



**25/2006 GOMENDIOA, AZAROAREN 17<sup>KOA</sup>, ARABAKO FORU ALDUNDIARI EGINA, ZENBAIT GARRAIOBIDEREN GAINEKO ZERGA BEREZIARI BURUZ ORAIN ERABILTZEN DUEN INTERPRETAZIO-IRIZPIDEA BAZTER DEZAN. IRIZPIDE HORRI JARRAIKI, ALDUNDIAK GARRAIOBIDEA MATRIKULATU AURRETIK EGITEN DIREN ESKABIDEAK BAKARRIK JOTZEN DITU BIDERAGARRITZAT EZ ZERGAPETZEA, ZERGA-SALBUESPENA EDO ZERGA-MURRIZKETA ONARTZEKO.**

#### Aurrekariak

1. (...) andreak erakunde honen esku-hartzea eskatu zuen Arabako Foru Ogasunaren jardunbidearekin ez zegoelako ados. Izan ere, Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Bereziagatik (aurrerantzean ZGZB) ordaindutako gehiegizko kopurua itzultzea ukatu zion.

(...) matrikulako ibilgailu berria erostean, interesdunak aipaturiko zerga ordaindu zuen inolako onurarik aplikatzea eskatu gabe. Hori dela-eta, ez zuen familia ugariari aplikatu ohi zaien % 50eko murrizketaz gozatu, nahiz eta familia ugaria izan.

Akatsa antzematean, likidazioa aurkeztu eta zegokion kuota ordaindu eta egun gutxi batzuk ondoren hain zuzen, interesdunak Zerga Administrazioari erreklamatu zion ordaindutako gehiegizko kopurua itzul ziezaiola. Izan ere, baieztatu ahal izan zuenaren arabera, zergaren araudiak ezarritako baldintza esanguratsu guztiak betetzen zituen aipaturiko murrizketaz gozatu ahal izateko.

Hala eta guztiz ere, Foru Ogasunak interesdunaren eskariari uko egin zion. Emaniko ebazpenak, lehenik eta behin, Zerga-premiazko 1/1999 Dekretu Arautzailearen 71. artikularen 4. atala aipatu zuen. Horrek ZGZBaren murrizketa arautzen du familia ugariagatik, eta ondorio gisa honakoa adierazi zen: *“beraz, adierazitako murrizketaz gozatu ahal izateko, beharrezkoa da irizpide formal bat betetzea, hain zuzen ere, Zerga Administrazioak onura hori onartzea ibilgailua behin betiko matrikulatu aurretik. Kasu honetan, matrikulazioa 2006ko martxoaren 31n egin zen. Arrazoi hori dela-eta,*



*ezinezkoa da oinarri zergapegarriaren gaineko murrizketa aplikatzea, behin ibilgailuaren matrikulazioa eginda badago.”*

2. Agerturiko kasua eta aplika daitekeen araudia xehetasun osoz aztertu ondoren, erakunde honek Arabako Foru Ogasunera jo zuen, interpretatzeko izandako irizpidea zalantzan jarriz. Hitzez hitzekoegizat jo genuen, eta arauaren benetako espirtu eta xedetik oso urruntzat (familia babestea, kasu honetan). Testuinguru horretan, administrazioari eskatu genion interpretaziorako irizpide zabalago eta malguagoak hartzeko, kasu ohikoenak ez ezik (hots, zerga ordaindu behar duenak ibilgailua erosi aurretik daki onura existitzen dela eta, beraz, hori eskatu eta beharrezko dokumentazioa aurkezten du), hain ohikoak ez diren baina, hala ere, interesgarriak diren kasuak ere barneratzeko. Azken horietan, zergaren subjektu pasiboak arauan ezarritako baldintza esanguratsu guztiak betetzen ditu, baina, arrazoi ezberdinengatik, ez du aipaturiko murrizketa eskatzen zerga likidatzerakoan, hau da, ibilgailua matrikulatu baino lehenago; aitzitik, eskaera ondorenean egiten da.
3. Arabako Foru Ogasunak txostena helarazi zion erakunde honi, gure planteamendua erabat baliogabetuz, eta bere hasierako jarrera berretsi zuen, Zerga-premiazko 1/1999 Dekretu Arautzailearen 71. artikuluko 4. atalaren interpretazioari zegokionez. Horretarako, Arabako Lege eta Administrazio Erakundeak emaniko ebazpenetan adierazitako irizpideetan oinarritu da; honela dio, hitzez hitz: *“oinarri zergapegarriaren gaineko salbuespen/murrizketa eskaerak matrikulazioaren aurretikoa izan behar du, hori aurretik onartzea aipaturiko zerga onuraren baldintza osagarria delako, eta ez adierazpenekoa bakarrik”*. Irizpide horren babesle osagarri gisa, txostenak, gainera, Gaztela-Mantxako Justizia Auzitegi Nagusiaren epai bat (JT 1998\1080) eta Murtziakoarenaren beste bat (JT 2001\1428) aipatu zituen. Halaber, Auzitegi Ekonomiko Administrazio Nagusiaren ebazpen bat aipatu zen, 2001/11/28koa, hain zuzen.

#### Gogoetak

1. Zerga-premiazko 1/1999 Dekretu Arautzailearen 71. artikuluko 2. eta 4. atalak ezintasunagatik salbuespenari eta familia ugaria izateagatik murrizketari buruzkoak dira, hurrenez hurren. Horietan bietan, ezarpen komuna antzeman daiteke: *“aplikazioa Zerga Administrazioak aurretik horren berri izatearen menpe egongo da, araudiak ezarritako moduan”*.



Paragrafoa mantso irakurriz gero, antzeman dezakegu legegileak ezarpenean exijituriko ezagutza ez dela ezindu edo familia ugari izatearen baldintzarena, baizik eta salbuespen/murrizketarena berarena. Zerga Administrazioak ez du eskumenik, ez teknikorik ez formalik, pertsona bati ezindu izaera onartzeko edo familia bati ugaria izatearen titulua emateko. Ondorioz, aztertzen ari garen arauko onarpenak ezin du salbuespen/murrizketarena ez den beste ezerena izan.

Ildo bera jarraitzen du Valentziako Justizia Auzitegi Nagusiak ere 1618/2002 Epaian:

*“Lo que el precepto quiere decir, únicamente, es que la Administración tributaria no es la competente para el reconocimiento de la concurrencia en una determinada persona de un cierto grado de minusvalía; ni tiene la competencia técnica ni la competencia formal, que hoy está en manos de las Comunidades Autónomas. No significa pues que la resolución por la que se reconoce el grado de minusvalía deba ser previa a la realización del hecho imponible, sino simplemente que Hacienda no puede reconocer la exención sin que exista una resolución previa (previa al reconocimiento de la exención, no previa a la realización del hecho imponible) de la Administración competente. Por lo tanto, lo único exigible es que el interesado, en el momento de la matriculación del vehículo, tenga efectivamente solicitada la condición de minusválido, y que finalmente esa condición le sea reconocida”.*

Hala eta guztiz ere, antzeman daiteke zenbait justizia-auzitegik (Gaztela-Mantxa eta Murtziakoa kasu, Foru Ogasunak bere txostenean adierazitako epaietan) modu ezberdin batean interpretatzen dutela gaia, eta uste dute, arauak exijitzen duen onarpena ezindu izatearen baldintzarena dela (Estatuko 38/1992 Legearen 66. artikulua, Arabako Lurralde Historikoko Zergapremiazko 1/1999 Dekretu Arautzailearen parekoa). Horrek ondorio okerrak ateratzea dakar, eta ezin dira kontuan izan atal honen hasieran jada adierazitako arrazoiengatik.

2. Salbuespen/murrizketaren aurretiko onarpena baldintza formal bezala agertzen da arauan, eta, gainera, ezinbesteko bezala. Hori dela-eta, ezinezkoa da zergaren ordainketa deuseztatzea edo gutxitzea salbuespena edo murrizketa aplikatuz, aurretik Administrazioak ez badu aitortu edo onartu halakorik dagoenik.



Derrigorrezko onarpen hori da, hain zuzen ere, Zerga Administrazioari baldintza betetzen dela baieztatzea ahalbidetzen diona, interesdunak aipaturiko onuretakoren bat (salbuespena edo murrizketa) aurretik jasotzeko aukera izan dezan.

Kataluniako Auzitegi Nagusiak 148/2000 Epaian zuzenki azpimarratzen duen moduan:

*“Así pues, el reconocimiento previo de la exención por la Administración es un requisito esencial de aplicación, que afecta a su validez y eficacia. Se trata de una garantía de aplicación a fin de que ningún sujeto pasivo matricule el vehículo sin liquidar el impuesto amparado en la exención, sin antes haber solicitado y obtenido el reconocimiento de la misma por la propia Administración, ya que de ello depende una correcta comprobación de los requisitos esenciales que capacitan para su disfrute, debiendo -«no pudiendo»- otorgar la Administración el reconocimiento de la exención si el peticionario reúne y aporta los requisitos que afectan a cada exención recogidos en las letras a), b), d), f), i) y k) del apartado 1.*

*En atención a lo expuesto, el reconocimiento es un acto administrativo declarativo del derecho a disfrutar de la exención, ya que la Administración únicamente ha de comprobar su existencia”.*

3. Zerga Administrazioaren aurretiko onarpenaren izaera nahiz edukia definituta, beharrezkoa da onarpena denboran kokatzea, hau da, jakin behar dugu Arabako Foru Ogasunak adierazitako moduan, arauak une zehatzik edo epemugarik ezartzen duen Administrazioak salbuespena/murrizketa onartzeko, edo, alderantziz, inolako muga zehatzik jarri ez duen. Horretarako, xehetasunez aztertuko dugu aipaturiko salbuespena/murrizketa aplikatzeko prozedura formala jasotzen duen araudia. Azterketa horri esker, Arabako Foru Ogasunak exijituriko matrikulazioaren aurretiko onarpena kasu honetan indarrean dagoen araudira egokitzen den edo, aldiz, araua oker interpretatzearen ondorioa den jakin ahal izango dugu azkenean.

Legeak, berariaz, araudiari utzi dio tokia bigarren hori izan dadin salbuespena/murrizketa izateko prozedura formala zehaztuko duena (Arabako Lurralde Historikoko Zerga-premiazko 1/1999 Dekretu Arautzailearen 71. artikuluko 2. eta 4. atalak).



Zehazki, zergapean ez egoteko eta salbuespeneko suposamenduetan, ZGZBaren Erregelamenduak, hain zuzen 94/1995 Foru Dekretuaren 1. artikulua, hasieran zehazten du aplikazioa Zerga Administrazioak aurretik onartzearen menpe egongo dela, foru dekretu honetan ezarritako moduan. Artikulu berdinaren amaieran, ordea, honakoa ezartzen da: *“garraiobidearen behin betiko matrikulazioa egiterakoan, Zerga Administrazioaren aurretiko onarpenaren ziurtagiria aurkeztu beharko zaio matrikulazioaren esparruan eskumenak dituen organoari”*.

Bestalde, 133/2003 Foru Aginduak 007 eredu onartu zuen zergapean ez egoteko, salbuespeneko eta murrizketako suposamendu guztietarako, eta zazpigarren atalean honakoa ezartzen du eskaera eredu hori aurkezteko epeari dagokionez: *“garraiobidea behin betiko matrikulatu baino lehen aurkeztuko dira eta ezin izango da, inolaz ere, garraiobidea behin betiko matrikulatu zerga onura dagokiola onartu baino lehen”*.

Horrela, bada, ikus daiteke bi testu arautzaileek denbora erreferentzia berria ezarri dutela, oinarrizko arauan erabili ez dena: matrikulazioaren uena. 38/1992 Legeak (Arabako Lurralde Historikoaz ari bagara, Zerga-premiazko 1/1999 Dekretu Arautzailea) ez du ezartzen, eta ezta ere esplizituki nahiz inplizituki argitzen, Administrazioaren onarpena ibilgailua matrikulatu aurretik egin behar denik, baizik eta onura aplikatu aurretik.

Egoera hori kontuan hartuta, gogorarazi beharrekoa da araudiaren eskumenak interpretazio tartea duela, eta beti onartu behar zaiola Administrazio gauzatzaileari (AGE, 1970eko ekainaren 30ekoa). Hala eta guztiz ere, ezin dira inolaz ere *“Legeak berak onarturiko eskubideak, eskumenak edota jarduteko aukerak mugatu”* (AGE, 1973ko ekainaren 1ekoa). Egoera horretan, beharrezkotzat jotzen dugu interpretazioan ahalegina egitea, ahal den neurrian araudi hierarkiaren printzipioarekin uztarturiko balorazio konplexuagoetan sartzea ekiditeko. Horrela, matrikulazioaren denbora erreferentzia inkardinatuko da, legearen beraren edukiaren muga onartezina ez izateko.

Zentzu horretan, geratzen den aukera bakarra honakoa interpretatzea da; hau da, ZGZBaren Erregelamenduak eta 133/2003 Foru Aginduak salbuespen/murrizketaren onarpena ibilgailuaren matrikulazioaren aurretik egin behar dela exijitzen dute, subjektu pasiboak onura horietakoren baten aplikazioa eskatu dueneko kasuez ari baitira. Kasu horietan, hain zuzen ere,



matrikulazioa Zerga Administrazioak salbuespen/murrizketa onartu ondorengo izango da. Izan ere, modu horretan bakarrik justifikatu ahal izango zaio Trafikori, ZGZBarengatik ordaindutako kuota benetan ordaintzea dagokiona dela, eta ez altuagoa izan daitekeen beste bat. Horrek, ordea, ez du galarazten bestelako kasurik egotea, Erregelamenduan eta Foru Aginduan jasotakoetatik ezberdinak. Horietan egokia izango litzateke ZGZBaren salbuespen/murrizketa onartzea, ibilgailua matrikulatuta eta zerga ordainduta egonda ere.

Ildo beretik abiatuz, eta erregelamenduaren eta foru aginduaren zurruntasunaren aurrean, beharrezkoa da onartzea, praktikan, ibilgailu baten matrikulazioa salbuespen/murrizketaren aurretiko onarpenarekin edo gabe egin daitekeela. Ezberdintasun bakarra Trafiko Burutzan aurkeztu beharreko dokumentazioa izango litzateke. (Kontuan hartu behar da matrikulatuko den ibilgailuaren titularrari ZGZBa ordaindu izanaren, salbuespena jaso beharraren edo zergapean ez egotearen ziurtagiria aurkeztea exijitzen zaiola).

Horrela, ateratzen dugun ondorioa da, Zerga Administrazioak ibilgailuaren matrikulazioa gauzatu aurretik nahiz ondoren onar dezakeela salbuespen/murrizketa onar dezakeela, baina beti onura aplikatu aurretik. Irizpide horren bidez bakarrik mantenduko da legeak eta gauzatze eta garapenerako ezarritako xedapen arautzaileek exijituriko harmonia. Modu horretan, araudi hierarkiaren printzipioa errespetatzen da, eta baita legearen helburu materiala lortu ere (legalki familia ugariaren izaera duten familien alde egitea).

4. Zergatik salbuesteko edo murrizketa izateko bideei dagokienez, esan dezakegu araudiak ezarritako prozedura nahikoa dela, subjektu pasiboa salbuespen/murrizketa eskubidea alegatu eta frogatzeko moduan badago, ibilgailua matrikulatu aurretiko zerga izapideak egiterakoan. Araudi horrek ez du berariaz zehazten bestelako biderik dagoenik zergaren onurak lortzeko, interesdunak eskubidea erabili nahi duenean matrikulazioa egin eta gero. Hala eta guztiz ere, ez dugu uste berariaz adierazi behar denik, horrelakoetan behar ez bezala kobraturiko dirua itzultzeko prozedura agertuko litzatekeelako. Prozedura hori martxoaren 5eko 178/1991 Foru Dekretuan zehazten da.

Ildo bera jarraitzen du lehen aipaturiko Kataluniako Auzitegi Nagusiaren 148/2000 Epaiazen Zuzenbideko Hirugarren Oinarriak:



*“El que actúe como condición previa a su aplicación, según lo dispuesto en la propia ley a los efectos y con la finalidad antes mencionada, no obsta a su petición y reconocimiento con posterioridad al pago del Impuesto, ya que de resultar el hecho imponible exento –por mero reconocimiento de la Administración- la cuota satisfecha correspondiente a un hecho exento de tributación deviene un ingreso indebido respecto al que procede su devolución. La prevención legal del apartado 2 del art. 66 funciona como una llave de cierre a posibles fraudes y aplicaciones indebidas y unilaterales de la exención y no al revés –como sucede en el presente supuesto- que en lugar de aplicarse la exención se ha aplicado el pago del tributo. El propio recurrente expone que por no estar informado a tiempo ingresa el impuesto, a pesar de reunir las condiciones para quedar excluido de tributación. El recurrente no ha hecho uso de la aplicación de la exención, de tal manera que cuando lo solicita, aunque sea posteriormente al pago del impuesto, sigue figurando el reconocimiento de la exención de la Administración como previo a su aplicación y disfrute. Sin duda se cumple también el requisito legal, con la única peculiaridad de que una vez reconocida y aplicada la exención, la consecuencia subsiguiente es que el ingreso efectuado con anterioridad se ha demostrado indebido, y por tanto procede su devolución”.*

Horregatik guztiagatik, eta erakunde hau sortzen eta arautzen duen otsailaren 27ko 3/1985 Legearen 11 b) artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, gomendio hau egiten dugu.

### **25/2006 GOMENDIOA, azaroaren 17koa, Arabako Foru Aldundiari eginikoa**

Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezian familia ugaria izateagatik interesdunak eskaturiko %50eko murrizketa gaitzesteko erabilitako jarduera administratiboa baliogabe dezala, eta Zerga-premiazko 1/1999 Dekretu Arautzailearen 71. artikulua 4. atalean ezarritako baldintza esanguratsuak betetzen dituela baieztatu ondoren, jarduera administratibo berria egin dezala eskaeraren alde eginez.

Martxoaren 5eko 178/1991 Foru Dekretua aplikatuz, 441,05 euroko kopurua itzul diezaiola interesdunari, aipaturiko zerga behar ez bezala ordaindu izanagatik.

