



FINANTZA ZUZENBIDEA IKUSKAPEN-PROZEDURA

1

Ines Maria eta Jose Luis BURLADA ETXEBESTE

AURKIBIDEA: I. Ikuskapenaren funtzioak.-II. Ikuskapen prozeduraren hasiera eta garapena. III.-Jarduerak dokumentatzea.-IV. Prozeduraren bukaera.

I. Ikuskapenaren funtzioak

TLOren 141. artikuluan ikuskapenaren funtzioak biltzen dira¹. Laburbilduz:

- 1) Egiaztapena eta ikerketa egitea.
- 2) Informazioa lortzea.
- 3) Ondasunak, eskubideak, eta abar, baloratzea.
- 4) Aholkuak eman eta txostenak egitea.
- 5) Tributua likidatzea.

Funtzio hauek betetzeko, TLOren 142. artikulua ikuskatzaileak agintaritz-agenteeekin identifikatzen ditu eta tributua bete beharpekoak eta Administrazio Publikoak

¹ Zehatz-mehatz, funtzioak hauek dira:

- a) Zerga-gaiak aztertzea, Administrazioak ezagutzen ez dituenak hauteman eta, horren ondorioz, zergapekoari esleitzeko.
- b) Tributua bete beharpekoek aurkeztutako aitorpenak egiaztatzea.
- c) Zergen aplikazioarekin lotuta dauden informazioa lortzeko jarduketak egitea.
- d) Eskubide, errenta, produktu, ondasun, ondare, enpresa eta gainerako osagaien balioen egiaztatzea.
- e) Egiaztapen eta ikerketetatik ateratzen diren zerga likidazioak egitea.
- f) Egiaztatzea zerga onurak edo pizgarriak eta zerga itzulketak lortzeko galdatutako beharkizunak betetzen direla nahiz zerga eraentza bereziak aplikatzeko behar diren baldintzak badirela.
- g) Ikuskapen jardueretan zergapekoak, haien zerga eskubide-obligazioez informatzea.
- h) Zerga esku-hartze iraunkorrak edo ez iraunkorrak egitea.
- i) Herri Administrazioiko beste organu batzuei aholkua ematea eta haientzat txostenak egitea.
- j) Beste xedapen batzuetan jasota dauden edo agintari eskudunek agintzen dizkieten beste funtzio batzuk.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓNEK (“Actuaciones y procedimientos de inspección en la Ley General Tributaria”, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Judicial, 2005, 237. or.) kritikatu du zerrenda hau, biltzen baitira Ogasunaren eskuduntzak, baina ez dira ikuskapenaren edukiaren benetako funtzioak (egiaztapena eta ikerketa egitea), adibidez, aholkuak eman beste organuei. Bere benetako funtzioak hiru dira: egiaztatzea eta ikertzea, informazioa lortzea eta likidatzeko funtzioa. PÉREZ ROYOK ere (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas Thomson Reuters, 19. arg., 2009, 299. or.) azpimarratzen du ikuskapenaren funtzio nagusia ikertzea eta egiaztatzea dela. Funtzio nagusi honi TLOren 141. artikulua zerrenda luze bat eranstean dio. Kasu batzuetan, egiaztapenaren ondoren egiten diren jarduerak dira (adib., likidazioak egitea); beste batzuetan jarduera lagungarriak dira (adib., informazioa lortzea, balioen egiaztapena egitea, onura fiskalen egiaztapena...). Beste funtzio batzuk egiaztapenatik kanpo daude (adib., Administrazioaren beste organoei aholkuak ematea). Beste funtzio bat esku-hartze iraunkorrak eta ez iraunkorrak egitea da (adib., fabrikazioari lotutako zerga berezietan). Zerrenda bukatzen da ohiko esamoldea erabiliz: beste xedapen batzuetan jasota dauden edo agintari eskudunek agintzen dizkieten beste funtzio batzuk.





eurei laguntzera behartuta daude. Subjektu pasiboaren agiriak, kontabilitatea, fakturak eta artxibo informatikoak azter ditzakete; subjektuaren ondasun, ustiategi eta gainerako osagaiak ikuska ditzakete; eta tributu-betebeharrak eskatzeko beharrezkoa den beste edozein aurrekari eta informazio, edota Administrazioari eman behar zaiona lortu. Ikuskapen jardueretarako beharrezkoa denean, ikuskatzaileak sar daitezke, arauzko baldintzak betez, finketan, negozio-lokaletan eta gainerako establezimendu edo tokietan, baldin eta horietan zergari lotutako jarduerak edo ustiapenak egiten badira, zergapeko ondasunak badaude, zerga-gaiak edota zerga betebeharren betekizunak gertatzen badira edota horiei buruzko frogaren bat badago. Aipatutako tokiak zaintzen dituen pertsonak uko egiten badio ikuskatzaileak sartzeari, beharrezkoa izango da arauz erabakitzen den organoaren idatzizko baimena. Bestalde, konstituzionalki babestutako egoitzan sartzeko epailearen baimena behar da.

Ikuskapen prozeduraren objektua tributu-obligazioak bete direla egiaztatzea eta ikertzea da, eta, behar bada, subjektuaren tributu egoera erregularizatzea likidazioaren bidez (TLOren 145.1 art.). Egiaztapenaren objektua aitortutako datuak dira eta ikerketarena, berriz, aitortu ez diren edota gaizki aitortutako datuak bilatzea da (TLOren 145.2 eta 3 art.). Beraz, ikuskaritzaren funtzioa subjektuaren tributu egoera egiaztatzea da, eginbeharrak eta obligazioak ongi bete diren ikusteko eta, behar bada, erregularizazioa egitea. Tributu egiaztapen prozeduran ikuskapenak protagonismoa dauka, bere helburua egia bilatzea da, baina bertze eginbehar garrantzitsu bat gaineratzen zaio: egiaztapen eta ikerketa prozeduraren ondoren likidazioa egitea; hau da, tributu arauak aplikatzea.

Funtzio hau prozedura bat jarraituta garatzen da (TLOren 145. art. eta hurr.). Jardunak orokorrak edo zatikakoak izan daitezke. Lehendabizikoan, tributu egoera guztia aztertzen da; zatikakoan, berriz, aspektu zehatzak (TLOren 148.1 art.)². Ikuskapen jarduerak ez dira nahitaez garatu behar.

II. Ikuskapen prozeduraren hasiera eta garapena³

Prozedura *ofizioz* hasten da (TLOren 147. art.) edota betebeharpekoak eskatuta (TLOren 149. art.). Halere, azken kasu honek bakarrik hau suposatzen du: egiaztapen eta ikerketa prozedura partzial batean ikuskatzen ari diren zergapekoek Tributu

² Orokorra da, adibidez, Xen PFEZan Y epealdiaren ikuskapena, edota Elkarte Anonimo baten Elkarteen Gaineko Zergaren eta BEZaren egiaztapena; eta zatikakoa, adibidez, Xen PFEZren egiaztapena, epealdi bati dagokiona baina mugatua zer gauza higiezin saldu diren urte horretan aztertzea (PÉREZ ROYO: *Derecho...*, *op. cit.*, 302. or.).

³ PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 301. or.) dioen bezala, prozeduran bi fase handi bereizten dira: a) Instrukzioa, hau da, egiaztapena eta ikerketa, bukatzen da aktarekin. Bertan jardueraren emaitza biltzen da eta likidazioaren proposamena egin. Ikuskatzaile jarduleak gauzatzen du. b) Erabakia, prozedura likidazio egintzarekin (edota likidazio egintzak, bat baino gehiago ager baitaitezke) bukatzen da, edota ez dela erregularizatorik egin behar aitortuz. Fase hau ikuskatzaile buruak egiten du.



Administrazioari eska diezaioketela jarduerak izaera orokorra izatea⁴. Lehendabiziko kasuan jarduera hasi dela subjektuari jakinarazi behar zaio, nolakoa izango den eta berak dauzkan eskubideak eta obligazioak azaldu.

TLOren 150. artikulua ikuskapen jardueren epeak ezartzen ditu, baina epe barruan ez bada prozedura bukatzen, iraungitasuna ez da gertatzen. Nahiz eta epea agortu, prozedurak jarraitzen du. Epeak bi dira: 1) Prozedurak gehienez urte bat iraun behar du, hasiera jakinarazi eta urte batean likidazio egintza jakinarazi behar da. Kasu batzuetan (jarduna hagitik konplexua izatea -adib., eragiketen zenbateko handia, jarduerak burutzeko lekuaren urruntasuna, eta abar- eta jardunean zehar ikuskatzaileak aurkitzea zergadunak burututako jardueraren bat, enpresa zein lanbidekoa, gorde duela), prozedura beste urte batez luza daiteke. 2) Subjektuaren errurik gabe, jarduerak gelditzen direnean sei hilabetez baino gehiago. Bi epe hauek ez betetzeak ondorio garrantzitsuak dakartza: a) Ikuskapen prozedura hasteak preskripzioa geldiarazten dela suposatzen du; bi kasu horietan geldiarazpena galtzen da; b) Egiten diren sarrerak subjektuak bere kabuz egindakotzat hartuko dira; eta c) Epea (urtekoa edo bi urtekoa) bukatu zen unetik, ez da berandutza-korriturik ordaintzen.

Lekuari dagokionez (TLOren 151. art.), ikuskapenak bulego publikoetan, subjektuaren egoitza fiskalean, jarduera eramaten den lekuan eta obligazioaren frogak dauden lekuan egin daitezke. Arau fiskalek aginduta, nahitaez eraman behar diren liburuak eta erregistroak, bulego publikoetan azter daitezke; kontabilitatea eta beste erregistroak, aldiz, subjektuak jarduera eramaten duen lekuan bakarrik.

Denborari (TLOren 152. art.) aipamen eginez, bulego publikoetan egiten diren jarduerak, lanaldi barruan gauzatzen dira, eta jarduerak interesatuaren lokaletan egiten badira, bertan egiten den bulegoko edota jardueraren lanaldia errespetatzen da. Azken kasuan, adostasuna baldin badago beste egun edo ordu batzuetan egin daiteke. Hala eta guztiz ere, aipatutako kasuetan (bulego publikoak eta interesatuaren lokalak) jarduketan inguruabarrak direla-eta ezinbestekoa denean, aipatutako egun eta orduetatik kanpo jardun ahal izango da, erregelamenduak jasotzen duenari jarraituz.

III. Jarduerak dokumentatzea

Ikerketa jardunaren emaitza aktetan biltzen da, baita likidazio *proposamena* ere. Gero akta subjektuari ematen zaio. Honek onartzen duen edo ez kontuan hartuta, prozedura ezberdinak jarraitzen dira.

⁴ Honela, tributu betebeharrekoak behin betiko likidazioa lortzeko eskubidea dauka, behin-behineko likidazioek dakarten egoera ez-egonkorra baztertuz (PÉREZ ROYO: *Derecho...*, *op. cit.*, 304. or.). Sei hilabeteko epean, Administrazioak jarduerak hedatu behar ditu edota bestela izaera orokorra duen prozedura bat hasi. Honela ez bada, zatikako jarduerak ez dute tributuaren preskripzioaren geldiaraztea ekartzen, gero tributu eta epealdi berari buruz, *jarduera orokorrak* hasten diren kasurako.





TLOren 143.2 artikulua dioen bezala, ikuskapen aktak dokumentu publikoak dira, bertan egiaztapen eta ikerketa jardueren emaitza biltzen da, subjektuaren tributu egoeraren erregularizazioa proposatuz edota bere portaera zuzena adieraziz.

Bere *edukia* da (TLOren 153. art.):

- a) Egiten den lekua eta data.
- b) Subjektuaren identifikazioa eta bere egoitza, edota bere ordezkariarena.
- c) Zerga-egitatearen osagaiak, eta erregularizazioaren zuzenbidezko oinarriak.
- d) Erregularizazioa eta likidazioaren proposamena.
- e) Subjektuaren adostasuna edo desadostasuna.
- f) Prozeduraren hurrengo tramiteak eta jar daitezkeen helegiteak.
- g) Arau-haustea gauzatu deneko zantzuak dauden ala ez.

Araudiaren eta jurisprudentiaren arabera, aktak ez dira erabakitzen duten administraziozko egintzak, tramiteko egintzak dira, likidazioa prestatzeko balio dute. Horregatik ezin dira aurkaratu, likidazioak aurkaratzen direnean bakarrik akten akatsak alega daitezke.

TLOren 144.1. artikulua arabera, aktak dokumentu publikoak dira eta bertan bildutako egitateak frogatutzat ulertzen dira. Halere, kontrako frogak onartzen da. TLOren 144.2. artikulua arabera, aktetan bildutako egitateak, subjektuak onartu dituztenean, egiazkoak direla presumitzen da. Bakarrik zuzendu daitezke egitatezko okerra gertatu zela frogatzen badu.

IV. Prozeduraren bukaera

Hiru akta mota bereizi behar dira (TLOren 154. art.): a) Akordioaren bitartez egindakoak; b) Adostasunez egindakoak; eta c) Desadostasunez burututakoak.

a) *Akordioaren bidez egindako aktak* (TLOren 155. art.). Arazoak frogan bidez edota zuzenbidezko argudioak erabiliz ezin direnean erabaki egiten dira⁵. Kasu hauetan, subjektuarekin akordio bat egiten da. Zehapena % 50ean gutxitzen da (TLOren 188. art.). Beharrezkoa da lehenagotik edo aldi berean (TLOren 155.3 art.) likidatu behar duen organo eskudunaren baimena eta betebeharrekoak abala, gordailua edo kausio-asegurua eman behar du⁶.

⁵ Honelako aktak erabil daitezke kontzeptu juridiko zehaztugabeak aplikatu behar badira erregularizazio-proposamena osatu ahal izateko; araua kasu jakinari behar bezala aplikatzeko, egitate erabakigarriak antzeman behar direnean; edota tributu-betebeharrari begira garrantzitsuak diren datu, osagai eta ezaugarriak zenbatetsi, baloratu ala neurtu behar badira eta ezin badira zehatz-mehatz zenbatu.

⁶ PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 308. or. eta hurr.) argitzen du TLO berria arte, aktak aldebakarrezko egintzak zirela, ikuskatzaile jardulearen emaitzak ziren, tributu betebeharrekoak adostasuna ematera edo ez mugatzen zen. 2003ko TLO berriak akordiozko aktak sortu zituen, euren Administrazioaren eta subjektuaren arteko akordio bat adierazten dute. Legeak erabiltzen duen formula nahiko nahasia da, baina, laburbilduz, egitatezko aspektuei aipamen egiten diola esan



b) *Adostasun-aktak* (TLOren 156. art.). Akta mota hau subjektua aktaren edukiarekin eta likidazio proposamenarekin ados dagoenean gertatzen da. Akta egin behar zen unetik zenbatuta, hilabete igaro bazen subjektuak organo eskudunaren jakinarazpena jaso gabe, ulertzen da likidazioa egin zela eta jakinarazi (TLOren 156.3 art.). Hilabete horretan organo eskudunak erabakitzen badu, lau gauza egin ditzake:

- 1) Likidazio proposamenaren oker materialak zuzendu.
- 2) Jarduerak jarraitzea agindu.
- 3) Likidazioaren proposamena baieztatu.
- 4) Egitateak edo arauak gaizki aplikatu zirela erabaki. Kasu honetan, likidazioa egin baino lehen subjektua entzun behar da.

Adostasun aktaren ondorioak bi dira: a) Zehapena % 30ean txikitzen da (TLOren 188. art.); eta b) Bertan bildutakoari subjektua lotuta gelditzen da; egitateak bakarrik eztabaida daitezke betebeharpekoak egitatezko errakuntza izan zuela frogatzen badu.

c) *Desadostasun-aktak* (TLOren 157. art.). Akta mota hauek egiten dira subjektuak ez dituenean sinatzen edota likidazio proposamenarekin ez dagoenean ados. organo eskudunak likidazioa espresuki egin behar du eta subjektuari jakinarazi. Akta egin ondoren -edo jakinarazi-, subjektuak 15 egun ditu alegazioak egiteko.

daiteke (adib., gauza higiezin baten merkatuko prezioa zehaztea gero ondarearen irabaziak kalkulatzeko). Nahiz eta akordioaren bidez egitatea zehaztu, akordioak arauak aplikatzea ere suposatzen du. Likidazioa (eta, behar bada, zehapena) egitateen eta arauen ondorioa da. Eta azken finean akordioaren objektua likidazioa da. Aspektu honek ondorio garrantzitsuak ditu: Ezinezkoa da errekurtsorik jartzea, bakarrik errekurtsio kontentzioso-administratiboa onartzen da eta arrazoi bat dela-eta: kontsendimenduaren akatsak gertatu direlako. Hau da, errekurtsioa jar daiteke ez likidazioaren deuseztasuna alegatzeko baizik eta akordioaren aurka (hertsapena, gezurra, etabar, gertatu zelako). Beste bide bat onartzen da, hau bide administratiboan: deuseztasuna adieraztea (TLOren 217. art.). Akta mota honek bi alderdientzat gauza onuragarriak eta kaltegarriak ditu. Tributu betebeharpekoarentzat zehapena % 50ean gutxitzen dela suposatzen du. Administrazioarentzat prozeduraren aldetik abantaila garrantzitsua da likidazioa ezin dela aurkaratu. Adostasunezko aktetan subjektuak hartzen duen konpromezua (inplizitua) ez errekurritzeko erreboka dezake zehapenaren txikipena galduz. Akordiozko aktetan, sinatzeak ezin izango duela likidazioa aurkaratu suposatzen du, bakarrik kontsendimenduaren akatsak errekurtsio kontentzioso-administratiboaren bidez alega ditzake. Gauza bera gertatzen zaio Administrazioari, bakarrik deuseztasun aitopenaren bidea erabil dezake. Administrazioak beste abantaila du, prozedura zehatzailea ez duela modu independentean garatu behar, zehapena ikuskapen prozedura bukatzen duen likidazio egintzan bertan ezartzen da. Gainera, subjektuarentzat ezinezkoa gertatzen da zehapena aurkaratzea. Administrazioarentzat beste abantaila bat bada: gordailuak, abalak edo kauzio-aseguruak subjektuaren zorra (zorra + zehapena + bien % 20a -honela premiamendu errenergua ere babestuta gelditzen da gero bermea exekutatu behar baldin bada-) bermatu behar duela.