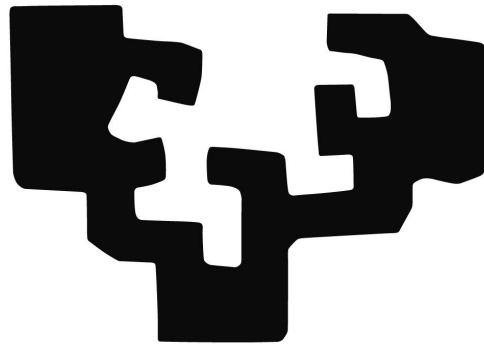


Administrazio onaren printzipioa zerga-arloan:
ofiziozko aplikazio eremua zehazten

Nora Egaña Burgaña

Zuzenbideko Gradua EHU

eman ta zabal zazu



UPV EHU

Gradu Amaierako Lana

Tutorea: Aitor Orena Domínguez

2023-2024

LABURPENA

Lan honetan adminstrazio onaren printzipioa zer den argitzen da, eta bereziki, Administrazioaren aldetik printzipioaren ofiziozko jarduera azalduko da. Nahiz eta printzipioa ez dagoen gure lege testuetan jasoa inplizituki presenteen dagoen printzipioa da. Aingura Europa erkidegoko Zuzenbidean du eta paradigma berri honek Administrazioen funtzionamendu egokia bideratzen du herritarrei eskubide zein bermeak bermatzearekin batera.

Azken urteotan Auzitegi Gorenaren epaietan printzipioari merezi duen garrantzia ematen ari zaio interesdunen, hau da, herritarren alde egiten baitu. Horregatik zehazki Zerga-Administrazioen jardueran ofiziozko aplikazio eremua zehazteari ekingo zaio.

Hitz gakoak: adminstrazio onaren printzipioa, eskubideak, bermea, diligentzia, ofiziozkotasuna.

RESUMEN

En este trabajo se aclara qué es el principio de la buena administración y, en particular, se explica la actuación de oficio del principio por parte de la Administración. Aunque el principio no está recogido en nuestros textos legales implícitamente es el principio más presente. Con el ancla en el Derecho comunitario europeo, este nuevo paradigma orienta el buen funcionamiento de las Administraciones y garantiza los derechos y garantías de los ciudadanos.

En los últimos años en las sentencias del Tribunal Supremo se está dando la importancia que merece al principio ya que se posiciona a favor de los interesados, es decir, de los ciudadanos. Por ello, se procederá a determinar el ámbito de aplicación de oficio en la actividad de la Administración, en concreto, de las Administraciones Tributarias.

Palabras clave: principio de buena administración, derechos, garantía, diligencia, oficiosidad.

LABURDURAK

AG	Auzitegi Gorena
AK	Auzitegi Konstituzionala
APAEP	Administrazio Publikoen Administrazio Erkidearen Prozedura Legea
EB	Europar Batasuna
EBJA	Europar Batasuneko Justizia Auzitegia
EBOEG	Europar Batasuneko Oinarrizko Eskubideen Gutuna
EK	Espainiar Konstituzioa
HLBGZ	Hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga
SPAJL	Sektore Publikoaren Araubide Juridikoaren Legea
UAEA	Udaleko Auzitegi Ekonomiko-Administrazioa
ZLO	Zergen Lege Orokorra

AURKIBIDEA

I- Sarrera: printzipioaren egoera eta lanaren nondik norakoak.....	4
II- Printzipioaren marko teorikoa.....	6
2.1- Europako legedia.....	6
2.2- Espainiako legedia.....	7
2.3- Zerga-arloa.....	8
2.4- Egungo egoera.....	9
III- Printzipioaren perfilazioa.....	10
3.1- Noiz aplikatu.....	10
3.2- Ofiziozko aplikazioa.....	13
3.3- Kasu praktikoa: Donostiako Udala eta Gainbalioaren zerga.....	19
IV-Ondorioak.....	34

1- Sarrera: printzipioaren egoera eta lanaren nondik norakoak

Azken hamarkadan, doktrina zientifikoak eta jurisprudentziak “printzipio” edo “eskubide” deritzon aldekoen arreta gero eta handiagoa du, Administrazioan eta bereziki zerga-arloan. Hori dela eta, azken urteotan gehien nabarmendu den printzipioa Administrazio onarena da, XXI. mendeko Zuzenbidearen paradigma berri bezala ezagutua¹. Printzipioa positiboa da 2000. urtean Nizako Kartan jaso zenetik.

Espainiar Konstituzioan printzipioaren aldarrikapen espresurik ez izateak eta lege kodetzaileetan – administrazio eta tributu eremuetan bereziki– onarpen orokorrik ez izateak ez du eragotzi lege edo printzipio positibizatu hori hedatzea. Auzitegien erabakiak gako izan dira hedapenerako, batez ere gure Auzitegi Gorenaren erabakien bidez gertatu da. Beraz, Europar Batasuneko Oinarrizko Eskubideen Gutuneko 41. artikulua hartu da printzipioaren oinarri edo abiapuntutzat, agindu honen esparruan sartzen diren kasuetan, baita hori argi ez zegoen beste kasu batzuetan ere². Ziurtatu daiteke eta frogatua utziko da lanean Auzitegi Gorenaren sententziek fenomeno hedakor hori berrelikatu dutela.

Administrazio onaren printzipioak dakartzan alderdi positiboak islatuko dira lanean ere. Alde batetik, herritarrak diren interesatuek administrazio ona aldarrikatzea eragin du, auzitegien laguntzaz; eta bestetik, doktrinaren interesa piztea eragin du, aztertzeke gogoak piztuz.

Azken finean, kalitate administrazioaren ardura dela eta jarri da fokua printzipioan. Izan ere, funtzio administrazioaren alderdi bat da printzipioa, eta funtzio hori nola gauzatu behar den adierazten du. Hori dela eta, gatazkak konpontzeko funtsezko gailua bilakatu da printzipio hau AG-rentzat, bereziki zerga ordenamendu juridikoa guztiz urratu dela argi ez

¹ FERNÁNDEZ FARRERES, G. 2023. El principio de buena administración según la doctrina de la Sala tercera del Tribunal Supremo. *Revista española de Derecho Administrativo* núm. 230/2023. Editorial Civitas. 7. Or.

² CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. Editorial Civitas. 1. Or.

dagoen kasuetarako³. Adierazi bezala, administrazioen kalitatea hobetzea du helburu printzipioak eta zerga-esparruan justiziaz egikaritzea bermatzeko balio du ere.

Behin gaia zehaztua dagoela esparrua mugatu behar da. Lan honetako esparrua zerga-arloa izango da. Kasuan, printzipioak bermeak eskainiko dizkie zergadunei. Herritar zergadunok Jardunbide Egokien Kodea⁴ dugun bezala, administrazio onaren printzipioak Administrazioa bera jarduera zintzo eta egokian jardutera behartzen du. Horregatik, zerga-esparruan printzipio honen edukia eta bereziki aplikazioa handitzea positiboa litzake herritarrentzako. Baita beharrezkoa ere.

Aplikazioaren benetako erronka zerga-arloko gatazkak epaitegietara heldu behar ez izatea da. Are gehiago, lortu beharrekoa Zerga-Administrazioan printzipioa ofizioz aplikatzea da, herritarren segurtasuna juridikoaren eskubidea indartzeko, zein administrazioaren funtzionamenduaren kalitatea handitzeko. Beraz, erronka juridikoari eutsiko diot eta lan honetan herritarrok Administrazioari zerga-arloan printzipioa haren jardueran ofizioz aplikatzea noiz galdatu diezaiokegun zehazten saiatuko naiz. Administrazio onaren jarduera bidezkoa exijitzeko egoerak zehazten saiatuko naiz hortaz, uste baitut herritarrontzat desiragarria izan daitekela aldarrikapena hau egitea; eta aldi berean administrazio onaren printzipioa sakontansunean ulertarazten saiatuko naiz adibide praktikoaren bidez.

³ MARÍN-BARNUEVO, D. 2020. El principio de buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 186/2020. Editorial Civitas. 16. Or.

⁴ Agencia Tributaria. 2024.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

2- Printzipioaren marko teorikoa:

Administrazio onaren printzipioa ez da eskubide berri bat, bai ordea eskubide altxagarri bat, Estatu mailan eta Europar Batasunean modu sakabanatuan onartutako eskubideei batasuna ematen diena. Hau da, beste eskubide batzuk defendatzeko eskubidea ematen duen eskubide-bermea edo eskubide instrumentala da⁵. Administrazio txarraren kontrakoa dela begi bistakoa da.

2.1- Europako legedian:

Administrazio onaren printzipioa Nizako Kartan positibatu zen⁶ herritarrek instituzio komunitarioen aldeko posizioa sendotzeko helburuarekin. Zehazki Europar Batasunaren Oinarrizko Eskubideen Gutuneko (EBOEG) V. Kapituluako 41. artikuluan jaso zen, “Herritar” izenburua daramanean, alegia.

Helburua ere bada nazioetako barne organoen aurrean herritarrak indartzea, Zuzenbide Komunitarioa aplikatzerakoan. Behin Nizako Kartan artikulatzerakoan, zuzenbide berri bat baino gehiago, paradigma berri bat bideratu zuela ulertu daiteke; izan ere, Administrazioei jarduteko eran aldaketa bat exijituko baitie printzipioak. Baina adierazi bezala, Zuzenbide komunean eta haren jurisprudenzian aurretik kontsokratua zegoen.

Herritarren posizioa eta eskubideak sendotzea bilatzen du printzipioak, eta aplikazio eremua, 51. artikuluan zehazten dena, mugatua geldituko da Zuzenbide komuna aplikatua den kasuetara. Hala ere, egun ez da ezatabaidagarria Europako Estatu kide guztiak daudela Europa osatzen duten baloreak errespetatzera behartuak zuzenbide komunaren aplikaziotik kanpoko beste kasuetan ere⁷.

⁵ TOMÁS MALLÉN, B. 2004. El derecho fundamental a una buena administración. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid. 41-42. Or.

⁶ Carta de Niza. 7/12/2000. Los derechos fundamentales de la Unión Europea. *Diario oficial de la Unión Europea*.

⁷ ORENA DOMÍNGUEZ, A. 2020. El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios. *Revista Quincena Fiscal n.º 22/2020*. 3. Or.

2.2- Espainiako legedian:

Espainiar Konstituzioan⁸ (EK) printzipioa presente dagoela argia da, nahiz eta ez dagoen literalki jasoa, inplizituki baizik. 103.1. artikulua adibidez, honela dio: *“Administrazio publikoak objektibotasunez betetzen ditu interes orokorrak, eta eraginkortasun-, hierarkia-, deszentralizazio-, deskontzentrazio- eta koordinazio-printzipioen arabera jarduten du, legeari eta zuzenbideari bete-betean men eginez”*.

Eta EK-ko 9.3. artikulua ondorengoa dio: *“Konstituzioak bermatzen ditu legezotasun-printzipioa, arau-hierarkia, arauen publizitatea, aldekoak ez diren edo norbanakoen eskubideak murrizten dituzten zehatze-xedapenen atzeraeraginik eza, segurtasun juridikoa, erantzukizuna eta botere publikoen arbitrariotasunaren debekua”*.

Herritarren aldeko jarduerak arautzen dira beraz, eta interes orokorra zein segurtasuna juridikoa gailendu daitezke, administrazio onaren printzipioari lotuta.

Konstituzioaz gain, Sektore Publikoaren Araubide Juridikoaren 40/2015 Legean⁹ (SPAJL), 3.1.e. artikuluan ere ondorengoa jasotzen da: *“Administrazio publikoek objektibotasunez erabiltzen dituzte interes orokorrak, eta eraginkortasun, hierarkia, deszentralizazio, deskontzentrazio eta koordinazioaren printzipioen arabera jarduten dute, Konstituzioari, Legeari eta Zuzenbideari bete-betean men eginez*.

Beren jardunean eta harremanetan printzipio hauek errespetatu beharko dituzte:

e) Fede ona, bidezko konfiantza eta leialtasun instituzionala”.

Nahiz eta artikulua huetan ez den printzipioa zuzenean aipatzen, AG-ren aburuz, artikuluen benetako oinarrian fede ona, bidezko konfiantza eta instituzioen leialtasuna daude. Beraz, guzti hauen baitan integratu da administrazio onaren printzipioa Espainiar

⁸ Constitución Española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978)

⁹ Ley 40/2015, de 2 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015)

Estatuan administrazioak gauzatzen dituen jardueretan, printzipio honen helburuaren eragileak direla agerikoa da.

2.3- Zerga-arloan:

Printzipioa laneko eremura egokituz 2003ko Zergen Lege Orokorra¹⁰ (ZLO) aztertu behar da. Zergadunen Eskubideen eta Bermeen Lege indargabetuan jasotzen ziren eskubide zein berme asko, egun indarrean dagoen ZLOn jarraitzen dute jasoak. Bereziki aipatutako eskubide eta berme hauek administrazio onaren printzipioarekin lotzen direnak dira.

Bistakoa da, EBOEG-en gain, beste testu legeletan ez dela printzipioa literalki jasotzen. Bere oinarria berriaz jasotako beste printzipio eta eskubide batzuetan txertatzen da hortaz¹¹. Administrazioaren jardunaren eta funtzionamenduaren printzipio zehaztugabe horiek guztiak herritarren administrazio egokirako eskubide zabalenean bilduko lirateke, zeren eta, Konstituzioaren aginduz, administrazioaren jardunak eskubide hau eta gainerako eskubide eta askatasun guztiak betetzera egon behar da bideratuta.

Eta nahiz eta ez ZLOean ezta zehazki 34. artikuluan, herritarren eskubide eta bermetara zuzendua dena, ez den printzipioa osotasunean jasotzen, faltua da zergapekoek administrazio onaren printzipioaren eskubidea ez izatearen ustea. Are gehiago, artikulua horretan aurreikusitako tributudunen eskubide eta berme guztiak ez dira bakarrak, ez zuzenean ez zeharka. Gainera, ZLO araudian aipatzen diren prozedura-eskubide eta bermeak legezko zehaztapenak besterik ez dira.

Aipaturiko iturri juridikoen artikulua osotasunean kontuan hartuz, Administrazio onaren printzipioa eratuko da. Honela, batetik, herritarren oinarritzko eskubideak eta konstituzio-bermeak bermatu nahiko dira (hala nola: EK 9.3. art. segurtasun juridikoa; EK 24.1. art. defentsa eta babes judiziala). Bestetik, Konstituzio-eskakizunak betetzea eragiten du

¹⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)

¹¹ ORENA DOMÍNGUEZ, A. 2020. El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios. *Revista Quincena Fiscal* núm. 22/2020. 6. Or.

ere, legezotasunez eta eraginkortasunez (adibidez Administrazio-jarduera ororen berri emateko beharra, baita Ogasun Publikoko Administrazioak egiten duena ere)¹².

Azken finean, Administrazio onaren printzipioa bereziki: interes orokorrak objektibotasunez zerbitzatzera zuzenduko da, eta eraginkortasun-, hierarkia-, deszentralizazio- eta koordinazio-printzipioen arabera jardutera ere, legeari eta zuzenbideari bete-betean men eginez (EK 103.1 art. jasotzen den bezala) eta legean araututako prozeduraren bidez zein, bidezkoa denean, interesdunari entzutea bermatuz¹³ (EK 105.c. art.)”.

Ondorioa ondorengoa da: balore guzti hauek islatzen dute administrazio onaren printzipioaren helburua. Hiritarren defentsa, babesa eta berme bezala jokatzeko du eta Administrazioaren funtzionamenduaren kalitatea hobetzen du, herritarren aldeko jarrera proaktiboa bideratuz. Guztiak integratuta printzipioaren eraketa osatu daiteke, hots.

2.4- Egungo egoera:

EK 106.1. artikuluan jasotzen den bezala: *“Auzitegiek erregelamenduzko ahala eta administrazioaren jardunaren legezotasuna kontrolatzen dituzte, bai eta jarduketa hori justifikatzen duten xedeekiko menpekotasuna ere”*.

Horregatik, azken urteotan auzitegien eta bereziki AG-ren lan zama handitzen joan da, administrazio onaren printzipioaren aplikazioa arrazoi dela. Administrazio ona printzipioaren aplikazio aukera eta eremua, antzeman bezala, zabala da ez baitago mugatua edo zehaztua EBOEG-ko 41. artikuluan gain. Baina adierazi bezala, gure ordenamenduan inplizituki jasotzen da eta printzipioaren apelazioa aukera anitzetan gauzatu daiteke.

¹² CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero num.197/2023*. Editorial Vicitas. 6. Or.

¹³ OLIVER CUELLO, R. 2018. Derechos de los contribuyentes en la gestión tributaria. *Thomson Reuters Aranzadi*. Pamplona. 22-29. Or.

Argi esanda, administrazio onaren printzipioa Administrazioaren jardura orientatzen duen printzipioa da, zeinak bere sustraiak prozedura-eremu honetan aurkitzen ditu: administrazioaren eraginkortasunean eta Estatuaren ekintzen aurrean herritarren babesa erreklamatzeari¹⁴. Hori dela eta printzipioaren presentzia eta garrantzia hedatuz joan da, baita erabilera ere.

-3. Printzipioaren perfilazioa:

Administrazioaren jarduran printzipio honen urraketa salatzeko, zehazki zerga-arloan, apelazioa herritarren salaketa jardura gabe, hau da, ofizioz izatea kasu askotan zentzudun eta bidezkoena den arren, oraindik erabilera edukia finkatu ez denez, hori ez da gertatzen.

Arazo nagusia administrazioaren jarduran ofiziozko partaidetza falta da. Eta honen ondorioz, adibidez ekintza gaitzesgarrien aurrean inork errekurtsorik jarri ez gero, irmo bihurtu daiteke likidazio deuseztagarri bat, Administrazioaren zerbitzua larriki kaltetuz. Eta honelako kalteek, administrazio ona zuzenean urratzen dute noski. Herritarren segurtasun juridikoa kolokan dago beraz administrazioaren jardute desegokiaren aurrean.

Ofiziozko aplikazioa zehazteari ekingo diot eta horretarako, AG-k azkenaldian printzipio honekiko ebatzi dituen epaiak batzuek aztertuko ditut kualitatiboki, ondorioak ateratzea lortzeko. Bereziki AG-ren Hiugarren Salako epaiak aztertuko dira, zerga errekurtsuak kontentzioso-administratiboan ebatzen baitira.

-3.1: Noiz aplikatu printzipioa:

Printzipioak administrazioaren eguneroko jardunean du eragina, dena den, Zerga administrazioetan zentratuko naiz. Epaiak islatzen dituzten egoera errealak aztertuz, aipatzen

¹⁴ GRACIA, M.; LUCHENA MOZO. 2023. Buena administración, compliance y la arquitectura del comportamiento como soporte de las buenas prácticas administrativas. *Revista Quincena Fiscal* núm.9/2023. 5. Or.

dituzten printzipioekin eta oso irudimen gutxirekin, ideia bat egin daiteke: ez bakarrik zerga-obligaziodunek printzipio hori salaketan aipatzen duten kasuekin, baizik eta Zerga administrazioak ofizioz beste modu batera jardun zezakeen kasuekin. Bereziki bigarreanean kasuetan ipiniko dut fokua, ofiziozkotasunean jarriz arreta.

Perfilazioa garrantzitsua da printzipioa eraginkorra noiz den antzemateko, Administrazioaren jardunaren aurrean herritarren berme-teknika gisa. Edukirik gabe ere, jada gure eguneroko bizitzan sartu dela ikusi daiteke eta doktrinak, jurisprudentziak eta Zuzenbideak ontzat eman dute, bai positiboak, bai soft law-ak ere¹⁵.

Espainiar estatua Soziala da eta herritarrak haien ekarpenekin Estatuaren jardueraren ardatz nagusi bihurtzen dira, ekarpen ekonomikoekin berme-sozialak edo birbanaketa aurrera eramán daitezke eta. Beraz, administrazio jardueraren partaide bihurtzen ditu egitate horrek¹⁶ eta alderdi babestuena izan beharko luke. Ogasuna-herritarra erlazioan kalitate optimoa lortzeko prozesuan zehar dauden erregela eta printzipioen baliabide malgu zein sinplifikatuen antolamenduan jarri behar da arreta, elkarrekikotasunaren ikuspegitik, tributudunen eta Zerga Administrazioaren arteko lankidetzaren oinarri baita.

Izan ere, zerga-betebeharrak behar bezala betetzen badira, eraginkortasun irizpideak lor daitezke, eta, legezko tasun-printzipioa albo utzi gabe, aukera ematen dute interes orokorra eskuratzeko helburua gauzatzeko, zergadunen eskubide eta bermeen arteko bizikidetzaren orekatuaren bidez. Hori posible da harreman kooperatibo baten bidez, eta administrazio onaren printzipioari laguntzen dio ere zerga-bidezkoa izateko.

Honek guztiak ez dio pisua herritarrari ematen beraz, administrazio instituzioek ere badute beraien egin beharra, jarrera proaktiboa eta bidezkoa, hau da, ona edukita. Hori dela eta, jarrera edo jarduera desegokien aurrean aplikatu daiteke administrazio onaren printzipioa.

¹⁵ GRACIA, M.; LUCHENA MOZO. 2023. Buena administración, compliance y la arquitectura del comportamiento como soporte de las buenas prácticas administrativas. *Revista Quincena Fiscal* núm.9/2023. 6. Or.

¹⁶ GRACIA, M.; LUCHENA MOZO. 2023. Buena administración, compliance y la arquitectura del comportamiento como soporte de las buenas prácticas administrativas. *Revista Quincena Fiscal* num.9/2023. 3. Or.

Ulermen hontatik abiatuta, fede onaren eta bidezko konfiantzaren printzipioak bermatu daitezke, Administrazio onaren baliokideak beraz. Segurtasun juridikoa funtsezko balio bihurtzen dutenak baitira, edozein gatazkari aurre egiteko¹⁷.

AG-k zergen-arloan duen administrazio onaren printzipioari ondorio juridikoak ematen ari da, bereziki EBOEG-ko 41. artikulua positibizaziotik abiatuta. Aplikazioa zehazteko 2020ko ekainaren 11ko AG 741/2020 epaiak¹⁸ finkatutakoa erabili daiteke:

“Administrazio onaren printzipioak (gure Konstituzioan inplizitua eta orain EBOEG positibizatua) behar bezain jarrera arduratsua ezartzen dio Administrazioari. Ardurararen beharra bere jardunaren ondorioz sortu daitezken disfuntzioak behin betiko saihesteko izango da, herritarren alde alegia. Ez da nahikoa izango bere eginbeharrak betetzeko prozedura eta izapideak zorrotz betetzea; baizik eta ardura, legez eta konstituzioz zergadunari aitortutako berme eta eskubideen erabateko eraginkortasuna lortzeko da. Aldi berean, zerga-sistema kudeatzeaz arduratzen direnei, eta Zerga Administrazioari berari, sistema hori eraginkorra izan dadin zaindu beharra agintzen die, arreta. Baita babes juridikoa bermatzea, adibidez bidegabeko aberastea bideraezina izan dadin.”

Hortaz, printzipioaren aplikazioa ardura falta gertatzean edo disfuntzioetan erortzerakoan egin beharko da. Prozedurak zorrotz betetzeak ez du printzipioa betetzat joko erez eta. Argi ulertu behar da printzipioak arreta galdatzen diela zerga-administrazioei, eta marko teorikoan zehaztutako berme eta eskubideak bete ahal izateko erabili daitekeela auzitegietan. Eremua zerga-arloa izan arren, inpostuak eta haien likidazio gertaerak anitzak izan daitezke. Baina administrazio onak, administratuaren aurrean (eta haren alde), administrazio-jarduna gidatu behar duen betebeharrak korrelatibo bat dakar¹⁹.

¹⁷ SOLER ROCH, M. T. 2019. Los retos tributarios del siglo XXI. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 183/2019.

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 741/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 11 de junio de 2020 (recurso 3887/2017)

¹⁹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. 4. Or.

Adierazitako argituz, printzipioak diligentziaz jardutea exijituko dio Administrazioari eta zerga-administrazioei eraginkortasuna handitzeko, eta Administrazioaren zerbitzuan kalitatea exijituko du ere herritarren interesak bermatuak izan daitezen.

Era berean, AG-ren 2021 urteko azaroaren 4ko 1312/2021 epaiak²⁰ zehazten du administratuen aldeko diligentzia falta edo interesen defentsa aldarrikatzeko balio izateaz gain, parametroetan jardun behar duela ere. Hau da, inpartziala eta ekitatiboa ez den kasuetan ere, erabili daiteke administrazio onaren printzipioa.

-3.2: Printzipioaren ofiziozko aplikazioa:

Administrazioak ofizioz beste modu batera jarduteko beharra zehazteari ekingo diot orain. Jada azaldu da printzipioak arreta eta interes orokorrak errespetatzea galdatzen diela zerga-administrazioei. Kasu anitzetan Administrazioaren jarduteko modua ez da administrazio onaren bakiokidea AG-ren hitzetan. Beraz, epai irmo eta kasu ezberdinak aztertuz ondorioak estrapolatzen saiatuko naiz, jarduera desegokia agertzen den kasuak zehazteko helburuarekin.

Zerga-administrazioak, 39/2015 Legean²¹ jasotzen denez 58. artikulua arabera, prozedimenduak ofizioz hasi behar dira *“Prozedurak ofizioz hasiko dira organo eskudunak hala erabakita, bere ekimenez edo goragokoaren aginduz, beste organo batzuen eskari arrazoitua edo salaketa dela medio.”*

Kasuan, jarduteko modu desegokiaz ohartaraztea haren ardura da, modu zuzenean. Hala ez izaterakoan, ondorengo artikuluan jaso denez, zeharka beste edonork jarduera desegokia gertatzen ari dela salatu dezake ere, izan herritarrak edo inguruko organoak; eta inguruabar, jokabide edo egitatetan aplikatu daiteke adierazitakoa, lege berdineko 59. artikulua arabera. Administrazioak administrazio onaren printzipioa errespetatu eta aplikatuko balu, susmoa eragin duen jarduera desegokia gelditu eta arreta gatazkan ipiniko

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 1312/2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de noviembre de 2021 (recurso 8325/2019)

²¹ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015)

luke, konponbide juridiko egokiena ezarri arte. Hori defendatzen du administrazio onaren printzipioak. Jarduera desegokiak edo bidezkoak ez direla ziurtatu arte, alegia.

Baina errealitateak frogatzen du, ohikotasunez administrazioak ez duela horrela jarduten. Hori dela eta, tributuen berrikuspen esparruan, agerian jarri da berrikuspen prozeduren arauketa ez osoa edo ez-perfektua dutela, bai eta egintzen erabateko deuseztasunaren arrazoi mugatuak zabaltzeko beharra dagoela ere. Ikuspegi horretatik, administrazio ona aipatutako akats horiek konpontzeko erabil daiteke, zergapekoei babes administratibo egokia eskaintzearekin batera²².

-Administrazioak arduraz eta proaktiboki jokatu beharko du printzipioaren alde ofizioz:

- a) EBko zuzenbidearen kontrako arauak eta egintza irmoen deuseztasun aplikazioan: AG 1016/2020 epaia²³:

AG-k dio, administrazio onaren printzipioa eta EK 103. art. baitan, Administrazioari ofizioz deuseza den likidazio bat deuseztatzeko betebeharra ezar zaitzaiokela. Kasuan likidazioa emateko arau babeslea Europar Batasuneko prozesu judizial batean dagoenean zentratzen da. Likidazioa EB-ko Zuzenbidearen aurkakoa denez, administrazioak jokabide arduratsua eta proaktiboa izan behar duela ezartzen du AG-k, interes orokorrak betetzeko. Beraz, nahiz eta egintza irmoa izan, erabateko deuseztasun eskaera aintzat hartzera behartzen du.

Interesdunaren eskubidea egintza irmoa ezeztatzeko errekurtsua jartzeko edo eskatzeko, agerikoa izan beharko da ez zuela bere momentuan errekurritu ez baitzekien

²² CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. 8. Or.

²³ Sentencia del Tribunal Supremo 1016/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 16 de julio de 2020 (recurso 810/2019)

estaldura ematen zion legea EBJAren aurrean auzitan zegoela eta honek gero EB Zuzenbidearen aurkako hartzen duela²⁴.

Bigarren oinarri juridikoan dio: *“Administrazio onaren printzipioak Administrazioari ofizioz deuseza den likidazio bat deuseztatzeko betebeharra ezar diezaiokete. Likidazio hori eman zenean duen babespena EBko Zuzenbidearen aurkakoa dela susmatzen bada eta Europar Batasuneko prozesu judizial batean dagoen kasuetanbehintzat.”*

Administrazio onaren printzipioak beraz irmo bihurtu diren egintzak deuseztatzera behartu dezake Administrazioa, besterik gabe, administrazio onaren printzipioa izanik oinarria.

- b) Administrazio egintza -zerga edo zorra deklaratzeko- ezin da betearazi haren aurka jarritako errekurtsioa -nahitazko edo aukerakoa- berariaz bete arte: AG 586/2020 epaia²⁵:

Kasuan ez du inolako garrantzirik izango errekurtsio egileak betearazpena etetea eskatu duen edo ez. Epaia ondorengoa finkatu zuen: Ezingo da premiamendu-probidentzia eman errekurtsio hori berariaz ebatzi arte. Are gehiago, Administrazioak ezin du saririk jaso erreklamazio edo errekurtsioei erantzuten ez dienean. Izan ere, exekutibitatea ez da balio absolutua, eta erlatibizazio-elementuetako bat da inpugnazio ekintzak badaudela, eta Administrazioak ezin duela horiei buruz ezer esan²⁶.

Administrazio-errekurtsio jartzeak esan nahi du inpugnatutako egintzaren exekuzioa automatikoki eten behar dela, nahitaez itxaron behar baita errekurtsioa berariaz ebatzi arte

²⁴ FERNÁNDEZ FARRERES, G. 2023. El principio de buena administración según la doctrina de la Sala tercera del Tribunal Supremo. *Revista española de Derecho Administrativo* núm. 230/2023. 13. Or.

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 586/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 28 de mayo de 2020 (recurso 5751/2017)

²⁶ FERNÁNDEZ FARRERES, G. 2023. El principio de buena administración según la doctrina de la Sala tercera del Tribunal Supremo. *Revista española de Derecho Administrativo* núm. 230/2023. 11. Or.

exekutatu ahal izateko. Kasuan zerga-zorra likidatzeko egintzaren exekuzioan datza, baina beste edozein egintzataraz estrapola daiteke egitatea, zentzuzkoa eta bidezkoa baita.

- c) Arrazoizko epe baten barruan Administrazioak berariaz ebazteko duen betebeharra: AG 586/2020 epaia²⁷:

Aurreko epai berdinak administrazio onaren printzipioari beste argitasun bat eskaini zion. Jakina da prozedurak Zuzenbidean betidanik duela garrantzia segurtasun juridikoa dela eta, beraz epeek beren transfondoa edukiko dute. Kasuan, premiamendu prozeduraren hasiera gauzatu ezin dela jasoko, exekutatzen den egintzaren aurkako berraztertze errekurtsioa espresuki ebatzi gabe dagoen kasuetan.

Gatazka hau zergapekoaren alde konpondu zen noski. Izan ere, ez da ondo ulertzen zerga zorra premiatzea, berraztertze errekurtsioa espresuki ebatzi gabe, ebazpenak atzera bota zezakelako egintzaren xedea bera²⁸. Eskaera gaitzesiko balitz, orduan bai ulertu daitekela eta zentzua duela zerga premiatzea, baita hori gertatu arte bidegabekoa da.

- d) Administrazioaren pasibotasuna edo jardura eza: AG 275/2022 epaia²⁹:

AG-ren erabakiak logika zapalgarria erakutsi zuen administrazio onaren printzipioaren erabilera egokiarekin. Frantzia bizi zen herritarrak ez zuen espainian tributatzeko obligazioa eta honek administrazioari ordaindutakoa itzultzea eskatu zion. Itzulketa onartzeko baldintza egitateak formalki egiaztatu beharko dira, noski. Dena den, herritarrari galdatzen zitzaion bidezkoa zen itzulketa gauzatzeko kode bat lortu eta aurkezteko egin beharra. Birritan aurkeztu behar izan zuen gizonak kodea, Administrazioaren pasibotasunagatik. Eta gero ere zerga-administrazioak hala jarraitu zuen, oraingoan erantzunik eman gabe.

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 586/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 28 de mayo de 2020 (recurso 5751/2017)

²⁸ CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. 22. Or.

²⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 275/2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de marzo de 2022 (recurso 2946/2020)

Onartezina da Administrazioak egiaztapen hori egin ahal izatean ez-egitea eta zergaduna muga juridiko batean uztea. Administrazioaren jarduera ezak eta eginbide ezak ezin dituzte zergadunek prozeduran dituzten legezko eskubideak urratzea eragin. Nahiz eta AG-ren epaiean literalki administrazio-eredu modernoa aipatu zen, eraginkortasuna eta legezketasun-printzipioa bermatzeko; benetan aplikatzen ari zen printzipioa administrazio onarena da.

e) Administrazio egintzak arrazoitzeke betebeharra: AG 361/2021³⁰ epaia:

Betebeharra administrazio onaren printzipiotzat jaso zen EBOEG-eko 41.2.c. artikuluan zehazki. Eta izenak berak zentzua du administrazio onaren printzipioarekin, nabarmena da alegia. Kasuan zehaztu zen ea tributuak aplikatzeko prozedura batean administrazioaren motibazio eskasa edo falta ondoren, motibazioa zuzendu daitekeen bide ekonomiko-administratiboan. AG-k administrazio onaren printzipioa erabili zuen erantzuna zehazteko. Jakin badakigu printzipioak, jarduteko moduz gain, prozesalki ere behar batzuk ezartzen dituela.

Horien artean sartzen da herritarrek Administrazioari egiten dizkioten eskaerei erantzun arrazoitua ematea eta jarduketei eragiten zaizkien ondorioak azaltzea³¹. Bereziki interesdunen egoera areagotzen duenean. Honen arrazoa subjektu kaltetuari ordenamenduak eskaintzen dizkion babes ekintzak gauzatu ahal izatea da, eta administrazio onaren printzipioari egokitzea. Beraz, organo zuzentzaileek motibazio-akatsa zuzentzen utziko balute, defentsa-gabezia sor lekiok errekurso egileari, *ex novo* motibazio horiekin.

f) Administrazio onaren printzipioa diskrezionalitatea kontrolatzeko elementu gisa:

Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia eskasa dago gaian baina horrek ez du esan nahi, egintzen berrikuspenaren barruan, administrazio onaren printzipioa diskrezionalitatearen ikuspegitik aplikatzeko moduko kasurik ez dagoenik. Hala nola: metaketa eta desmetaketa kasuen erreklamazioak, konexio- edo egokitasun-arrazoiengatik; interesdunak bide

³⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 361/2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 15 de marzo de 2021 (recurso 526/2020)

³¹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. 27. Or.

ekonomiko-administratiboko egintza baten betearazpena eteteko eskaera batean jarritako bermeak nahikoak diren ala ez baloratzekoan; edo kostu ekonomikoak eta administratiboak ezartzerakoan ausarkeria edo asmo txarra hauteman daiteken kasuetan³². Bidezkoak ez diren egoeren susmoa egotean, alegia.

- g) Zorrak zatikatu edo geroratzeko eskaera tributuak kobratzeko epe exekutiboan egin bada, administrazio onaren printzipioak eragotziko du Zerga Administrazioak premiamenduzko probidentzia ematea aurretik egin den eskaera erantzun gabe: AG 1309/2020 epaia³³:

Arrazoi juridikoan oinarritu zen Administrazio onaren printzipioak, EK-ko 9.3, 103.1 eta 106. artikuluetan inplizituki jasota dagoenak eta EBOEG-ean positibatua dagoenak, arduragabekeriako kudeaketa baztertzen duela jarduketa publikotik. Printzipioa ezarri egiten da beraz AG-ean. Epaiak honela dio: *“Lehen aipatu dugun administrazio onaren printzipioaren eskakizunak, Administrazio-herritarren arteko harremanetan nagusi izan behar duen fede onaren printzipioarekin batera, interpretazio bat eskaintzen dute administrazioaren jardunean arreta areagotzekoa eta agintari zein enplegatu publikoek herritarrei eman beharreko arreta eta errespetua areagotzekoa”*.

Azken finean, administrazio ona, EBOEG-eko 41. artikuluan dagoen eskubide aldarrikatua da. Zuzenbidearen printzipio orokorraren isla da AG-eko zein EBJAko sententzia ezberdinetan frogatu den bezala³⁴. Printzipio honek zerga-administrazioei ezartzen dizkie prozedurazko eskakizun ezberdinak, hala nola: gaiak modu inpartzial eta bidezkoan tratatzeko betebeharra; arrazoizko epe batean ebazteko betebeharra; aldeztatik entzuteko eskubidea; edo egintzak arrazoitzeko betebeharra. Era berean, jarduteko eskakizun arau edo printzipio ezberdinak ezarriko dizkie ere, baina nabarmenenak: proaktibitatea, ardura eta fede ona dira.

³² CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. 30. Or.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo 1309/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 15 de octubre de 2020 (recurso 1652/2019)

³⁴ CARRASCO GONZÁLEZ, F. 2023. El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 197/2023. 32. Or.

Gainera, administrazio onaren printzipioak pasibotasun edo administrazioaren jarduera ezari aurre egiteko balio du ere. Adibidez ZLOeko 31.2. artikuluko arauketa printzipio honetan oinarrituta dagoela agerikoa da, isiltasunaren bidez baietsizat hartu behar dituelako zerga-administrazioak itzulketa eskaerak, herritarren alde eta haren jarduera ezaren ondorioa bezala.

Beraz, zerga-prozeduretan aipaturiko egoerak, baita antzekoak edo analogikoak diren beste hainbat egoera, ez errespetatu edo urratzerakoan, betiere interesduna den herritarren kalterako, Administrazioari administrazio onaren printzipioak ahalbidetzen duen jarrera edo portaera galdatu ahal eta behar zaio. Oraindik garatzen ari den printzipio baten aurrean egon arren, jada zabalera bistakoa da, frogatu bezala orain arte konpondu ez ziren hainbat arazo ebazteko balio baitu. Guztion onerako sortua da, betiko.

3.3- Kasu praktikoa: Donostiako Udala eta Gainbalioaren zerga, administrazio onaren printzipio urraketa:

Edozer gauza argi ulertzeko hobeto izaten da, adibidetaz gain, kasu praktikoak erabiltzea. Beraz, administrazio onaren printzipioa urratu dela hauteman dudan kasu bat azaltzeari ekingo diot, aurreko adibideak baina gehiago sakonduz printzipioa eta haren urraketa barneratu dela ziurtatzeko.

Kasuan Administrazio onaren printzipioa jarduera aldetik urratu da. Gaizki jardun duen zerga-administrazioa Donostiako Udala izan da, finantza saileko hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga (HLBGZ) likidazioen arduraduna. Gainbalioa bezala ezagutzen da ere honako zerga. Izenak finkatzen duenez landa-izaerako lursailak albo batera utzi behar dira.

Udalerrien zerga honek hautazko karakterea du, hau da, ezartzea hautazkoa da udaletxentzat. Zuzeneko zerga bat da, izaera errealekoa eta berehalako sortzapena duena³⁵. Kasuan zerga egitatea ondorengoa da: hiri-lurren balio-gehikuntza zein lurren jabetza edozein tituluren bidez eskualdatzearen ondorioz agertzen da (salerosketa, dohaintza, oinordetza,

³⁵ EGUIA, LEJARDI, Z. *Programa para la formación práctica para intervención-tesorería: Hacienda Local.*

etab.) edo aipatutako lurren gaineko jabaria mugatzen duen gozamen-eskubide erreal oro eraiki edo eskualdatzerakoan.

Subjektu pasiboa balioa handitzeak dakarren irabazia beretzat lortzen duena da eta transmisioaren arabera aldatu daiteke. Alde batetik, irabaziko titulu (doako) transmisioetan, pertsona, izan fisiko, juridiko edo entitate, ZLOren 35.4 artikuluan aipatzen den pertsona izango da: Lurra eskuratzen duena edo horren alde eratzen edo eskualdatzen dena. Bestalde, kostu bidezko tituloetan, izan pertsona fisiko, juridiko edo entitate, ZLOren 35.3 artikuluan aipatzen den pertsona izango da: Lurra eskualdatzen duena edo eskubide erreala eratzen duena, zerga arauan zehazten den bezala.

Zerga-oinarria, ondoren sakonago landuko dena, sortzapenaren unean agerian jarritako eta gehienez 20 urteko epean izandako lurren balio-gehikuntzak osatzen du. Toki-ogasunak arautzen dituen Legean egongo dira ezarrita baremoak eta honek sortu du, beste ezaugarri batzuekin, gatazka juridikoa. Beraz kontuan hartu beharko dira: lurraren balioa, sortzapen momentuan; eta katastro-balioari aplikatu beharreko ehunekoa, kuota. Azken hau udal bakoitzak zehaztuko du, jada ezarrita dauden mugak gainditu gabe.

Orain aztertu beharrekoa inpostuaren arauketek 2017. urtetik dituen jurisprudenzia, eta hori dela eta, pairatu dituen aldaketak dira, administrazio onaren printzipio urraketa ongi ulertzeko.

2/2004 Legegintzako Errege Dekretua³⁶, martxoaren 5ekoa, Toki Ogasunak arautzen dituen Legearen testu bategina onartzen duena da eta bertan HLBGZ-ren inguruan ondorengoa jasotzen zen. 107. artikuluan zerga-oinarria eta 110.4. artikuluan zerga-kudeatzeko ahalmena udalek dutela zioen. Hau estatuko lege orokorrean jasotzen zen.

16/1989 Foru Arauan³⁷, uztailaren 5ekoa, Gipuzkoako Lurralde Historikorako HLBGZ arautzen duenean, zerga-oinarriaren definizio bera eta zerga-kudeaketari buruzko aurreikuspen berdina egin zen, 4.1 eta 7.4. artikuluetan.

³⁶ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004)

³⁷ Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Azkenik, Donostiako Udaletxeak, lege orokorrak emandako ahalmen arauemailea erabiliz, bere HLBGZ-ren ordenantza fiskal arautzailean³⁸ kontzeptu berberak erabili zituen: zerga-oinarria 10. artikuluan jaso zuen eta zergadunarentzat aitorten-likidazioaren prestazioaren betebeharra ezarri zuen 16. artikuluan. Printzipioz ondorioztatzen zen likidatze beharra zegoela lurren balio gehikuntza gehiegi erreparatu gabe.

Baina Auzitegi Gorenak araua egungo errealitatera egokitu zuen, izan ere, hainbat momentutan zerga-oinarrien konstituzionaltasuna zalantzan ipini baita, sekulako arazo juridikoa eraginez. AG 26/2017 eta AG 59/2017 epaiak aipatu behar dira lehenengo.

1012/2015 konstituzio kontraktasun auzian, Donostiako Administrazioarekiko Auzien 3º Epaitegiak sustatua, AG-k izan zuen azken hitza Gipuzkoako Lurralde Historikoko Hiri Lurren Balio Gehikuntzaren gaineko Zergari buruzko, uztailaren 5eko, 16/1989 Foru Arauko 1, 4. eta 7.4 artikuluei dagokienez. Azkenean, AG 26/2017 epaiak³⁹ Konstituzioaren kontrako eta deuseztat jo zituen Gipuzkoako Lurralde Historikoko HLBGZ-ri buruzko, uztailaren 5eko, 16/1989 Foru Arauaren 4.1, 4.2.a) eta 7.4 artikulua, (1. artikulua arazo judizialek at utzi zuen). Konstituzio kontrako zein deusezak dira baina “*soilik balio-gehikuntzarik gabeko egoerak zergapetzen dituzten neurrian*”. Krisi ekonomikoaren ondorioetako bat higiezinaren prezioa jaistea izan da. Kasu askotan, higiezinaren prezioa erosketa-prezioaren azpitik besterendu da, baina horrek ez du eragotzi, oro har, erreferentziako zerga ordaintzeko eskatzen jarraitzea⁴⁰. Egoera hori, hau da, lursaila besterendu bazen ere, balioa handitu gabe (eskuratutakoaren aldean) edo balio hori murriztu bazen ere, zerga ordaintzeko eskatu zitzaizen. Beraz Konstituzio Auzitegiak eskua sartu behar izan zuen.

³⁸ Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, 1 de enero de 2017.

³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 26/2017 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 16 de febrero de 2017 (recurso 245/2014)

⁴⁰ Hemendik aterata:

https://diariolaley.laleynext.es/content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAiMTMxMzS7Wy1KLizPw827DM9NS8kIS1xKTi_JzSktTQokzbnKLSVAAq7Jw7MQAAAA=WKE

Hirugarren oinarri juridikoaren azken paragrafoan jaso bezala *“Azken batean, 16/1989 Foru Arauaren 4 eta 7.4 artikuluen arabera, hiri-lurren balioa ez denean handitzen edo, are gehiago, txikitzen denean, ez du inolako justifikaziorik zerga ezartzeak. Izan ere, zergaren subjektu pasiboari denboraren poderioz lursailek izandako balio gehikuntzagatik dagokie zerga-karga jasateko betebeharra. Baina balio gehikuntza eman ez den kasu orotan, ahalmen ekonomikoaren adierazpenik gabeko egitatezko egoerak zergapetzen arituko dira, eta horrek erabat kontraesanean jartzen du Konstituzioak 31.1. artikuluan bermatzen duen gaitasun ekonomikoaren printzipioa. Horrela, epaitutako bi artikulua Konstituzioaren aurkakotzat jo behar dira partzialki, soilik aurreikusi ez badute tribututik kanpo uztea kapazitate ekonomikoko egoera inespresibo oro, balio-gehikuntzarik ez dagoenean”*.

Arau orokorraren inguruan AG-ren 59/2017 epaia⁴¹ dugu. Kasu honetan ere EK-ko 31.1. artikulua printzipioaren urraketa ipintzen du zalantzan, gaitasun ekonomikoarena alegia. Izan ere, ondorengo ebatzi zuen: *“Toki Ogasunak Arautzen dituen Legearen testu bateginaren 107.1, 107.2a) eta 110.4 artikulua, martxoaren 5eko, 2/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez ekarritakoak, inkostuzkoak eta deusezak dira, baina soilik balio-gehikuntzarik gabeko egoerak zergapetzen dituzten neurrian, edo gutxiagokoak.”*

Bi kasuetan agerikoa da beraz balioa gutxitzea ekarri duen eskualdaketa baten aurrean karga ezartzeak gaitasun ekonomikoaren printzipioa urratzen duela, EKaren 31.1. artikuluan jaso. Eta 33. artikuluko jabetza eskubidea ere kolokan jarri daiteke aldi berean.

Oraingo epaian 26/2017 epaieko oinarria berrerabili zen, zehazki bigarren oinarri juridikoa: *“inola ere ezingo du legegileak tributu bat ezarri, aberastasun erreal edo potentzial baten adierazle ez diren egintzak kontuan hartuta. Edo gauza bera dena, tributua kargatutako gaitasun ekonomikoa potentziala ez ezik, existitzen ez dena, birtuala, fikziozkoa ere bada”*.

⁴¹ Sentencia del Tribunal Supremo 59/2017 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 11 de mayo de 2017

Gerora, AG 126/2019 epaiaren⁴² baitan pausu bat haratago joan zen auzitegia. Kasuan, katastro balioa dela eta, zerga honek gaitasun ekonomikoaren printzipioa urratu zezakelaz gain, konfiskatzeko debekuaren printzipioa urratu zezakela ebatzi zuen. Balio objektiboek, nahiz eta azken eskualdatzean ondare-gehikuntza egon, baliteke kalkulurako lege-araua aplikatzearen ondorioz subjektu pasiboak benetan lortutakoa baino balio-gehikuntza handiagoa izatea eta ondorioz behar baina gehiago zergapetzea.

Bosgarren oinarri juridikoan jaso zuten: *“Toki Ogasunak Arautzen dituen Legearen testu bateginaren 107.4 artikulua, martxoaren 5eko 2/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua, Konstituzioaren aurkakoa da, urratu egiten dituelako ahalmen ekonomikoaren printzipioa eta konfiskatzeko debekua, bata eta bestea EK-ko 31.1 artikuluan finkatuak, ordaindu beharreko kuota zergadunak lortutako ondare-gehikuntza baino handiagoa den kasuetan”*.

Mamia orain dator, Auzitegi Konstituzionalaren urriaren 26ko 182/2021 epaian⁴³. Aurreko AG-ko 59/2017 epaian balio-gehikuntzarik ez zegoen kasuetan gainbalioa Konstituzioaren aurkakoa zela adierazi zuen; eta AG-ren 126/2019 epaian ere gainbalioa konstituzioaren aurkakotzat jo zuen, ordaindu beharreko kuota zergadunak benetan lortutako ondare-gehikuntza baino handiagoa izaterakoan. Oraingo epaia doktrinaren bilakaeraren jarraipena da: kasuan HLBGZ-ren zerga-oinarria kalkulatzeko metodoaren konstituzio-kontrakotasuna adierazten du, HLBGZ bera ondoriorik gabe utziz.

Izan ere, aurreko jurisprudenzia aztertu ostean gaitasun ekonomikoaren printzipioaren azterketa berria egin zuen, zergaren erregulazioan zerga-oinarria zehazteko moduari erreparatuta. Zerga-oinarri hori kalkulatzeko metodo bakar, objektibo eta nagusi bat egotea konstituzioaren aurkakoa dela adierazi zuen. Arrazoiak metodoa higiezinaren merkatuaren errealitatearen aldaketetara egokitzen ez dela da, ez duelako errespetatzen gaitasun ekonomikoaren printzipioa. Zenbatespen objektiboak alde batera uzten baitu zergadunak frogatutako benetako gaitasun ekonomikoa. Sententzia honetatik bost eta sei garren oinarri juridikoak nabarmendu behar dira.

⁴² Sentencia del Tribunal Supremo 126/2019 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 1 de marzo de 2019 (recurso 1669/2018)

⁴³ Sentencia del Constitucional 182/2021 (Tribunal Constitucional Pleno), de 26 de octubre de 2021 (recurso 4433/2020)

Bosgarren oinarrian azaltzen da orain adierazitakoa: “(...) Errealitate ekonomikoak lehen aipatutako legegilearen buruan zegoen hiri-lurren urteko errebalorizazio-presuntzioa suntsitu du. Horrekin desagertu egiten da benetako balioaren gehikuntzaren eta helburuaren artean egon behar duen arrazoizko ekarpena edo lotura, zerga-teknikako arrazoiek gaitasun ekonomikoaren printzipioaren sakrifizioa justifika dezaten. (...) Zerga-oinarria zehazteko egungo sistema objektibo eta nahitaezkoari eusteak, higiezinaren merkatuaren errealitatearekin eta krisi ekonomikoarekin zerikusirik ez izatea dakar eta, beraz, zergak kargatutako eta zergadunak frogatutako gaitasun ekonomikoa alde batera uzten duelako, zerga-irizpideak ahalmen ekonomikoaren printzipioa urratzen du. (EK 31.1. art.). (...) Zergaren benetako zenbatekoa erabakigarria da zergaren galdaezintasunerako, zerga-zenbatekoak aipatutako benetako gehikuntza agortzen edo gaintitzen duen kasuetan.” Eta konstituzioaren aurkakotzat eta deuseztat jo zituen Toki Ogasunak arautzen dituen Legearen testu bateginaren 107.1, bigarren paragrafoa; 107.2.a) eta 104.4 artikulua, justifikaziorik gabe urratzen zutelako gaitasun ekonomikoaren printzipioa.

Berebiziko garrantzia du ondoren azalduko duenarekin seigarren oinarriak, aplikazio eremua ezartzen duenak, ondorengo zehaztapena izan zuen: “A) Konstituziokontraktasun-eta deuseztasun-ebazpenak ordenamendu juridikotik kanporatzea dakar, eta hutsik uzten du zerga-oinarriaren zehaztapenari buruzko araudia, tokiko tributu horren likidazioa, egiaztapena, bilketa eta berrikuspina eta, hau da, galdagarritasuna eragozten du. Orain legegileak egin behar ditu zergaren lege-araubidean beharrezko aldaketak, EK-ko 31.1. artikuluko eskakizunetara egokitzeko. Aldaketak orain deuseztatuta dauden lege-manuei buruzko erabaki konstituzional guztietan agerian geratu beharko dira, AG 57/2017 epaia argitaratu zenetik lau urte baino gehiago igaro baitira. AG 126/2019 epaian gogorarazi bezala, tokiko zerga denez, Estatuko legegileari dagokio zerga-arloko lege-erreserbaren printzipioa txertatzea (EK 31.3., 133.1 eta 2. art.), ordenamenduaren batasuna eta herrialde osoan zergadunen posizio-berdintasun oinarritzakoa zaintzeko. Baita toki-autonomiaren printzipioa ere (EK 137. eta 142. art.) toki-erakundeen finantza-nahikotasuna bermatzeko (EK 142. art.).”

“B) Ezin dira epai honetan oinarrituta berrikusteko moduko egoeratzat hartu zerga honek sortutako zerga-betebeharrak, baldin eta epaia ematen den egunean behin-betiko erabaki badira gauza epaituaren indarra duen epai bidez edo administrazio-ebazpen irmo

bidez. Ondorio berezi honetarako, egoera finkatutzat ere hartuko dira: (I) epai hau ematen den egunean aurkaratu ez diren behin-behineko edo behin betiko likidazioak eta (II) autolikidazioak, baldin eta autolikidazio horiek zuzentzeko eskatu ez bada egun horretarako, ex art. ZLO.”

Argi dago gatazka juridiko bat sortu zela HLBGZ inpostuaren inguruan. Gauzak honela, Donostiako Udaletxearen jardura paregabea izan daiteke administrazio onaren printzipio urraketa salatzeko. Azaldutako epaiak argitaratu ostean, 2021. urtean Gipuzkoako Foru Araua⁴⁴ aldatu zen, 7/2012 Foru Dekretu-Araua, azaroaren 16koa, aipaturiko jurisprudenziara 16/1989 Foru Araua egokitzea lortzeko. Arrazoia erregulazioaren antzekotasun maila altua da. Hasieran aipatu bezala, lege orokorraren Toki Ogasunaren Legean jaso zenaren kalkoa arautu zen Foru Arauean, eta 7/2021 Foru Arauaren seigarren paragrafoan onartzen eta zitatzen da esan berria. Beraz, segurtasun juridikoagatik aldatu zen Foru Araua, eta nahiz eta azken AK 182/2021 epaiak ez foru araudia zuzenean aipatu, ziurgabetasun juridikoak gomendatzen duen bezala, aldaketa presazko bidetik izapidetu zein onartu daiteke, udaleko finantza baliabidetan eragina ahalik eta txikiena izan dadin.

Horrela, alde batetik HLBGZ aldatzen duen 7/2021 Foru Dekretu-Arauan zergapetu gabe utziko dira balio gehikuntza gabeko egoerak baita interesdunak eskatuta balio gehikuntza egon ez dela egiaztatu den kasu oro. Bestalde, zerga-oinarria zehazteko metodologia aldatzen da. Sistema objektiboa hautazko gisa eratzen da eta orain aipatu berri dudana eskaera zergapekoak eskatzen ez duenean baino ez da aplikatuko. Era berean, metodo bakarra ez egotea onartu zen, zuzeneko zehaztapenak onartzen baitira. Azkenik, behar baina gainbalio handiagoa ez ordaintzeko erregela sartu zen ere. Xedapenetan beraz 16/1989 Foru Arauaren 1. artikuluari hirugarren paragrafoa sartzen zaio; eta 4. zein 7. artikulua aldatu ziren. Xedapen iragankorrean ordea, sei hilabeteko margena emango zen zerga ezarrita duten udalek araua indarrean sartu eta ordenantza fiskalak aldatzeko.

Adierazitako guztia gertatu ostean, bereziki AK 186/2021 epaia argitu zenean, Donostiako herritarrak, zerga-xedea inkonstituzionala zela jakinik, berraztertze-errekurstoak aurkeztu zituzten likidazioa egokia ez zelako. Baina Donostiako Udalak, segurtasun juridikoa bermatu beharrean zein AG edo AK ebazpenak itxoin bitartean, HLBGZ-ren likidazioak

⁴⁴ Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOG núm. 220, de 17 de noviembre de 2021)

kobratzen aritu zen nahiz eta jarduera ziurra ez izan. Diligentzia falta aitortu zuen udalaren jarrerak eta administrazioaren zerga-zerbitzua eraginkorra ez izatea gauzatu zuen, kalitate aldetik zein bermegabeziaren aldetik. Berez, administrazio onaren marko teorikoa kontuan izanik, bistakoa da jarduera bat desegokia izaten ari delaren susmo aurrean, jarduera gelditu eta arreta zalantza argitzean ipini behar dela. Jarduera desegokia ez dela ziurtatu behar da.

Hala ere, Donostiako Udalak honela jardun zuen:

Izatez 2021. urte arte ez zekiten metodologia egokia erabiltzen ari ziren ala ez, baina bazekiten gatazka juridikoa abian zegoela eta herritarrak babestu beharrean jarduera geldiarazita, haien finantziarioa bermatu nahi izan zuten, berraztertze-errekurtso oro ezetsita. Kaltegarritasun aukera agerikoa zen arren, segurtasuna juridikoa bermatu beharrean, ziurgabetasun juridikoan jarraitu zuten.

Hala ere, Udaletxeak ezetsi zituen berraztertze kasu guzti horietako batzuk Udaleko Auzitegi Ekonomiko-Administrazioen (UAEA) aurrean jarri zuten erreklamazioa. Udalerrietan organo hauek sortzeko helburua herritarrek eta enpresek zerga-arloan dituzten eskubideak arintzea da, eta ondorioz, epaitegietako gatazka juridikoak murriztea⁴⁵. Eta Udalak emandako egintzak berrikusteari dagokionez, independentzia osoz jokatzeko duen organoa da ere. Auzitegi hauek ordea, HLBGZ ez likidatzeko joera adierazi zuten, gertaturiko zalantza eta AG eta AK-ren erantzuna kontuan hartuta.

Donostiako UAEA 1/2023⁴⁶ epaitza aztertuz ikusi daiteke erreklamazio erantzuna likidazioa deuseztatzearen aldekoa izan zela. Kasuan lursailaren transmisioa 2016. urtean eman zen eta likidazioa 2019. urtean ordaindu zen, zehazki 4.003,96€. Kasuan, alegatu zutenez higiezinaren azken transmisioan ez zen hasierako eskuratzeko balioa baino balio handiagoa lortu.

Auzitegi honek, oinarri juridikoetan HLBGZ arautzea aipatzen du: erregimen komunean, martxoaren 5eko 2/2004 Legegintzako Errege Dekretuan, Toki Ogasunak

⁴⁵ Hemendik aterata:

https://www.donostia.eus/info/ayuntamiento/admin_team.nsf/vowebContenidosId/NT00000932?OpenDocument&idioma=cas&id=C671670429646&doc=D

⁴⁶Tribunal Económico Administrativo Municipal, 1/2023, el 12 de enero de 2023. Donostia.

arautzen dituen Legearen testu bategina onartzen duena, gainbalioari dagokionez zerga-oinarria 107. artikuluan duela eta zerga kudeaketa 110. artikuluan duela azaltzen du; aldi berean 16/1989 Foru Arauan, uztailearen 5ekoa, Gipuzkoako Lurralde Historikoaren HLBGZ arautzen duenak 4.1 zein 7.4. artikuluetan arauketa berdina zen. Baita Donostiako Ordenantza Fiskal Erregulatzaileraren 10. artikuluan, zerga-oinarriari dagokionez. Ondoren AG-ren 59/2017; 126/2019 eta AK 182/2021 epaiak aipatzen ditu eta bereziki azkenaren, AK 182/2021 epaiaren irismen eta ondorioak azaltzen ditu:

“Orain ebatzi behar da zer gertatzen den AK 182/2021 epaiaren aurretik egindako likidazioekin edo gertatutako zergapeko egitateekin, eta ea erreklamazio honek aztertzen ari garen likidazioari eragin diezaiokeen.” AK 182/2021ko seigarren oinarri juridikoa aipatzen du eta ondorengo zititzen du:

“ Alde batetik, A atalean ondorioztatzen da adierazpen horrek arau-hutsune bat uzten duela (...) tokiko zerga hori likidatzea, egiaztatzea, biltzea eta berrikustea eragozten duena, eta, beraz, galdagarria izatea. B atalean, epaiaren aurretik gertatutako zergapeko egitateak aipatzen dira (sortutako zerga-betebeharrak deituak), zehaztuz zein diren berrikusi beharreko kasuak, epaia eman den egunean, 2021eko urriaren 26an, gauza epaituaren indarra duen senetentzia bidez edo administrazio-ebazpen irmo bidez behin betiko erabaki ez badira (I) epaia ematen den egunean aurkaratu ez diren behin-behineko edo behin betiko likidazioak eta (II) Data horretan zuzentzeko eskatu ez diren autolikidazioak”, ZLOeko 120.3. ex artikulua aipatuz. Ondoren, analogia kasu ezberdin edo antzeko adibideak aipatzen ditu HLBGZ-ren eta honen inguruan zegoen arau-hutsunearen ingurukoak, zeinetan likidazioak edo autolikidazioak deuseztatzearen aldeko iritzia unibokoa eman dute (adibidez 337º epaia, 2021eko azaroaren 15ekoa, Gaztela-Mantxako Justizia Auzitegi Nagusiarena edo 5107º epaia, 2021eko abenduaren 22koa, Kataluniako Justizia Auzitegi Nagusiarena).

Eta azkenekoz, azaltzen du nola *“kasuko likidazioa 2021eko azaroaren 16a baino lehenagokoa dela eta oraindik administrazio-bidean irmotasuna irabazi ez duen likidazio bati eragiten diola. Izan ere, herritarrari likidazioaz jakinarazi ondoren, berraztertze-errekurtsioa aurkeztu zuen ezarritako epearen barruan, eta ezetsi ostean aztertutako erreklamazio ekonomiko-administratibo hau ere epeen barruan aurkeztu zuen. Auzitegi Konstituzionalaren 182/2021 Epaia zuzenean aplikatuz, likidazioa deuseztatu egin behar da, eta, beraz, erreklamazioa baietsi, haren funtsean sartu beharrik gabe. Edo beste*

era batean esanda, likidazioa baliogabetu egin behar da, erreklamazio hau ebazteko unean ez dagoelako erreklamazio hori babesten duen agindurik, eta ordenamendu juridikotik kanpo eta kanpoan geratu dela ulertu behar da”.

Zitaturiko azken paragrafo honetan oso ondo islatzen da UAEAren jardueran administrazio onaren printzipioa bete nahi izan dela. Alde batetik, organoen aldetik fede ona igjerri daiteke, bereziki interes orokorra babestu nahian, AK-k onartuta ez dagoelako likidatu zen zerga babesten duen agindurik. Eta bestalde, segurtasun juridikoa bermatzea bilatzen du, baita gaitasun ekonomikoaren printzipioa bermatzea ere, herritarren berme eta eskubideak kudeaketa okerragatik kaltetuak izatea ekidin nahian. Beraz auzitegiak likidazioa deuseztatu zuen.

Baina egoera honen aurrean, Donostiako Udalak ordea guztiz kontrako jarrera adierazi zuen. Aipatu berri den UAEAren 1/2023 ebazpenaren aurrean, ondorengo erantzuna eman zuen txosten batean, kasu berdinarene eta bertan emandako ebazpenaren inguruan:

Hasteko, ziurtatzen du lehengo berraztertze-errekurtoa ezetsia izan zela balioak gehikuntza jasan zuela kontsideratu zutelako, hau da, zerga kargatzen duen zerga-egitatea gertatu zela. Udalaren jarduna eta errekurritutako likidazioa zuzenbidearekin bat datozela deklaratu zuen, sortzapen-datan aplikatu beharreko araudiaren arabera.

Bigarrenik dio, sortzapen momentuan (2016) Gipuzkoako Lurralde Historikoan aplikatzen zena 2/2017 Foru Dekretu Araua zen, ondoren aldatua eta azaroaren 16ko 2/2021 Foru Dekretu Araua gisa ezagutua. Udaletxearen ustetan, AK-ren 182/2021 epaiak inkonstituzional eta deuseza bakarrik Toki-Ogasunak arautzen dituen Legea, martxoaren 5eko 2/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onartua izandakoa dela, alegatuz epaian ez dela irismenean beste araurik aipatzen. Hau da, Udaletxearen “ustez” Gipuzkoako Lurralde Historikoan aplikatu beharreko araudia ez zen inkonstituzionaltzat jo, eta lurralde horretan ez da egon inolako lege-hutsik, hortaz. Ondorengo epai eta esaldira heldu zen bere postura mantentzeko: AK 153/2019 epaia⁴⁷, azaroaren 25ekoa zeinetan esaten den *“argi geratzen da ezin dela foru-arau fiskal bat aplikatzeari utzi aldezturik aurretik zalantzan jarri gabe Konstituzioaren kontraketat jotzen den ala ez.”*

⁴⁷ Sentencia del Constitucional 153/2019 (Tribunal Constitucional Pleno), de 25 de noviembre de 2019 (recurso 3680/2019)

Eta azkenik, UAEAren epaia interes publikorako kaltegarria dela adierazio zuen. Honengatik guztiarengatik Administrazioarekiko auzien Epaitegietan aurkaratu zuen UAEAren erabakia.

Onartu beharra dago 2016an oraindik gatazka jaio ez zela, baina behin gatazka sortu zenean, Donostiako Udaletxearen jarrerak ez dirudi zuzenbidearen aldekoa ezta bereziki administrazio onaren printzipioaren baliokidea. Analogia edo kalko literal batetik sortutako Gipuzkoako Foru Arauak antza, eta ondoriozko Donostiako Ordenantzak, ez du haren aurrekaria izan den eta AK-ren aldetik inkosntuzionala deklaratu denarekin zer ikusirik. Bauna zerga-oinarriaren zehaztapenak badu guztizko antzekotasuna Toki-Ogasunak arautzen dituen Legearekiko, 2021eko azaroaren 17ko 7/2021 Foru Araueko seigarren paragrafoaren arabera. Kaltea erreparatu orde beraz, Donostiako udaletxeak nahiago izan zuen haren finantza ekonomia bermatu eta gatazkatik desulertu. Administrazio onaren printzipioak galdatzen duen fede ona, arreta zein jarrer aproaktiboari bizkarra ematen die beraz, eta ziurgabetasunaren alde egiten du.

Baina lanean zehar adierazi bezala, administrazio onaren printzipioa nagusitzen ari da, segurtasun juridikoari eskintzen dion bermeagatik eta herritarroi interesak defendatuko dizkiguten aldeko jarduerak eta arreta galdatzeagatik. Eta nahiz eta Donostiako Udalak era honetan ekidin likidazioen deuseztasuna, 2023. urteko uztailaren 10ean, AG 949/2023⁴⁸ epaian HLBGZ-ren konstituzio kontrakotasun-deklarazioaren denbora ondorioak finkatu ziren. Bosgarren oinarri juridikoan azaltzen dira:

-AK 182/2021 epaia eman zen egunean, urriaren 26an, aurkaratu ez ziren gainbalioagatiko behin-behineko edo behin betiko likidazioak ezin izango dira aurkaratu epai horretan aitortutako konstituzio kontrakotasun-deklarazioan oinarrituta. Era berean, ezin izango da oinarri horrekin eskatu autolikidazioak zuzentzeko (ZLOren ex. 120.3. art.), epaia emateko unean, urriaren 26an, eskaera hori egin ez den autolikidazioei dagokienez.

- Administrazio-errekursoetarako ezarritako epeen barruan aurkaratu ahal izango dira, bai eta administrazioarekiko auzi-errekursoak ere, epaia emateko unean irmo bihurtu ez

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 949/2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 28 de noviembre de 2023

diren behin-behineko edo behin betiko likidazioak. Eta autolikidazioak ezarritako epearen barruan zuzentzeko eskatu ahal izango da ere (ZLOren ex. 120.3. art.). Aurkatze oinarria AK 182/2021 epaiean egindako konstituzio kontrakotasun-deklarazioa ez diren beste oinarri batzuetan izan beharko da, hala nola, adierazpen gabeko balio gehikuntza egoera edo kuota konfiskaziora iristen denean.

Konstituzio kontrakotasuna epaia baina lehen alegatu beharko zen beraz eta bestela epaiaren ondoren beste oinarri batzuekin edo likidazioa irmoa ez bada aurkatu daiteke. Donostiako Udalak beraz, nahiz eta jarduera, metodo eta oinarrien aldetik, desegokia zela jakin, HLBGZ-k likidatzen jarraitu zuen eta epai ondorengo aurkatzeak erantzuteko datari besterik ez zion eutsi. Baina ez hori bakarrik, azken 949/2023 epaiaren aburuz, Donostiako UAEAren 1/2023 epaiaren likidazioa aurkatu daiteke:

Nahiz eta behin-betikoa izan eta ordaindua egon, alde batetik, epeen barruan aurkatu zelako likidazioa; eta bestetik, arrazoa juridikoa ez zen AK 182/2021 epaiaren konstituzio kontrakotasuna, irabazi eza baizik. Baina Donostiako Udalak dirudienez, ez du herritar zehatz honi sortutako bidegabeko kaltea konpondu nahi, bere finantza mantenuaren alde egiten du besterik gabe, axolagabekeriaz.

Eta azkenik zein behingoz, AG-ren 46/2024⁴⁹ epaia publikatu zen, martxoaren 12an. Argia zena deklaratu zuen Auzitegi Gorenak eta Donostiako Udalak eusten zuen euskarria bertan behera utzi zuen: *“HLBGZ-ri buruzko uztailaren 5eko 16/1989 Foru Arauaren 4.1, bigarren paragrafoa, 4.2 a) eta 4.3 artikuluen konstituzio kontrakotasuna eta deuseztasuna, 7/2021 Foru Dekretu Arauak egindako aldaketaren aurreko idazketan”*.

Baina lehen aipatu bezala eta epaiaren hirugarren oinarri juridikoan zehazten denez, arrazoi juridikoa ondorengoa da: Konstituzio Auzitegiaren 182/2021 epaiak auzitan jarritako manu eta Estatuko manuen artean dagoen funtsezko antzekotasuna dela eta, eta orduan azaldutako arrazoi berberengatik, epaitu aurreko arazoa baiestu zen. Hortaz, 7/2021 Foru Dekretu Arauak egindako aldaketaren aurreko idazketan 16/1989 Foru Araua inkonstizionaltzat jo zuten, ahalmen ekonomikoaren printzipioa arrazoirik gabe urratzen duelako ezarpen-irizpide gisa.

⁴⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 49/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 12 de marzo de 2024 (recurso 5349/2023)

Hala ere, irismen eta ondorioak laugarren oinarri juridikoan adierazten dira. *“Epaitzaren aurretik, azken zehaztapen bat egin behar da epai honen ondorioei buruz, AK 182/2021 epaian egin zen bezala. Segurtasun juridikoaren printzipioaren eskakizunengatik (EK. 9.3. art.) ezin dira berrikusi, epai honetan oinarrituta, zerga honek sortutako zerga-betebeharrak, baldin eta epai hau ematen den egunean behin betiko erabaki badira gauza epaituaren epai bidez edo administrazio-ebazpen irmo bidez. Honako hauek ere egoera finkatutzat joko dira (I) epai hau eman den egunean aurkaratu ez diren behin-behineko edo behin betiko likidazioak, eta (II) data horretan zuzentzeko eskatu ez diren autolikidazioak.”*

Beraz, Donostiako udalak urriak 26 baino lehenagoko errekurso ez irmoak baietsi eta itzuli beharko lituzke, bat datozen interesekin, ez baitzegoen inongo arauan babestuta. Eta bestalde, AK 182/2021 epaia osteko errekursoak onartu beharko lituzke irabazia eza edo konfiskazioa ematen den kasuetan. Baina hainbat adibideek frogatzen dute Donostiako Udalaren, baita Gipuzkoako beste Udalen baten, jarrera ez dela sortutako kaltea erreparatzearen aldekoa.

Garbi dagoena eta azpimarratzekoa da, bi arauen, hau da, Toki Administrazio Legearen eta Gipuzkoako 16/1989 foru arauaren, erregimen juridikoa berdina zela. Ukaezina da Foru Arauan bertan onartzen den bezala kalko batetik eratorri zelako bigarrena. Baina Donostiako Udalak, AG-ren aipamen zuzenik ez jasotzean, argudio honi eusten dio nahiz eta analogia egoerak ere inkonstituzionaltzat hartu ziren AK epaian. Gaitasun ekonomikoaren printzipioa urratzen ez zela eutsi du Donostiako Udalak bereziki azken hiru urtetan (2021-2024 bitartean) ahalik eta errekurso gehien ezetsiz data edo oinarria juridikoaren aitzakiari eustiz. Baina jarrerak ez du bidezkoa delako itzala.

Udalek ere, ezingo dute 2021eko azaroaren 10a baino lehenagoko HLBGZ-rik erreklamatu, haren inkonstituzionalitatea dela eta. Baina zer segurtasun juridikorekin uzten dituzte likidazioa interesak ordaintzea ekiditeko ordaindu eta errekursoa jarri dituztenek? Noticias de Gipuzkoa egunkariak 2024ko apirilean argitaratu zuen albistean⁵⁰ ziurtatzen

⁵⁰ Hemendik aterata:

<https://www.noticiasdegipuzkoa.eus/sociedad/2024/04/25/justicia-declara-inconstitucional-metodo-calculo-plusvalia-8157001.html>

denez, oro har, gainbalioak kobratzen jarraitzea erabaki da, eta horrek, konstituzioaren aurkako irizpideei jarraituz egiten dela adierazten du. Azken finean, ez omen dute “jakin” arazo juridiko honekin zein irizpide erabili. Iragarkian jasotzen da ere “diru-kutxak betetzen jarraitu dute norbaitek errekurtsua jarri duen arte, eta orain ez dute itzuliko bidegabek ordaindutakoa”. Administrazio onaren printzipioa era egokian aplikatuko balitz, Zuzenbidearekin bat ez datorren zerga oro deuseztatu behar da. AK 182/2021 epai arteko likidazioak zergapetu ezin zirela ondorioztatu daitekeen arren, segurtasun juridikoa ezta legezotasuna ez dira errespetatu. Eta printzipio hauek administrazio onaren printzipioak ainguratzen dituenek, azken hau ere zuzenki urratu da.

UAEAk administrazio onaren printzipioa osotasunean errespetatu zuen, izan ere, babesa herritarrari eman nahi diolako logika juridikoa errespetatzen duen bitartean, eta behin kaltea sortuta, araudia aldatu eta likidazioak deuseztatzearen alde adierazten direlako haien jardueran. Sortutako kaltearekiko ardura adierazten du.

Baina Donostiako Udalak jarduera desegokia zela ez zuen ziurtatu eta ardura gabe mantendu zuen bere jarduera, ahalmen ekonomiko adierazpenik gabeko egitatezko egoerak zergapetzen ibili zen eta, EK. 31.1 art. urratzen, arau bereko 9.3. artikularekin batera. Haren diligentzia faltak eta itxurazko fede txarrak, jardueraren zilegitasun ezagatik, herritarron segurtasun juridikoa zapuztu zuen. Administrazio onaren printzipioak babesten dituen proaktibitatea, ardura eta fede ona urratu zituen ere.

4- Ondorioak:

Jakina dugu azken urteotan doktrina zientifikoak eta jurisprudenziak arreta eskubide eta printzipioen alde ipini dutela, eskubideak bermatzen dituzten printzipioetan alegia, Administrazioan eta bereziki zerga-arloan. Hori dela eta, azken urteotan gehien nabarmendu den printzipioa Administrazio onarena da, eta lan honetan ondorio hauek atera dira printzipioa eta haren ofizizioko jardura aztertu ostean:

- 1) Nizako Kartan dago Administrazio onaren printzipioa positibatua. Hau da, Europan aitortu eta materializatua dago printzipioa. Zehazki Europar Batasunaren Oinarriko Eskubideen Gutuneko V. Kapituluko 41. artikuluan. Beraz, aplikazio eremua Zuzenbide komuna aplikatzen den kasuetara hedatuko da. Baina Europako Estatu kide guztiek Europa osatzen duten baloreak errespetatzera behartuak daude, zuzenbide komunaren aplikaziotik kanpoko beste kasuetan. Printzipioaren onarpena argia da.
- 2) Espainiar Konstituzioan zuzenki ez dago kodifikatua baina inplizituki presentean dagoen printzipioetako bat da. AG-ren oinarri juridikoetatik ondorioztatu daiteke adierazitakoa, izan ere, nahiz eta espresuki ez azaldu Konstituzioko zenbait printzipioekin duen erlazioagatik jurisprudenziak onartu du bere aplikagarritasuna.
- 3) Araua formalki betetzeaz gain, orain gure AG-k printzipioak betetzea galdatzen du ere. Hau da, printzipioak oinarri juridiko bilakatu dira eta exijigarriak izango dira. Kasuan, herritar interesatuen gailua izango da administrazio onaren printzipioa bereziki Zerga-Administrazioei funtzionamendu arduratsua exijitzeko.
- 4) Zuzenbidearen printzipio orokor honek Administrazioen prozedura eta jardueran egiten du eskakizuna. Ofiziozko jardura proaktiboa, ardurazkoa zein fede onekoa eduki behar da, eta pasiboa edo jardura eza ekiditea behartuko du ere, aztertutako adibideetan frogatu bezala. Hiritarren defentsa, segurtasuna eta eskubideen bermerako gailua bilakatu da administrazio onaren printzipioa, Administrazioari kalitatea eta

arreta galdatzen baitio. Zerga-esparruan, funtzionamendua eta zerga bera bidezkoa izan behar da, xedapen zein likidazio oro.

- 5) Udal berdineko bi administrazio organo ezberdinek gainbalioak kobratzerakoan era oso diferentean aplikatu dute herritarron eskubideak indartzeko balioko duen administrazio onaren printzipioa. Nire ustez, lehenengo organoak, UAEAk, printzipioa errespetatzea erabaki zuen gainbalioen inguruan fede ona eta interes orokorra babestu nahian, eta segurtasun juridikoa bermatuz. Donostiako Udalak ordea, ez zuen printzipioaren erabilera egokia aplikatu, diligentzia ezaz jardun zuelako, ez baitzuen beharrezko arreta ezta jarrera izan gauzaturiko jardueran.