



## FINANTZA ZUZENBIDEA

### BIRJARPEN BIDEZ HELEGINDAKO EGINTZAREN EXEKUZIOAREN ESEKIPENA

*Ines Maria eta Jose Luis BURLADA ETXEBESTE*

**AURKIBIDEA:** I. Sarrera.-II. Kudeaketa banatuko tributuen zentsu egintzen etetea.-III. Bermearen objektua.-IV. Oker materiala, aritmetikoa edo egitezkoa dagoenean egintzaren exekuzioaren etetea.-V. Eduki ekonomikodun gabeko administraziozko egintzen etetea.-VI. Zorren etete partziala.-VII. Helegitearen ebazpena eta gero berandutza korrituen likidazioa.

#### I. Sarrera

Tributuen Lege Orokorraren (TLO) 224. artikulua birjarpenean helegindako egintzaren exekuzioaren etetearen eraentza juridikoa ezartzen du.

Artikulu honek eduki ekonomikodun egintzen exekuzioaren etete automatikoari eta bere bermearen objektuari, kudeaketa banatuko tributuen inguruko zentsu-egintzen eteteari, aritmetikoak, materialak edo egitatezkoak diren akatsak daudenean emandako eteteari, zorren etete partzialari eta etete epealdi guztian zehar berandutza zorren likidazioari dagokionez helegitearen ebazpenaren eraginei erreferentzia egiten die. Legezko eraentza garatu du 2005eko maiatzaren 13ko Administraziozko bidean berrikuspenaren erregelamendu Orokorreko 25. artikulua.

#### II. Kudeaketa banatuko tributuen zentsu egintzen etetea

TLOren 224.1 artikulua hiru garren lerro kadak birjarpenean helegiten denean kudeaketa banatuko tributu bati dagokion zentsu egintza baten etetearen eraentza biltzen du: “helegiteak kudeaketa banatuko tributu bati buruzko zentsu egintza bati eragingo balio, ez da etengo inoiz eta horregatik, aurrera eraman daitekeen likidazioaren kobratzearen prozedura. Zentsu gaian emandako ebazpenak ordaindutako likidazioaren emaitzari eragin balio, dagokion diru-sarreraren itzulketa egingo da”. Aurreikuspen hau Diputatuen Kongresuan barneratu zen Kataluniar Legebiltzar Taldeak (CIU) aurkeztutako emendakin baten bidez, eta bere helburua izan zen “argitzea behin betikoz zentsu egintza baten aurkaratzeak ezin duela likidazioa eten, izan ere helegitea ezagutzen duen Administrazioa, likidatzen duenetik ezberdina baita”.

Zentsu egintzak helegin daitezke, hain zuzen ere egintza eman duen Administrazioaren aurrean dagozkien helegiteak jar daitezke eta likidazioak entitate lokalen tributu izaerako egintzen aurka aurreikusitako helegiteen eraentzari lotuak geratzen dira, berez legeak dioena da zentsu egintzaren aurka birjarpen helegitea jartzen bada haren ondorioz aurrera eramandako likidazioa ez dela inoiz etengo, Toki Administrazioaren



aurrean bere aurka jarritako helegitean likidazioaren etetea lortzeko aukeraren kalterik gabe<sup>1</sup>.

Zentsu bat dagoen kudeaketa banatuko tributuen bi kasu daude, biek toki tributuei aipamen egiten diote. Lehenengoa Ondasun Higiezinaren Gaineko Zerga da, katastro higiezinaren oinarrien gainean kudeatzen da, Ekonomia eta Ogasun Ministerioren menpe dagoen administraziozko erregistroa (ikus martxoak 5eko 1/2004 Legegintzazko Errege Dekretua). Bigarren kasua Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga da, Matrikulatik hasita aplikatzen dena, Estatuko tributuo Administrazioaren eskuduntza da. Ondasun higiezinaren gaineko zergan (Toki Ogasuna Arauzkatzeko Legearen 77. art.) katastro kudeaketa Ekonomia eta Ogasun Ministerioren katastroaren Zuzendaritza Orokorrari dagokio. Hau katastro patroiaz arduratzen da eta tributuo kudeaketa zentzu hertsian (likidazioa eta zerga-biltzea) Udaletxei dagokie, nahiz eta beste Administrazioekin parte-hartze formulen bidez aurrera eramane daitezkeen. Jarduera Ekonomikoen Gaineko Zergan (Toki Ogasuna Arauzkatzeko Legearen 90. eta 91. artikulua), tributuarien zentsua Estatuko tributuo Administrazioari dagokio (Udaletxeen gaineko eskuordetzea udal kuotei dagokionaren kalterik gabe), eta tributuo kudeaketa hertsia (kudeaketa eta likidazioa) Udalei dagokie.

TLOren 224.1 artikulua dio “hau dena dela, zentsu gaian emandako ebazpenak eragiten badiu ordaindutako likidazioaren emaitzari, diru-sarrerara desegokiei dagokion itzulketa aurrera eramatearen kalterik gabe”. Ondorio hau aplikatu behar da nahiz eta likidazioa baimendua izan, ez delako helegin dagokion denboran eta eran, eta Administrazio kudeatzaileak ezin du adierazi TLOren 66. artikuluan araututako epeen aplikazioa dela-eta itzulketa eskubidearen preskripzioa, izan ere aurkaratutako zentsu egintzak likidazioaren emaitzari eragiten baitio, haren ondorioa baita<sup>2</sup>.

### III. Bermearen objektua

TLOren 224 artikulua ezartzen du aurkaraturiko egintzaren zenbatekoa, eteteak sortutako berandutza-korrituak eta etetearen eskaera unean sor daitezkeen errekarguak

<sup>1</sup> Ikusi Toki Ogasuna Arauzkatzeko Legearen 14.2 artikulua. Ez litzateke posible izango zentsu kudeaketako egintzaren etetea lortzea, izan ere zenbateko likido bat edo tributuo zor bat suposatzen ez duten egintzen etetea ez baitago aurreikusia birjarpena jartzen denean. Halere, kasu batzuetan, ekonomia-administraziozko bidean Higiezinaren katastroarekin harremandutako zentsu egintzen etetea ahalbideratzen da (martxoak 5eko, 1/2004ko Legegintzazko Errege Dekretuaren 12.4 art.). Jarduera Ekonomikoen Zergako zentsu egintzei dagokienez, bere aurkaratze eraentza Toki Ogasunaren Arauzkatzeko Legeko 91. artikuluan aurkitzen da, otsailaren 17ko, 243/1995eko Errege Dekretuak garatua, bertan jarduera ekonomikoen zergako kudeaketarako arauak ematen dira eta zerga horren zentsu kudeaketaren gaian eskuduntzen eskuordetzea eraentzen da. Errege Dekretu horren 4. artikulua dio zentsu kudeaketaren egintzen aurka birjartze helegitearen edo ekonomia-administraziozko erreklamazioaren jartzeak ez duela ondorengo likidazio-egintzen etetea ekarriko, salbu horrela erabakitzen badu administraziozko organoak edo ekonomia-administraziozko Auzitegi eskudunak, Prozedura Administratiboko 111. artikulua kontuan hartuta. TLO berriak gaiari buruz egiten duen eraentza berria kontuan hartuta, manuak birjarpen helegiteari egindako erreferentzia indargabetua ulertu behar da (RUIZ TOLEDANO: *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley, 2006, 350. or.; GARRIDO MORA: *Comentarios a la Ley General Tributaria, II*, -Koordinatzailea: HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS-, Thomson-Aranzadi, 2008, 1568. or.).

<sup>2</sup> GARRIDO MORA, M., *Comentarios...*, 1569. or.





bermatu behar direla -erregelamentarioki ezartzen den bezala-. Garapen hau, aurretik adierazi bezala, berrikuspen-erregelamenduko 25. artikuluan egiten da.

### IV. Oker materiala, aritmetikoa edo egitezkoa dagoenean egintzaren exekuzioaren etetea

TLOren 224. artikulua 3. lerroak ezartzen du helegindako egintzaren exekuzioa eten *daitekeela* bermerik aurkeztu gabe oker materialean, aritmetikoa edo egitezkoa erori dela aintzat hartu denean eramaterako unean.

Oker aritmetikoa ematen da zenbateko bat jartzerakoan errakuntza gertatzen denean. Oker materialean, zuzentzeak ez du sortu zen administrazio-egintzaren edukia aldatzen, berez honek irauten du eragin eta irismen berdinekin behin zuzenduta. Egitezko okerra gertaera, gauza edo daturen batean erortzen da, eta honek kalifikazio juridiko edo iritzi juridiko guztietatik errealitate aske bat eratzen du. Oker materialaren edo egitezkoaren berezitasuna nabarmena, ageria eta eztabaidatu ezina izatea da <sup>3</sup>.

### V. Eduki ekonomikodun gabeko administraziozko egintzen etetea

TLOak eta berrikuspen erregelamenduak ordaindu beharreko zenbateko bat edo tributu zor bat helburutzat ez duten administrazio- egintzen etete supostuari buruz isiltasuna gordetzen dute, nahiz eta birjartze helegitea jar daitekeen. Isiltasun hau egintza horien etetea eskatzeko ezintasuna bezala ulertu behar da, halere, aukera hau badago ekonomia-administraziozko bidean TLOren 233.10 art.) <sup>4</sup>. Aipagarria da azken manu honek eduki ekonomikorik gabeko egintzen zenbatzea ez bereganatzea, *ad exemplum*, berrikuspen erregelamendu zaharrak egiten baitzuen: horrela, informazioa emateko edo beste parte hartze betebeharrak batzuen betetzeko administrazio errekerimenduak edo diruzkoak ez ziren zehapenak inposatzen zituzten akordioak (nahiz eta azken kasu hau ez litzatekeen jadanik aplikagarria izango, zehapenen etetearen eraentza berezia kontuan hartuta, bertan ez baita bereizten diruzkoak diren hala ez).

### VI. Zorren etete partziala

TLOren 224. 4 artikulua tributu zorren etete partzialaren aukera ezartzen du: “helegiteak ez badio eragiten tributu zorren osotasunari, eteteak helegindako zatia iragingo dio, helegitea jartzen duena gainontzeko zenbatekoaren diru-sarrera egitera behartua geratzen da”. Erredakzio honek aipamen egiten dio tributu-zorra osatzen duten

<sup>3</sup> GARRIDO MORA, M., *Comentarios...*, 1528-1529 or. Zentzu honetan SÁNCHEZ MORÓNEK (*Derecho Administrativo. Parte General*, tecnos, 6. arg., 2010, 572. or.) adibide bezala aipatzen ditu aritmetikazko-eragiketen daten edo izenen nahasketa arruntak.

<sup>4</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, A., *Revisión Administrativa en Vía Tributaria*, CEF, 2006, 564. or.; RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo...*, 351. or. GARRIDO MORAK (*Comentarios...*, 1572. or.) kontrako iritzia du.





kontzeptu ezberdinei, hauek zatitu daitezke batzuk besteetatik, baina kontzeptu berdin baten barnean ez da posible esekipen partziala. Honek ahalbideratzen du, adibidez, kuota ordaintzea eta errekariguak edo berandutza-korrituak etetea (tributu-zorraren barnean dauden kontzeptuak: TLOren 58. art.), baina ez da posible kuotaren zati baten diru-sarrera egitea eta gainontzekoa etetea <sup>5</sup>.

### VII. Helegitearen ebazpena eta gero berandutza-korrituen likidazioa

Etetea epealdi guztian zehar emandako berandutza-korrituen likidazioari dagokionean, birjarpen helegitearen ebazpenaren eraginak aztertzea beharrezkoa da. TLOren 224. artikulua, 5. puntuan honako hau ezartzen du: “helegitearen ebazpenaren ondorioz helegindako egintzatik eratorritako zenbatekoa osoki edo partzialki sartu behar denean, etetea epealdi guztiko berandutza-korritua likidatuko da, Lege honetako 212 artikulua 3. epigrafean eta 26. artikuluko 4. puntuan aurreikusitakoaren kalterik gabe”.

Helegitearen ebazpenak egintza osoki edo partzialki deusezta edo baieztatu dezake. Etekin ekonomikoduneko egintzetan, etenda zegoen egintza osoki deusezta badu ebazpenak, Administrazioak bermeen kostua itzuli behar du. Aldiz, egintza baieztatzean edo deuseztapena partziala denean, interesatuak dagokion zatia osoki edo partzialki eta berandutza-korrituak ordaindu behar ditu, nahiz eta Administrazioak bermeen zenbatekoa proportzionalki itzuli beharko duen ebazpenak egintzaren zati bat deuseztatzen badu <sup>6</sup>.

<sup>5</sup> PÉREZ TORRES, E., *Comentarios...*, 1648. or., ekonomia-administraziozko erreklamazioei aipamen egiten dion eduki bera duen araua kontuan hartuta. RUIZ TOLEDANOK (*El Nuevo...*, 348. or.) hurrengo adibidea eskaintzen du: 1.100 €koa bada zorraren likidazioa eta 1.000 €ko kuota bati eta 100 €ko korritu batzuei aipamen egiten bada, helegiteak korrituei bakarrik eragin dien kasuan, 1.000 € ordaindu beharko dira eta 100 €ren etetea eskatu. Ikusi, zentzu honetan, Auzitegi Gorenaren 1999ko urtarrilaren 28ko epaia.

<sup>6</sup> RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo...*, 357. or.

