeaketa prozeduraren emaitza da (TLOren 123. art.), tributu kudeaketaren egikaritzea gisa (TLOren 117.1.i) art.); beste batzuetan ikuskapen jardueren emaitza da (TLOren 141.g) art.). Likidazioa egiteko hasierako faseak hiru eredu jarrai ditzake:

(1) *Administrazio-kudeaketa*. Erroldak kontuan hartuta, ofizioz hasten da, sarrera egin baino lehen behin-behineko likidazioa gauzatu. Kasu hau Toki Erakundeen tributuetan gertatzen da (adib., Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergan, Jarduera Ekonomikoen Gaineko Zergan edo Ibilgailuen Gaineko Zergan).

(2) *Aitorpena*. Subjektuak Tributu Administrazioari datu garrantzitsuak jakinarazten dizkio. Gero, datu horiek aintzat hartuta Administrazioak behin-behineko likidazioa egin eta sarrera eskatzen du (ikus TLOren 128-130 art.). Prozedura hau Oinordetza eta Dohaintzen Gaineko Zergan (subjektuak aukeratzen badu), Aduanetako tributuetan eta tasetan jarraitzen da.

(3) *Autolikidazioa*. Ez da Administrazioaren jarduerarik ematen. Subjektuak aitorpena egiten du, arauak aplikatu, prestazioaren zenbatekoa kalkulatu eta sarrera egin. Estatuko tributu gehienetan aplikatzen da. Ez dago benetako administrazio-funtzioen egikaritzerik, Administrazioak ez baitu partehartzerik.

Hiru kasutan -edo fase horiek subjektuak ez baditu betetzen-, Tributu-Administrazioak egiaztapen jarduerak burutu ditzake eta prozedura likidazio berriekin bukatu. Likidazioa egiteko, Administrazioak egiaztapen prozedurak gara ditzake: datuak begiztatzea (TLOren 131. art. eta hurrengoak), egiaztapen mugatua (TLOren 136. art. eta hurrengoak) eta ikuskapena (TLOren 141. art. eta hurrengoak). Hurrenkera hau jarraituz, Administrazioak, aldi bakoitzean, egiaztapen eta ikerketa ahalmen handiagoak dauzka. Bi lehendabizikoak *behin-behineko* likidazioarekin edo prozedura sakonagoa hasteko akordioarekin bukatzen dira; ikuskapen prozedura, berriz, batzuetan, behin-behineko likidazioarekin, gehienetan behin betiko likidazioarekin.

Datuak begiztatzearen prozedura kudeaketa organuek egiten dute; ikuskapena, ikuskatzaileek eta egiaztapen mugatua bi organoek erabil dezakete. Gainera, TLOren 134. eta 135. artikuluek balioak egiaztatze prozedura arautzen dute. Balorazio-jardunaren bidez, Administrazioak ondare, eskubide, ekoizkin, errenta eta ondasunak baloratzen ditu. Jardun horiek modu lokabean erabil daitezke edota egiaztapen eta ikerketa jardunarekin batera.

III. Tributu jardueri eta prozedurei buruzko arau amankomunak

TLOren 97. artikulua arabera, tributuak aplikatzeko prozedurek tributuen araudia jarraituko dute eta prozedura administratiboko arauak ordeztailak izango dira.

TLOren 103. artikulua Zuzenbide Administratiboko araudia bereganatzen du. Bere lehen puntuak, Administrazioari espreski erabakitzeke betebeharra ezartzen dio; zehazki, tributuen aplikazioaren prozeduretan, eta ebazpen hori jakinarazteko betebeharra. Artikulu horren bigarren paragrafoan salbuespen kasu batzuk daude eta hirugarren epigrafeak administrazio-egintzak egitatezko eta zuzenbidezko oinarriekin arrazoitzea galdatzen du.



1. Iraungitasuna Tributuen Zuzenbidean

TLOren 104. artikulua arautzen du. Prozedura bukatzen denean Administrazioaren ez-egiteagatik iraugitasuna gertatzen da. Iraungitasuna Administrazioak espreski erabakitzeko duen betebeharraren eta ziurtasun juridikoaren printzipioan oinarritzen da, prozedurak erabaki gabe gelditzea baztertuz. TLOren 104. artikulua bi irizpide orokor ezartzen ditu: 1) Prozedura bakoitzaren araudiak ebazpena jakinarazteko epeak bildu behar ditu; baina betebeharrak hau ez betetzearen ondorioak ere. 2) TLOren 104. artikuluko araudia subsidiarioa da, bakarrik prozedura zehatzak eraentza berezirik ez badu aplikatzen da.

TLOren 104.1 artikulua araberak, prozeduraren iraupena -ebazpenaren jakinarazpena kontuan hartuta- gehienez 6 hilabetekoa izango da. Bi salbuespen daude: lege baten arauak edo europar batasuneko arau batek epe luzeagoa ezar dezakete. Epea zenbatzen hasten da: a) Prozedura ofizioz hasi bazen, hasierako akordioa jakinarazi zen unetik; b) Prozedura subjektuak eskatuta hasi bazen, agiria *tramitatze*ko organo eskudunaren erregistroan sartu zen unetik. Kasu batzuetan iraugitasuna ez da gertatzen: a) Premiamendu prozeduran ²; b) Ikuskapen prozeduretan; eta c) Bide administratiboko helegiteetan. Iraungitasuna kudeaketa prozeduretan, prozedura zehatzaileetan eta berrikuspen prozedura berezietan gertatzen da. Beraz, kasu hauetan, epea igarota Administrazioak erabaki gabe iraugitasuna gertatuko da, baina kontuan hartuta iraugitasuna bakarrik gertatzen dela (TLOren 104.4 art.) *ofizioz* hasitako prozeduretan betiere subjektuarentzat ondorio *kaltagarriak* eragin ditzaketenean. Izan ere, prozedura nahiz eta ofizioz hasi, eskubideak ezagutzeko aukera badago, epea ez betzearen ondorioa ezezko isiltasuna da.

Bestalde, prozedura *subjektuaren ekimenez* hasi bazen (TLOren 104.3 art.) eta epe barruan ez bazen jakinarazpenik egin, ondorioak ezberdinak dira: baieztoko isiltasuna, Konstituzioko 29. artikuluko eskaeretan eta helegiteetan izan ezik. Azken bi kasu hauetan isiltasuna ezezkoa da.

Iraungitasunaren ondorioak TLOren 104.5 artikuluan daude: prozedura bukatzen da, baina horrek ez du suposatzen eskubidea preskribitzen denik, nahiz eta iraugitako prozedurak preskripzioa *ez geldiarazi*. Beste prozedura bat has daiteke, iraugitako prozeduran lortutako frogak eta agiriak kontserbatuz. Gainera iraugitako prozedurak ez dira errekerimendu administratibotzat jotzen. Horregatik, prozedura hasi eta gero ordainketak egin baziren, bere borondatez egindakoak izan zirela ulertuko da. Eskema horretan, salbuespen garrantzitsu bat dago: zehapenetan ezin da prozedura berriz hasi (TLOren 211.4 art.) ³.

2. Froga Tributuen Zuzenbidean

TLOren 105. artikuluan eta hurrengoetan arautzen da. Tributua aplikatzeko prozeduretan, bere eskubidea baliarazi nahi duenak hura eratzen duten egitateak frogatu behar ditu. TLOean bildutako berezitasunekin, Kode Zibilean eta Judiziamendu Zibileko Legean bildutako frogabideak eta hauek baloratzeko moduak aplikatzen dira (TLOren 106. art.). Berezitasunen artean, TLOren 106.3 artikulua dio enpresari eta profesionalen jardueretan txikipenak eta gastu kengarriak frogatzeko ordainagirik lehentasuna dutela.

² Jarduerak kobratzeko preskripzio epea agortu arte jarraitzen dute (TLOren 104.1, *in fine*).

³ “Artikulu honen 2. epigrafean jasotako epea ebazpen espresua jakinarazi edo jakinarazitzat jo gabe amaitzeak berekin prozedura iraugitzea ekarriko du. Iraungipen aitortpena ofizioz edo interesatuak eskatuta egin daiteke, eta berekin jardueren artxibatzea ekarriko du. *Prozedura iraugitzeak beste zigor prozedura bat bastea eragotziko du*”.



TLOren 107.1 artikulua arabera tributuen prozeduretako jardueretan egindako eginbideak dokumentu publikoak dira eta bertan bildutako egitateak frogatutzat joko dira. Halere, kontrako froga onartzen da. Bestalde, tributuetan betebeharrak onartutako egitateak eta bere adierazpenak egiak direla presumitzen da; bakarrik zuzen daitezke subjektuak egitatezko errakuntza izan zuela frogatzen badu (TLOren 107. 2 art.).

TLOren 108. artikulua tributuen arloko presuntzioak arautzen ditu. Legezko presuntzioak bada, legeak ez badu kontrakorik adierazten, *iuris tantum* direla ulertzen da. Presuntzioa legezkoa ez bada, frogatutako egitatea eta presumitzen den egitatea lotu behar dira. Artikulu horren hirugarren epigrafeak Administrazioaren alde presuntzio bat ezartzen du: presumitzen da gauza, eskubidea edo jarduera baten titularra dela erregistro fiskal batean edota beste erregistro publiko batean horrela agertzen dena. Halere, kontrako froga onartzen da. Jurisprudentiaren arabera, erregistro fiskal bat (adib., katastroa) eta beste erregistro orokor bat (adib., jabetza erregistroa) bat ez datozenean, lehentasuna azken honek du. Laugarren epigrafearen arabera, aitorpena egiten duenak, berak adierazitako egitateetara lotuta geldituko da.

3. Jakinarazpenak Tributuen Zuzenbidean

TLOren 109. artikulua arabera, orokorrean, Zuzenbide Administrazioaren erantzukizuna aplikatzen da. *Interesatuaren eskariz* hasitako prozeduran, jakinarazpena ⁴ tributuetan betebeharrak edo bere ordezkariak horretarako adierazitako lekuan edo, horren ezean, bataren zein besteren egoitza fiskalean egingo da. Prozedura *ofizioz* hasten bada, jakinarazpena tributuetan betebeharrak edo ordezkariaren egoitza fiskalean, lantokian, jarduera ekonomikoa garatzen den lekuan edo jakinarazitako egintza interesatuak edo ordezkariak jaso dutela egiaztatzeko moduko beste edozein tokitan egin daiteke. Beraz, prozedura ofizioz hasi bazen, jakinarazpena non egin Administrazioak aukera dezake.

Jakinarazpena tributuetan betebeharrak edo ordezkariak adierazitako lekuan edo bataren zein besteren egoitza fiskalean egiten bada, eta hura emateko unean bertan ez badaude, jakinarazpena leku edo helbide horretan dagoen edozein pertsona jaso dezake behar bezala identifikatzen bada. Bizilagunen edo jabeen komunitateko enplegatuek ere jakinarazpena jaso dezakete, horretarako adierazitako lekua edo zergapekoaren nahiz ordezkariaren egoitza fiskala bertan kokatua dagoenean. Jakinarazpena hartu behar duen subjektuak edo bere ordezkariak zapuzten badu, gauzatu zela ulertzen da (TLOren 111. art.).

TLOren 112. artikulua agerraldiaren bitartez egiten den jakinarazpena arautzen du. Jakinarazpen mota hau egiten da egoitzan (egoitza fiskalean edo subjektuak adierazitakoan) bi saiakera egin zirenean, edo saiakera bat tributuetan betebeharrak ez-eguna bezala egoitza horretan agertzen bada. Kasu hauetan, iragarkiak aldizkari ofizialean argitaratuz, betebeharrak deitzen zaio organo administratiboaren egoitzara agertzeko. Iragarkia, jakinarazpena egiten duen Administrazioa kontuan hartuta, Estatuko aldizkari ofizialean, Autonomia Erkidegoko aldizkari ofizialean edo probintziako aldizkari ofizialean argitaratzen da (hilabete bakoitzaren 5. eta 20. egunetan). Iragarkian ze prozedurari dagokion eta zein den jakinarazi nahi duen organoa agertzen da, subjektuari 15 egun naturaleko epea emanez bertan aipatzen den lekuan jakinarazpena jasotzera agertzeko. Epe horretan subjektua ez bada agertzen, jakinarazpena egin zaiola ulertzen da, baita prozeduraren hurrengo egintzak jakinarazi zaiola ere, *salbu* likidazioaren egintza eta gauzak besterenganatzea erabakitzen duen egintza bada. Bi kasu hauetan, jakinarazpenaren prozesua errepikatu behar da.

⁴ Kontuan hartu behar da, araudiak ezarritako kasuetan, gaur egun jakinarazpena bide elektronikoa erabiliz egin daitekeela.



TLOren 102.3 artikulua ediktuen bidez modu kolektiboan egiten diren jakinarazpenak arautzen du. Errolda bidez biltzen diren tributueta gertatzen da, behin alta eman eta lehendabiziko likidazioa jakinarazi ondoren. Halere, Administrazioak oinarriaren gehikuntza egiten duenean banakako jakinarazpena egin behar da, salbu legeak onartutako eguneratze orokorrak badira⁵.

⁵ PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 254. orr.) dioten bezala, egoera hau “ordainagiritako” tributueta gertatzen da. Zerga-egitatea egoera iraunkor bat kontuan hartuta gauzatzen da. Adibidez, Ondasun Higiezin Gaineko Zerga gauza higiezin baten titularra izateagatik eskatzen da, bere zenbatekoa gauza baten balioa eta udalak ezarritako karga-tasa kontuan hartuta ateratzen da. Hasierako likidazioa jakinarazi ondoren, balioak edo karga-tasak ez badira aldatzen, likidazioaren zenbatekoa ez da aldatzen, horregatik banakako jakinarazpena ez da urtero egin behar. Ordainagiriak kobratzeko daudela eta ordainketaren epea eta lekua argitaratzearekin aski da. Oinarria handitzen bada bakarrik banakako jakinarazpena beharrezkoa da. Hemen ere, ez kasu guztietan: aldaketa legearen arabeko errealizazio orokor baten ondorioa bada (adib., katastro-balioak % 5a igotzen badira) banakako jakinarazpena ez da beharrezkoa.