



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

Zerga Ordenamenduaren printzipio orokorrak eta tributuak

Egilea(k)

Ines Burlada Etxebeste
Jose Luis Burlada Etxebeste

ISBN: 978-84-9860-985-1

**EUSKARAREN ARLOKO ERREKTOREORDETZAREN
SARE ARGITALPENA**

Liburu honek UPV/EHUko Euskararen Arloko Errektoreordetzaren dirulaguntza
jaso du

**ZERGA ORDENAMENDUAREN
PRINTZIPIO OROKORRAK
ETA TRIBUTUAK**

**Ines Maria Burlada Etxebeste
Jose Luis Burlada Etxebeste**

AURKIBIDEA

I. ZERGA ORDENAMENDUAREN PRINTZIPIO OROKORRAK

1. Printzipio orokorrak
2. Zerga-arauak
 - 2.1. Iturri arauemaileak
 - 2.2. Zerga-arauen aplikazioa
 - 2.3. Interpretazioa, kalifikazioa
eta integrazioa

II. TRIBUTUAK

1. Xedapen orokorrak
 - 1.1. Kontzeptua, helburuak eta tributu
motak
 - 1.2. Harreman juridiko-tributarioa
 - 1.3. Zerga-betebeharrak
 - A) ZERGA BETEBEHAR
NAGUSIA
 - B) KONTURA ORDAINITZEKO
ZERGA BETEBEHARRA

C) TRIBUTUAREN ONDORIOZ
PARTIKULARREN
ARTEAN SORTZEN DIREN
BETEBEHARRAK

D) ZERGA BETEBEHAR
OSAGARRIAK

E) ZERGA BETEBEHAR
FORMALAK

1.4. Zerga Administrazioaren
obligazioak eta betebeharrak

1.5. Zergapekoen eskubideak eta
bermeak

2. Zergapekoak

2.1. Zergapeko motak

2.2. Ondorengoak

2.3. Zergaren erantzuleak

2.4. Jarduteko ahalmena zerga
-gaietan

2.5. Zerga-helbidea

3. Zerga-betebegar nagusia eta kontura
ordaintzeko betebegarra zenbatzeko
osagaiak

4. Zerga-zorra

4.1. Xedapen orokorrak

- 4.2. Ordainketa
- 4.3. Preskripzioa
- 4.4. Zerga-zorra iraungitzeko beste moduak
- 4.5. Tributu-kredituaren bermeak

I. ZERGA ORDENAMENDUAREN PRINTZIPIO OROKORRAK ¹

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen martxoaren 8ko 2/2005 Foru-arauak, bere hitzaurrean, honako hau dio:

“I. tituluak, «Zerga-ordenamenduaren printzipio orokorrak», Gipuzkoako zerga-sistemaren oinarritzko printzipioak finkatzeaz gain, iturri-sistema, foru-arau bidez arautu beharreko gaiak eta zerga-arauak kalifikatzeko, interpretatzeko eta integratzeko sistema zehazten du. Aipatzekoa da elusioaren aurkako klausula berria, lege-iruzurra arautzen zuen klausularen ordeztatu dena, hura aplikatzerakoan zenbait arazo sortu baitziren”.

¹ Ikerketa hori egitean, kontuan hartu da Gipuzkoako araudia; horregatik, artikuluei egindako erreferentziek arautegi horri egiten diote aipamen. Edozein kasutan ere, gai honetan, ezberdintasun gutxi dira hiru lurraldeen artean.

1. Printzipio orokorrak

1. artikulua. *Xedea eta aplikazio-eremua*

“Foru-arau honek Gipuzkoako Lurralde Historikoaren zerga-sistemaren printzipioak eta arau juridiko orokorrak ezartzen ditu eta zerga alorreko Foru Administrazioari aplikatuko zaio.

Orobat, Gipuzkoako toki-entitateei ere aplikatuko zaie lurralde historiko honetako Toki Ogasunei buruzko araudian ezarrita dagoen eran”.

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, bere hitzaurrean, honako hau azpimarratzen du:

“Hogei urte igaro dira 1985eko urtarrilaren 31ko 1/1985 Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorra onartu zenetik. Urte horietan guztietan Foru Arauak hainbat aldaketa izan ditu, batzuk garrantzia handikoak, gainera. Halere, gizarteak eta, jakina, Gipuzkoak izan duen bilakaera ikusita, beste zerga-arau bat behar dela ikusi da, foru-

arau hori baitute zerga-oinarrien alorreko gainerako arauak.

Teknologiaren esparruan gaur egun dugun egoerak eta duela hogeit hamar urte genuenak ez dute inolako zerikusirik; horren lekuko ditugu zergak kudeatzeko moduan eta zergapekoek Administrazioarekin erlazionatzeko duten moduan izan diren aldaketak. Ezinbestekoa zen, beraz, Zergen Foru Arau Orokorra eguneratzea baldin eta bizi dugun garai honetara moldatuko bazen; autolikidazio-sistema zabaltzea, konturako ordainketei gero eta garrantzia handiagoa ematea edo informazioaren gizartea deitu diogun honetan azken boladan izan diren ikaragarriko aldaketak premia berri horren adibide batzuk besterik ez dira.

Ekonomia Itunak lurralde historikoetako erakunde eskudunen esku utzi zuen bakoitzak bere zerga-sistema mantentzeko, ezartzeko eta arautzeko eskumena, eta halaber, xedatu zuen zerga alorreko foru-arauak terminologian eta kontzeptuetan bakarrik jarraitu beharko diotela Zergen Lege Orokorrean

xedatutakoari. Orain da garaia, beraz, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zergen foru-arau orokor berria onartzeko, Gipuzkoaren beharretara egokitutakoa, modernoa, araudia egunean jarriko duena zergak kudeatzeko gaur egun erabiltzen den moduari jarraituz, sistemari kudeaketa eraginkorra izateko behar den bizitasuna emango diona eta, gainera, iruzurraren aurkako borrokan aurrera egiteko bidea urratuko duena, aldi berean herritarren eskubideak eta bermeak eta zerga-prozeduren sinplifikazioa kontuan hartuta.

Foru-arau berria aurrekoa baino didaktikoagoa eta egituraren aldetik hobea izateaz gain, urrats handia da zerga-zuzenbide orokorra sistematizatzeko bidean. Baina, gainera, aparteko garrantzia du, orain arte bereziki arautu gabe zeuden hainbat arlo arautzen dituelako.

Foru-arauak bost titulu ditu: Zerga-ordenamenduaren printzipio orokorrak; tributuak; tributuen aplikazioa; zigortze-

ahalmena eta egintzak administrazio-bidean berrikustea”.

Espanian, 1963ko Tributuen Lege Orokorrak egin zuen arlo horretako kodeketa. Gero, abenduaren 17ko 58/2003 Tributuen Lege Orokorrak. ATXABAL RADAK (*Finantza eta Tributuzuzenbidea. Zati Orokorra*, Deusto Argitalpenak, 2008, 29.-30. or.) azaltzen duen bezala, Foru Lurraldeek legeen pareko arauak egin ditzakete zenbait arlotan, besteak beste, tributuen arloan. Tributuen Foru Arau Orokorra lurralde erkideko Tributuen Lege Orokorren parekoa da. Araban Tributuen Arau Orokorra onetsi zen otsailaren 28ko 6/2005 Foru-arauaren bidez; Gipuzkoan, martxoaren 8ko 2/2005 Foru-arauaren bidez, eta Bizkaian, martxoaren 10eko 2/2005 Foru-arauaren bitartez.

Foru-arau hori Toki Erakundeei ere aplikatzen zaie. Aztertu behar da, gainera, haien Foru-arau berezia; Gipuzkoaren kasuan,

Gipuzkoako Herri Ogasunak arautzen duen uztailaren 5eko 11/1989 Foru-araua.

2. artikulua. *Zerga-sistemaren ordenamenduaren eta aplikazioaren printzipioak*

“1. Zerga-sistemaren ordenamendua tributuak ordaindu behar dituzten pertsonen ahalmen ekonomikoan oinarritzen da, eta printzipio hauek ditu gidari: justizia, orokortasuna, berdintasuna, progresibitatea, zama tributarioaren banaketa egokia eta ez-konfiskatorietatea.

2. Zerga-sistemaren aplikazioak proportzionaltasuna, eraginkortasuna eta formazko betebeharrak betetzeak dakartzan zeharkako kostuen mugapena izango ditu printzipio gidari, eta zergapekoen eskubideak eta bermeak errespetatzen direla ziurtatuko du”.

Artikulu hori TLOren 3. artikuluekin bat dator. ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 34. or.) dioen bezala, Tributuen Lege Orokorraren 3. artikulua tributu-sistema antolatzeko eta

hura aplikatzeko printzipioak bereizten ditu. Hala, tributu-sistema *antolatze*ko printzipioak honako hauek dira: ekonomia-ahalbidea, orokortasuna, berdintasuna, konfiskaezintasuna, tributu-zama ekitatez banatzea eta justizia-printzipioa. Tributu-sistema *aplikatze*ko printzipioak honako hauek dira: proportzionaltasuna, eragingarritasuna, formazko betebeharrak betetzeagatik izandako zeharkako kostuak mugatzea eta tributu-betebeharpekoaren eskubideak eta bermeak errespetatzea.

3. artikulua. *Zerga alorreko ahalmena*

“1. Gipuzkoako Lurralde Historikoaren zerga-eraentza mantentzeko, ezartzeko eta arautzeko hasierako ahalmena Batzar Nagusiei dagokie, eta Ekonomia Itunean jasotakoari jarraituz erabiliko da.

2. Gipuzkoako Lurralde Historikoko toki-entitateek tributuak ezarri eta galdatu ahal izango dituzte ordenamendu juridikoan jasotakoaren arabera.

3. Zuzenbide Publikoko gainerako entitateek tributuak galdatu ahal izango dituzte foru-arau batek hala xedatzen duenean”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 30. or.; 294. or.; 296. or.) azaltzen duen bezala, Lurralde Historiko bakoitzaren Batzar Nagusiek onetsi behar dituzte foru-arauak, baina Espainiako antolamendu juridikoan arauok ez dute lege-indarrik. MERINO JARAK (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Tecnos, 2. arg., 2012, 159. eta 160. or.) dioen bezala, orain dela gutxi arte, foru-arauek, beren aurkaratze-eraginak kontuan hartuta, antzekotasuna zeukaten erregelamendu-arauekin.

Administrazioarekiko auzien jurisdikzioak kontrolatzen zituen. Otsailaren 19ko 1/2010 Lege Organikoaren ondoren, foru-arauak ez ditu epaitzen Administrazioarekiko auzien jurisdikzioak, Konstituzio Auzitegiak baizik. Euskal Autonomia Erkidegoko Estatuaren 41.1 artikulua dioenez, “Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko

tributu-harremanak arautuko dira tradizioko foru-sistemari jarraituz, Ekonomia Itunen edo Hitzarmenen bitartez”. Euskal Autonomia Erkidegoko Lurralde Historikoko bakoitzean, Foru Ogasun bat dago. Ekonomia Itunaren bidez, Foru Ogasunek Estatutuaren 41.2.b) artikulua eratzkitako eskumenak dituzte: zerga guztien ordainarazpena, kudeaketa, likidazioa, bilketa eta ikuskapena gauzatzea, Aduanaren Errentan sartzen direnak eta gaur egun Monopolio Fiskalen bidez biltzen direnak izan ezik. Aurrekoez gain, Ogasunek zergak berrikusteko ahalmena ere badute (Ekonomia Itunaren 1.2 art.). Lurralde Historikoetako erakunde eskudunek beren lurraldearen barruan tributu-eraentza ezarri, zaindu eta arautu egin dezakete. Ekonomia Itunaren 3. artikulua “harmonizazio fiskala” adierazmoldera bildu ditu muga batzuk, foru arauketen gainean, eta, horrela, terminologia eta kontzeptuei dagokienez, Tributuen Lege Orokorra errespetatu behar da.

PEREZ ROYOK (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Reuters, 19. arg., 2009, 85. eta 105. or., eta hurrengoak) azaltzen duen bezala, Toki Erakundeen tributuak ezartzeko ahalmena beren finantza-autonomiaren adierazpena da (Konstituzioaren 142. artikuluan bilduta dago; hark espresuki egiten die aipamen Toki Ogasunen “tributu propioei”). Konstituzioaren 133.2 artikulua araberak, Toki Ogasunek tributuak ezarri eta galda ditzakete Konstituzioa eta Legea kontuan hartuta. Artikulu horrek Autonomia Erkidegoei eta Toki Erakundeei egiten die aipamen, baina oinarrizko bereizketa bat dago bataren eta bestearen artean. Autonomia Erkidegoek ahalmen legegilea dute, baina Udalek eta Foru Aldundiek, ez. Legezketasun-printzipioak horrela galdatzen duelako, Toki Erakundeek tributuak ezar ditzakete edo bere oinarrizko osagaien eraentzaren inguruan erabaki dezakete baldin eta horretarako lege baten berariazko eskuordetzea baldin badute bakarrik, eta tributu horien arauketa

aurremugatu behar da. Lege hori Estatuan Ogasuna Arauzkotzeko Legea da (martxoaren 5eko 2/2004 Errege Dekretu Legegilea). Zergak kontuan hartua, Legeak horien oinarrizko diziplina ezartzen du. Toki Erakundeen tributu-ahalmena zerga propioei dagokienez, bere ezarpenaren inguruan erabakitzeke ahalmenean datza -salbu ezarpena nahitaezkoa bada-, bere motaren edo zenbatekoaren zehaztapenaren inguruan erabakitzeke ahalmenean ere badatza, betiere Toki Ogasunen Legeak ezarritako mugen barruan. Toki Administrazioan, ahalmen arau-emailea Toki Ordenantzen bitartez gauzatzen da, eta, han, bi kasu bereizten dira:

a) Tributuaren ezarpena *hautazkoa* denean Toki Erakundeentzat. Kasu horretan, Ordenantzak tributuaren oinarrizko osagaiak xedatu behar ditu, Toki Ogasunaren Legearen mugen barruan.

b) Tributuaren ezarpena *nahitaezkoa* izanik, Toki Erakundeek haien zenbatekoa adierazteko aukera dute. Ordenantzak tributuaren zenbatekoa kalkulatzeko osagaiak

arautzen ditu, baldin eta Toki Erakundeek ahalmen hori erabili nahi badute.

MERINO JARAK (*Derecho...*, 155. or.) argitzen du Toki Ogasunen Zerga propioak sei direla: hiru nahitaezko izaerakoak (Ondasun Higiezinaren Gaineko Zerga, Jarduera Ekonomikoen Gaineko Zerga eta Trakzio Mekanikodun Ibilgailuen Gaineko Zerga) eta hiru aukerabidezkoak: (Eraikuntzen, Instalazioen eta Obren Gaineko Zerga, Hiri Lurren Balio Gehikuntzaren Gaineko Zerga eta Luxuzko Gastuen Gaineko Zerga, Ehiza eta Arrantza barrutien aprobetxamenduereduan).

Foru-arauaren 3.3 artikuluari dagokionez, Estatu mailan, gauza bera dio TLOren 4.3 artikulua, legea aipatuz eta ez foru-araua. MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk, CASADO OLLEROk eta TEJERIZO LÓPEZek (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 16. arg., 2005, 241. or. eta hur.) diotenez, lurralde-

erakundeekin alderatuz, badaude arloko interesak ordezkatzan dituzten korporazio-erakundeak (adibidez, profesionalak). Ezin dituzte tributuak sortu, ez baitira tributu-ahalmenaren titularrak, baina tributu-kreditu zehatz batzuen titularrak izan daitezke, ez berek ezarrita, baina bai arau eratzaileek edo besteek aurrez ezagututa beren mesedetan. Erakunde publiko horiek ezin dituzte tributuak ezarri, baina galdatu egin ditzakete.

4. artikulua. *Erregelamenduak emateko ahalmena*

“1. Zerga alorreko arauak garatzeko erregelamenduak emateko ahalmena Foru Aldundiari dagokio, Fiskalitaterako eta Finantzetarako Saileko foru-diputatuak proposaturik, betiere toki entitateek udal-zergen ordenantza fiskalei dagokienez dituzten ahalmenak baztertu gabe.

2. Foru-arau batek edo, hala bada, erregelamendu batek espresuki xedatzen duenean, Fiskalitaterako eta Finantzetarako Saileko foru-

diputatuak zerga alorreko araudia garatzeko xedapenak eman ahal izango ditu”.

Uztailaren 12ko 6/2005 Gipuzkoako Lurralde Historikoaren Erakunde Antolaketa, Gobernu eta Administrazioari buruzko Foru-arauak 31.1 artikuluan dio Diputatuen Kontseiluari dagokiola, Foru Aldundiko kide anitzeko organo gisa, lurralde historikoko herritarrak gobernatzea; zehazki, honako eskumen hauek ditu (*f*) puntua): “Batzar Nagusien foru-arauak garatzeko eta gauzatzeko erregelamenduak eta, hala dagokionean, autonomia erkidegoko edo Estatuko legeen erregelamenduzko garapena onartzea”.

Foru-arauaren 4.1 artikulua zehazten du, Estatukoaren aldean, ahalmen erregelamendugilea aurrera eramango dela “Fiskaliterako eta Finantzeterako Saileko foru-diputatuak proposatuta”. Bestalde, Toki Ordenantzei dagokienez, 3. artikuluko iruzkina ikusi.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk, TEJERIZO LOPEZek eta CASADO OLLEROk (*Curso...*, 153. or.), dioten bezala, Konstituzioko 97. artikulua ahalmen erregelamendugilearen titulartasuna, espresuki, Gobernuari esleitzen dio. Jatorrizko ahalmena da; ez da une bakoitzean bera gogoratzeko beharrik. Posible da Ogasun Ministroak ahalmen erregelamendugileak egikaritzea, baldin eta *lege* batek eskuordetzen badu era indibidualizatuan (eratorrizko ahalmena). Erregelamenduek ere aurrez ezagut diezaiokete ahalmen erregelamendugilea Ogasun Ministroari. Autore horien ustez, ulertu behar da eskuordetze hori katean egin behar dela: lehenengo legetik, Gobernura, eta, gero, Gobernuak emandako erregelamendu batetik, Ogasun Ministroarengana.

5. artikulua. *Zerga Administrazioa*

“1. Foru-arau honen ondorioetarako, III., IV. eta V. tituluetan araututako eginkizunak garatzen dituzten organoek eratuko dute Zerga Administrazioa.

2. Foru Aldundiaren eskumenen esparruan, tributua aplikatzea eta zigortzeko ahalmena erabiltzea Fiskalitaterako eta Finantzatarako Departamentuari dagokio, salbu eta foru-arau bidez funtzio horiek zuzenbide publikoko beste organo edo entitate baten esku espresuki utzi badira.

3. Foru Aldundiak Estatuko lurralde osoan erabiliko ditu tributua aplikatzeko eta zigorrak ezartzeko eskumenak, Ekonomia Itunean jasotakoaren arabera.

4. Toki-entitateek beren iturri-sistemen arabera aplikagarri zaien araudiak ezarritako hedaduraz eta moduetan erabiliko dituzte tributua aplikatu eta zigorrak ezartzeko eskumenak.

5. Foru Aldundia gainerako zerga-administrazioekin batera arituko da elkarlanean tributua ordenamendu juridikoan jasotakoaren arabera aplikatu daitezkeen.

Era berean, lankidetzabideak ezarri ahal izango dira bai toki-entitateen artean eta bai hauen

eta Foru Aldundiaren artean, tributuak aplikatze aldera”.

III. Tituluak tributuen aplikazioari egiten dio aipamen; IV. Tituluak, zigortze-ahalmenari, eta V. Tituluak, administrazio-bidean berrikusteari.

2. Zerga-arauak

2.1. Iturri arauemaileak

6. artikulua. *Ordenamendu tributarioaren iturriak*

“1. Tributuak, jatorria eta izaera edozein dutela ere, honako hauek aintzat hartuz arautuko dira:

a) Konstituzioa, Autonomia Estatutua eta Ekonomia Ituna.

b) Eusko Legebiltzarrak koordinaziorako, zerga-harmonizaziorako eta lurralde historikoetako erakundeen arteko lankidetzarako eman ditzakeen arauak.

c) Foru-arau hau, tributu bakoitzari buruzko foru-arauak, eta zerga alorreko xedapenak jasotzen dituzten gainerako foru-arauak.

d) Aurrekoak garatzeko ematen diren erregelamenduak eta, udaletako zergen esparruan, tokian-tokiko ordenantza fiskalak.

2. Zerga izaerako klausulak dituzten nazioarteko itunak edo hitzarmenak eta, bereziki, ezarpen bikoitza saihesteko hitzarmenak, aplikagarriak izango dira barne-ordenamendu juridikoaren parte direnean.

3. Europar Batasunak eta nazioarteko nahiz nazioz gaindiko beste erakunde batzuek zerga alorreko eskumenak edukitzeagatik ematen dituzten arauak aplikaziozkoak izango dira.

4. Administrazio-zuzenbidearen xedapen orokorrak eta zuzenbide arruntekoak ordezeko izaeraz aplikatuko dira”.

Nazioarteko Itun eta Europar Batasunaren Zuzenbideari dagokienez, ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 24. eta 25. or.) dioen bezala, Konstituzioaren azpiko lehenengo iturria nazioarteko ituna da. Itun horiek, baliozkotasunez egin eta Espainian modu ofizialean argitaratu ondoren, antolamendu

juridikoaren zati bihurtzen dira (Konstituzioaren 96. art.). Tributuen arloan, nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko itunak dira aipagarrienak. Bestalde, Espainia Europar Batasuneko estatukide denez, Batasunaren Zuzenbidearen arauak ere Estatu Zuzenbidearen iturri dira. Alde batetik, Erkidegoen sorburu diren itunak daude (Europaren oinarrizko zuzenbidea), eta, bestetik, sortu diren arauak (Zuzenbide eratorria). Tributuen arloan, garrantzitsuenak zuzentarauak dira, batez ere, zeharkako zergak harmonizatzeko zuzentarauak.

Lurralde Historiko bakoitzean Konstituzioa, Autonomia Estatutua eta Ekonomia Ituna kontuan hartu behar dira. Konstituzioaren 31.1 artikulua araber, guztiok lagundu behar dugu gastu publikoei eusten, nork bere ekonomia-ahalbidearen arabera, eta gehikortasun eta berdintasunaren printzipioak oinarri dituen tributu-sistema zuzenaren bidez; sistema hori ezin da konfiskagarria izan. Ikusi behar da, halaber,

Euskal Autonomia Erkidegoaren Estatutuaren (abenduaren 18ko 3/1979 Lege Organikoa) 41.2.a), b) eta c) artikulua; baita Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea ere.

B) puntuari dagokionez, Lurralde Historikoen Legeko II. Titulua aztertu behar da, eta maiatzaren 30eko 3/1989 Legea, Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzaren Fiskalaren Legea, hain zuzen.

Bestalde, 4. epigrafearen inguruan, MARTIN QUERALTEK, LOZANO SERRANOK eta POVEDA BLANCOK (*Derecho Tributario*, Thomson-Aranzadi, 2007, 91. or.) dioten bezala, Tributu Zuzenbidea Zuzenbide Publikoaren barnean kokatzen da. Tributu-prozedimenduei, izaera ordeztaillearekin, Administrazio Prozedura Erkidearen Legea aplikatuko zaie. Zuzenbide komuna aipatzen denean ez da bakarrik Zuzenbide Zibila kontuan hartzen, baita beste

adar batzuk ere (adibidez, Merkataritza Zuzenbidea eta Lan Zuzenbidea).

7. artikulua. *Zerga alorreko foru-arauaren erreserba*

“Ondorengoak foru-arau bidez arautuko dira beti:

a) Zerga-gaia, sortzapena eta oinarri ezargari eta likidagarria mugatzea, karga-tasa eta zerga-zorraren zenbatekoa zuzenean erabakitzen duten elementuak finkatzea, konturako ordainketen zenbatekoa izan ezik, eta kontrako probarik onartzen ez duten presuntzioak zehaztea.

b) Zergen ikuspegitik konturako ordainketak egitera behartzen duten kasuak.

c) Foru-arau honen 35. artikuluko 2 atalean aipatzen diren zergapekoak eta beren erantzuleak zehaztea.

d) Salbuespenak, murrizteak, hobariak, kenkariak eta gainerako zerga-onurak edo pizgarriak ezartzea, aldatzea, kentzea eta luzatzea.

e) Errekarguak eta berandutza-korrituak ordaintzeko betebeharra ezartzea eta aldatzea.

f) Preskripzio-epeak eta horien zenbaketa eteteko zioak ezartzea eta aldatzea.

g) Zerga-urraketak eta zigorrak ezartzea eta aldatzea.

h) Aitorpenak eta autolikidazioak aurkezteko betebeharra, zerga-betebehar nagusia eta konturako ordainketak egitekoa betetzearekin zerikusirik dutenean.

i) Zerga-betebeharrak ez betetzeak egintzen edo negozio juridikoen eraginkortasunari begira dakartzan ondorioak.

j) Zergen ondorioz partikularren artean sortzen diren betebeharrak.

k) Zerga-zorrak barkatzea eta luzamendu eta kita orokorrak ematea.

l) Ekonomia-administraziozko bidetik erreklama daitezkeen egintzak zehaztea.

m) Zerga alorrean esku-hartze iraunkorrak ezartzea bidezko den kasuak”.

Manua TLOren 8. artikularekin dator bat. PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 71. or.) azaltzen duenez, bi oharpen egin behar dira: a) TLOren 8. artikuluko zerrendak osagai ezberdinak nahasten ditu. Konstituzioko 31. artikuluko agindutik eratortzen diren gaiekin

batera (a letra, salbuespen batzuekin, eta b), c), d) eta k) puntuak), beste batzuk agertzen dira. Horien Konstituzio-oinarria Konstituzioko beste artikulua batzuetan bilatu behar da, Konstituzioko 31. artikuluan agertzen diren beste lege-erreserba batzuetan. Horrela, adibidez, g) letrak arau-hausteei eta zehapenei egiten die aipamen, eta horren oinarria zigorren eta zehapenen gaian dagoen lege-erreserba da (Konstituzioko 25. art.); b) Zerrenda osagabea eta iluna da. Horrela, adibidez, a) lerrokadako azken esaldia kontuan hartuta uler daiteke *iuris tantum* presuntzioei dagozkienaren arauketa erregelamenduaren esku utz daitekeela; izan ere, legeari erreserbaturikoa aurkako frogarik onartzen ez duten presuntzioen tipifikazioa da, eta bereizketa horrek ez du zentzurik.

8. artikulua. *Zerga alorreko Presazko Foru Dekretu Araua*

“1. Presazko arrazoiak direla medio, eta zerga-arauak ezartzea edo egokitzea komeni den guztietan, Diputatuen Kontseiluak, Fiskaliterako eta Finantzeterako Saileko foru-diputatuak proposaturik, foru-arau maila izango duten xedapen orokorrak eman ahal izango ditu.

2. Horrela onartzen diren xedapenak Zerga alorreko Presazko Foru Dekretu Arau izendatuko dira, eta Batzar Nagusiei aurkeztuko zaizkie indarrean dagoen araudiaren arabera balioztatu edo atzera bota ditzaten”.

MERINO JARAK (*Derecho...*, 162. or.) azaltzen duenez, Zerga alorreko Presazko Foru Dekretu Arauek lurralde komunean dekretu-legeek duten lekua betetzen dute.

ATXABAL RADARI (*Finantza...*, 28. eta 29. or.) jarraituta, esan behar da tributuen arloan lege-dekretuen onarpena betidanik izan dela gai eztabaidatua, tributuen printzipio nagusiak Konstituzioaren I. Tituluan (31. art.) arautu direlako. Horren inguruan, hiru tesi daude: a) Autore batzuek Konstituzioaren 86.1 artikulua (lege-dekretuek ezingo dituzte

honako arlo hauek ukitu: Estatuaren oinarrizko erakundeen antolamendua, *herritarren eskubideak, eginbeharrak nahiz askatasunak* -Konstituzioaren I. Tituluan arauturikoak-, autonomia-erkidegoen eraentza, edota hauteskunde-eraentza orokorra) hitzez hitz interpretatuta defenditu dute ezen, zergak ordaintzeko betebeharra zein printzipio nagusiak I. Tituluan daudenez, lege-dekretuen bidez ezin daitezkeela tributuak eratu eta aldarazi. b) Beste batzuen ustez, 86. artikulua lege-erreserbaren printzipioarekin lotu behar da (31.3 art.). Lege-dekretua lege-erreserbapean ez dauden gaiak arautzeko bakarrik erabil daiteke. c) Beste batzuek diote (adib., PEREZ ROYOK) 86.1 artikulua zergak ordaintzeko eginbeharrarekin lotu behar dela (Konstituzioaren 31.1 art.). Konstituzio Auzitegiak 182/1997 epaian hirugarren teoria hori berretsi du.

2.2. Zerga-arauen aplikazioa

9. artikulua. *Zerga-arauen denbora eremua*

“1. Zerga-arauak Gipuzkoako Aldizkari Ofizialean osorik argitaratu ondorengo hogeit hamar egun *naturalen* buruan jarriko dira indarrean, haietan bestelakorik adierazten ez bada behintzat, eta denbora-mugarik gabe aplikatuko dira, epe jakin bat finkatzen denean izan ezik.

2. Kontrakoa xedatzen ez bada, zerga-arauek ez dute atzerako eraginik izango, eta aplikagarriak izango zaizkie bai haiek indarrean sartu ondoren sortzen diren zergaldirik gabeko tributuei eta bai zergaldia une horretatik aurrera hasita duten gainerakoei ere.

Dena den, zerga-urraketa eta zigorren eraentza eta errekarquei dagokiena arautzen duten arauak atzerako eragina izango dute irmoak ez diren egintzetan, haien aplikazioa interesatuari onuragarriagoa gertatzen zaionean.

Xedapen orokorrak deuseztatzeak eta bidezkoa denean deuseztapen hori dela-eta onartzen diren xedapenak aplikatzeak ez die ondorio kaltegarririk ekarriko zergapekoei printzipio konstituzionalak jokoan daudenean,

baldin eta xedapen horiek lehenagotik sortuak diren zerga-gaiei eragiten badiete”.

Azken lerrokadan agertzen dena salbu, artikulua hori TLOren 10. artikuluekin dator bat. PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 114. or.) dioen bezala, tributu-arauen indarraldiaren hasierak ez du inongo arazorik, Kode Zibilak arautzen duenari jarraitzen baitzaio: tributu-arauak indarrean jartzen dira (Estatuan) Estatuko Aldizkari Ofizialean oso-osorik argitaratu eta hogeigarren egunean, arauak besterik xedatu ezean. Indarraldiaren amaierari dagokionez, ez dago berezitasunik. Tributu-arauak, beste arauak bezala, indargabetzen direnean desagertzen dira (arauak zehaztu gabeko epekoak direnean) edo epea igaro denean (arauak aldi baterakoak direnean). Azken hori gertatzen da, adibidez, Aurrekontuaren Legeak tributu-araua aldatzen duenean (adibidez, 2010. urtean Y Legeko X artikulua era zehatz batean idatzita geratuko dela ezartzen denean). Indargabetzea berariazko edo isilbidezkoa izan daiteke.

Arauak ezartzen du Legeek ez dutela atzeraeraginezko ondorioak, behintzat kontrakorik xedatzen ez badute. Hor, istanteko tributuak (adibidez, ondasun bat eskuratzean BEZa ordaintzea) eta aldizkako tributuak bereizi behar dira. Lehenengo kasuan, araua bakarrik aplikatuko da hori indarrean sartu eta gero sortzapena gertatu den kasuetan. Aldizkako tributuetan (adib., PFEZ), tributuarien lege-aldaketa epealdi zergagarriaren zehar onartzen da. Nahiz eta sortzapena edo betebeharraren sortzea gertatu den, aldaketak hurrengo epealdi zergagarritik aurrera bakarrik izango du eragina.

Tributuen Lege Orokorraren 10. artikulua 2. lerroak ezartzen du onuragarriena den Zuzenbide Zehatzaileko arauaren atzeraeraginkortasun automatikoa. Arau-hausteen, zehapenen eta errekarrien eraentzaren arau eratzaileek atzeraeraginezko ondorioak izango dituzte, irmoak ez diren egintzekiko, interesatuarentzat haren aplikazioa onuragarriagoa baldin bada. Arau-

hausteekin eta zehapenekin batera, errekarquetarako ere eraentza bera erabiltzea harrigarria da, Konstituzio Auzitegiaren ustetan ez baitute izaera zehatzailea (MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCO: *Derecho...*, 102. or.).

10. artikulua. *Zerga-arauei lotzeko irizpideak*

“Tributuak egoiliartasun- edo lurraldetasun-irizpideen arabera aplikatuko dira, foru-arau bidez kasuan-kasuan ezartzen denari jarraituz. Hori ezean, izaera pertsonaleko tributuak egoiliartasun-irizpidearen arabera galdatuko dira, eta gainerako tributuak zergapetutako gauzaren izaerari ondoen egokitzen zaion lurraldetasun-irizpidearen arabera”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 116. or.) dioen bezala, lehenengo, tributu bakoitzaren legeak dioena aztertu behar da; arauak adierazitako irizpideak subsidiarioak dira, eta

araudiak ezer esaten ez duenean bakarrik aplikatuko dira. Naziotasun-irizpidea ez da barneratu nahi, eta egoiliartasun- eta lurraldetasun-irizpideak zentzu hertsian erabiltzen dira.

TLOak izaera pertsonaleko tributuetarako bakarrik erreserbatzen du egoiliartasun-irizpidea, eta lurraldetasun-irizpidea zentzu hertsian, berriz, gainontzekoetarako (adib., ondasunak nom dauden, egintzak non eraman den aurrera...). Horrela, adibidez, ondasun higiezinak zein hiritan dagoen (Ondasun Higiezinak Gaineko Zergak), ekonomia-jarduera zein tokitan egiten den (Jarduera Ekonomikoen Gaineko Zergak) eta abar.

2.3. Interpretazioa, kalifikazioa eta integrazioa

11. artikulua. *Zerga-arauen interpretazioa*

“1. Zerga-arauak Kode Zibilak 3. artikulua 1. atalak xedatutakoari jarraituz interpretatuko dira.

2. Zerga-araudiak definitzen ez dituen bitartean, bere arauetan erabilitako terminoak beren zentzu juridikoan, teknikoan edo ohikoan ulertuko dira, dagokionaren arabera.

3. Foru Aldundiaren eskumenen esparruan, Fiskaliterako eta Finantzeterako Saileko foru-diputatuari bakarrik dagokio zergen inguruko foru-arauak eta gainerako xedapenak interpretatzeko edo argitzeko xedapenak ematea.

Xedapen horiek Zerga Administrazioaren organo guztiek bete beharko dituzte eta Gipuzkoako Lurralde Historikoaren Aldizkari Ofizialean argitaratuko dira”.

Kode Zibilaren 3.1 artikulua arabera, “arauak beren hitzez hitzezko esanguraren arabera interpretatuko dira, aurrekari historikoei eta legegintzazko aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarte-errealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 121. or.) azaltzen duen bezala, termino batzuek esanahi ezberdinak izan ditzakete: esangura ohikoa eta teknikoa. Hala, izurdeak, esangura ohikoaren arabera, arrainak dira eta zoologiaren arabera, berriz, ugaztunak dira. Legegileak ez badu zehazten terminoa zer zentzutan ulertu behar den, kasu zehatzari interpretatzaileak emango dio irtenbidea. LUCAS DURANek (*Derecho...*, 176. or.) esangura juridikoaren adibide hau jartzen du: tributu-arau zehatz batek “testamentu” hitza erabiltzen badu, arauketa zibilari kasu egin behar litzaioke; hau da, aztertu behar da terminoari zer esanahia ematen dion Antolamendu Juridiko zehatzak (Zuzenbide Zibilak, Lan Zuzenbideak...).

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 121. or.) dioen moduan, xedapen interpretatzaileak ez dira benetako arau juridikoak, barne-izaera duten jarraibideak baizik. Jarraibide horiek dagokion Tributu Administrazioaren organoak lotzen dituzte. Hierarkia-irizpidea aplikatzen da, edo beheko organoen menpekotasuna

goiko agintariekiko (Estatuan, Ministroa). Xedapen interpretatzaileek edo argitzaileek ez dituzte bakarrik kudeaketa-organoak, organoa ikuskatzaileak eta zerga-bilketa organoak lotzen, baita berrikuspen-organoak ere, eta, hor, ekonomia-administraziozko auzitegiak sartzen dira.

12. artikulua. Kalifikazioa

“Izandako gertakariaren, egintzaren eta negozioaren izaera juridikoaren arabera galdatuko dira zerga-betebeharrak, interesatuek eman dioten forma edo izena edozein dela ere, bere baliagarritasunari eragin diezaioketen akatsak alde batera utzita”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 246. or.) hiru ikuspegi azaltzen ditu:

1) *Tributu-betebeharrak galdatuko dira aurrera eramandako egitatearen, egintzaren edo negozio juridikoaren izaeraren arabera.* Lehenengo, tributu-arauketara jo behar da (adibidez, diru-sarrera zehatz batek PFEZren

eraginetarako kapital-etekinaren edo ondare-irabaziaren izaera duen jakiteko, PFEZren Legea hartu behar litzateke kontuan). Aldiz, batzuetan, kontzeptuak Zuzenbidearen beste adarretan definituta daude; adibidez, negozioak zio irabazpidezkoa edo dohainekoa duen jakiteko, Kode Zibila hartu behar litzateke kontuan. Arauak aitzineko beste teoriak baztertzen ditu; horien arabera, kalifikazioa errealitate ekonomikoaren arabera egin behar zen.

2) *Interesatuak edozein forma edo izendapena emanda ere.* Egoera juridikoak benetan direnak dira (horrela, adibidez, kontratu bat alderdiek errentamendua izendatzen badute, eta, egiatan, ordainketa atzeratua duen salmenta bada, horixe izango da kalifikazio egokia).

3) *Haren baliozkotasunari eragin diezaioketen akatsak alde batera utziz.* Tributuaren aplikazioa baztertzea ekidin nahi da. Bestela, alderdiek aski zuketena nahita akats bat sartzea, negozioaren

baliozkotasunari eragiteko, gero deuseztasun-akzioa egikaritu gabe.

Hala ere, geroago egintza edo negozioa deuseztatzen baldin bada, ondorio horrek badu isla ordaindutako tributuan. Horrela aurreikusten du berariaz Ondare Eskualdaketaren Gaineko Zergak. Horrek negozioa deuseztatu, ezeztatu edo ezabatu den kasuetan, ordaindutako zerga itzultzea agintzen du. Administrazioak berak egiten du kalifikazioa eta galdatzen du tributua aurrera eramantzat jotzen duen negozioaren izaera kontuan hartuta (TLOren 115. art.).

13. artikulua. *Analogiaren debekua*

“Analogiaren erabilera ez da onartuko zergagaiaren, salbuespenen eta gainerako zerga onuren edo pizgarrien esparrua bere zentzu hertsitik haratago ulertzeko”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 106. or.) dioten bezala, analogiaren bitartez ezin gaindi daitezke zerga-egitatearen, salbuespenaren nahiz gainerako onuren edo pizgarri fiskalen muga hertsia. Zuzenbide Zibilaren izaera ordeztaila kontuan hartuta, esan behar da analogia Tributu Zuzenbidean onartuta dagoela oro hor eta berariaz debekatua dagoenean (aipatutako kasuak) bakarrik ezin daitekeela aplikatu.

14. artikulua. *Elusioaren aurkako klausula*

“1. artikulua honetan arautzen den elusioaren aurkako klausula aplikatuko da zerga-gaia gertatzea erabat edo partzialki saihesten denean edo oinarria edo zerga-zorra ondoko bi inguruabarrak betetzen dituzten egintzen edo negozioen bidez murrizten denean:

a) Banaka zein batera hartuta, nabarmen geratzea izandako emaitza lortzeko guztiz artifiziosoak edo desegokiak direla.

b) Egintza edo negozio horien erabilerak ez ekartzea ondorio juridiko edo ekonomiko garrantzitsurik, ez bada aurrezki fiskala eta ohiko egintza eta negozioekin lortuko lirakeenak.

2. Aurreko atalean araututako kasuan gaudela Zerga Administrazioak adieraz dezan, foru-arau honen 163. artikuluan jasotakoari jarraituko zaio.

3. Artikulu honetan xedatutakoaren ondorioz egiten diren likidazioetan tributua galdatuko da egintza edo negozio arruntei edo egokiei dagokien araua aplikatuz edo lortutako abantaila fiskalak kenduz, eta berandutza-korrituak likidatuko dira zigorrak ezarri gabe”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 108. or.) honako adibide klasiko hau jartzen dute: salerosketak kargatzen dituen zerga baztertzeko asmoz, elkarte bat eratzen da; han, bazkide batek higiezin bat ekartzen du eta besteak, diru-zenbateko jakin bat. Horren ondoren, elkarte desegiten da; higiezina dirua ekarri zuenari esleitzen zaio, eta higiezina ekarri zuenari dirua esleitzen zaio. Egiatan, salerosketa bat egin da, nahiz

eta formalki elkartearen eraketa eta desegitea izan den. Eraitza tributu-karga txikiagoa lortzea da. Arau estaltzailea desitxuratzen da eta iruzur egiten zaio berez aplikatu beharko litzatekeen arauari.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 251. or.) dioen moduan, tributua eskatuko da ohiko egintzari edo negozioei dagokien tributu-legea aplikatuz edota lortu diren onura fiskalak ezabatuz. Gainera, kasuan kasuko berandutza-korrituak ordaindu beharko dira. Hala ere, ez da zigorrik ezartzen.

15. artikulua. *Itxurakeria*

“1. Itxurakeriaz jokutzen den egintzetan edo negozioetan, zergapetutako zerga-gaia alderdiek benetan egindakoa izango da.

2. Zerga Administrazioak likidazio-egintzan adieraziko du itxurakeria egon dela, eta kalifikazio horrek zerga-ondorioak baino ez ditu izango.

3. Itxurakeria egoteagatik bidezkoa den erregularizazioan, berandutza-korrituak galdatuko dira eta, hala bada, baita dagokion zigorra ere”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 256. or.) dioen moduan, itxura egitearen adierazpenaren bidez, Administrazioak benetan gertatu diren egitateak ezartzen ditu; hau da, tributu-betebeharpekoak adierazten dituen egitateak egiaztatzen ditu. Negoziozko itxura egiten da baldin eta alderdiak ados jartzen badira hirugarrenen aurrean errealitatearekin bat ez datozen harreman batzuk agerrarazteko. Bai harremanak edo ondare-mugimenduak errealitatean ez daudelako (erabateko itxura), bai benetan adostutako harremana kontratuan agertzen dena kontuan hartuta ezberdina delako (itxura-egite erlatiboa). Faktura faltsuek errealitatean ez dagoen ondasun bat ematea da erabateko itxura-egitearen adibide bat, edo zerbitzuen prestazioa dokumentatzea; eta salerosketa batek dohaintza bat gordetzea da itxura-egite erlatiboaren adibide bat.

Itxura-egiteak gezurra eta errealitatea gordetzea suposatzen du. Arazo nagusia hori frogatzea da (fakturan agertzen den zerbitzua ez zela eman eta prezioa ez zela ordaindu, aurreko adibideetan).

Itxura-egitearen adierazpena likidazio-egintzan gertatzen da. Lege-iruzurreko adierazpenarekin aldean, ez da egintza banaturik galdatzen itxura-egite adierazpenerako, ezta prozedurako ukanbehar zehatzik ere. Itxura-egitearen adierazpenaren eraginak honako hauek dira:

1) Kargatutako zerga-egitatea alderdiek benetan egiten dutena da.

2) Berandutza-korrituak galdatzen dira.

3) Normalean, zehapenak ezartzen dira, eta likidazio-prozedura ez den beste prozedura batean inposatzen dira.

Eragin horiek guztiak tributu-eremuan bakarrik gertatzen dira, ez dago eragin zibilik. Beraz, alderdientzat, negozioak baliozkoak

izaten jarraitzen du, epaile zibilak bere indargabetzea aitortzen ez duen arte.

II. TRIBUTUAK

Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen martxoaren 8ko 2/2005 Foru-arauak, bere Hitzaurrean, honako hau azpimarratzen du:

“II. tituluak, «Tributuak», zerga-betebeharraren kontzeptu nagusiak definitzen ditu (zerga, tasa eta kontribuzio bereziak, zerga-gaia, zerga-salbuespena, sortzapena, zerga-oinarria, karga-tasa, eta abar), eta hainbat zerga-betebehar mota bereizten ditu, zerga-betebehar nagusia eta besteak desberdinduz, betebehar horrez gain gaur egungo zerga-sisteman garrantzia handia lortu dutenak, konturako ordainketak egiteko zerga-betebeharra eta zergaren ondorioz partikularren artean sortzen diren betebeharrak, esate baterako.

Berandutza-korrituei dagokienez, aipatzekoa da ez dela berandutza-korriturik galdatuko baldin eta Administrazioak ez baditu betetzen foru-arau honetan ebazpena emateko ezartzen diren epeak. Autolikidazioak epez kanpo eta Zerga Administrazioaren aldez aurreko errekerimendurik gabe aurkezteagatik ordaindu beharreko errekaruetan, hiru hilabetetik sei hilabetera luzatu da % 5eko errekarua ordainduta aurkeztu ahal izateko epea, inolako korriturik eta zigorrik gabe. Epe exekutiboko errekaruak direla eta, % 15eko premiamenduzko errekaru murriztu berria finkatu da eta premiatutako zorrak ordaintzeko foru-arau honetan aurreikusten den epea amaitu baino lehen ordaintzen direnean aplikatuko da. Bi neurri horiekin, zerga betebeharrak nork bere kabuz betetzea sustatu nahi da.

Beste alde batetik, foru-arau berriak xedatzen du Administrazioak herritarrei korrituak ordaindu behar dizkionean, bai zerga bakoitzaren araudiari jarraituz itzultzea

egokitzen zaiolako eta bai oker egindako diru-sarrera bat itzuli behar duelako, berandutza-korrituak ordaindu beharko dituela, hori baita Administrazioak zergapekoei eskatzen diena zerga-betebeharrak berandu betetzen dituztenean. Horrez gain, bermeen kostuak itzultzen dituztenean ere berandutza-korrituak ordaindu beharko ditu.

Ondorengo arauketan nabarmentzekoa da erantzukizunik gabeko pertsona juridikoen eta entitateen zigorrak haien ondorengoei galdatuko zaizkiela, likidazioan dagokien kuotaren balioaren mugaraino.

Bereziki aipatzekoak dira likidazioak ordaintzeko epeetarako ezarri diren arau berriak. Aurreko sistemaren ordeztuak beste bat ezarri da, likidazioa jakinarazten den hurrengo egunetik hasi eta hilabetekoa. Epe hori, zergapekoarentzat argiagoa izateaz gain, bat dator helegitea edo erreklamazioa aurkezteko epearekin eta, hala, gauzak errazago egiteko aukera ematen zaio herritarrari bere betebeharrak betetzeko orduan.

Azkenik, iraungitzeko epeei dagokienez, Ekonomia Itunean jasotako Arbitraje Batzordeari gatazka aurkeztea iraungitzea eteteko arrazoia izango da”.

1. Xedapen orokorrak

1.1.Kontzeptua, helburuak eta tributu motak

16. artikulua. *Kontzeptua, helburuak eta tributu motak*

“1. Tributuak sarrera publikoak dira, hau da, foru-arauak tributatzeko betebeharrarekin lotzen duen izatezko egoera gertatzeagatik herri Administrazio batek galdatzen dituen diru-prestazioak, gastu publikoei aurre egiteko beharrezkoak diren sarrerak lortzea funtsezko helburu dutenak.

Gainera, tributuak politika ekonomiko orokorraren tresna gisa ere erabil daitezke gizartearen egonkortasuna eta aurrerapena lortzeko eta errenta hobeto banatzeko.

2. Beren izena edozein dela ere, tributuak honela sailkatzen dira: Tasak, kontribuzio bereziak eta zergak.

a) Tasak ondoko zerga-gaia duten tributuak dira: Herri-jabariaren erabilera pribatiboa edo aprobetxamendu berezia, eta zergapekoari modu partikularrean egokitu, eragin edo mesede egiten dioten zerbitzu-prestazioak edo jarduerak zuzenbide publikoko erregimenean ematea edo egitea, baldin eta zerbitzu edo jarduera horiek zergapekoek beren borondatez eskatzekoak edo jasotzekoak ez badira edo sektore pribatuak ematen edo egiten ez badituzte.

b) Kontribuzio bereziak ezartzen dira zergapekoak onura bat lortzen duenean edo bere ondasunen balioa handitzen denean herri-lanak egiteagatik edo zerbitzu publikoak ezartzeagatik edo zabaltzeagatik.

c) Zergak kontraprestaziorik gabe galdatzen diren tributuak dira, eta beren zerga-gaia zergadunaren ahalmen ekonomikoa agerian jartzen duten negozioek, egintzek edo gertakariak eratzen dute”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO
SERRANOk eta POVEDA BLANCOK

(*Derecho...*, 29. or.) azaltzen dutenez, tributua ez da bakarrik eduki ekonomikodun betebeharrak gisa agertzen, baita askotariko prestazioen multzo gisa ere –informazio-betebeharra, diru-sarreraren eta gastuen erregistro-liburuak eramatea, fakturen jaulkipena eta artxiboa, aitorpenak aurkeztea, etab.– eta eskakizun horiek guztiek zenbait administrazio-prozedurari irekitzen diote bidea.

Tributuaren ezaugarriak honako hauek dira:

a) Tributua ekonomia-ahalbidearen agerpen jakin bat kargatzen du (Konstituzioaren 31.1 art.).

b) Zuzenbide publikoko sarreretan, tributua da garrantzitsuena.

c) Oro har, tributua diru-izaera du (hala ere, kasu batzuetan onartzen da ordainketa gauzen bitartez egitea).

d) Tributua ez da ez-zilegi baten zehapena. Salbuespen kasuetan bakarrik ekar lezake zehapen bat ezartzeak tributua bat ordaintzea. Hori gertatzen da, adibidez,

pertsona batek betebehar zehatz batzuk betetzen ez dituenetan eta, zehapen gisa, tributuarien ordainketarekin erantzun behar duenean, nahiz eta hasiera batean beste pertsona bati galdagarri zaizkion (adib., TLOren 42.1.a) art.).

e) Tributua ez ditu betebeharpean jartzen Espainiako nazioartasuna duten pertsonak bakarrik. Bere ezarpen-lurraldearen barruan ekonomia-eraketak lortu eta ondare-interesak edo harreman ekonomikoak dituen edozein kargatzen du tributua.

f) Tributua kreditu eskubide-betebehar gisa agertzen da. Hala ere, kasu honetan, kreditu-eskubidearen titularrak izaera publikoa du, eta, horregatik, bermeen eta prozeduren aparteko erantzua aplikatzen da.

TLOak, foru-arauak bezala, hiru tributua mota bereizten ditu: zergak, tasak eta kontribuzio bereziak. Tributua generoa da eta zergak, tasak eta kontribuzio bereziak, espezieak. Hiru espezie horien arteko bereizkuntza zerga-egitatearen egituran datza.

Tasaren kasuan, egitatea Administrazioaren jardun zehatz bat da, *pertsona jakin* batentzat onura edo abantaila berezia dakarren edo pertsona hori bereziki ukitzen duen jarduna. Kontribuzio berezietan, administrazio-jardunak *pertsona talde* zehatz batzuei dakarkie onura berezia (adib., auzo batean argiak jartzen direnean). Zergak ordaintzeko betebeharra sortzen da Administrazioak zuzeneko onurarik eman gabe. Zergak ordaintzen dira ekonomia-ahalbidea agertzen delako.

1.2. Harreman juridiko-tributariora

17. artikulua. *Harreman juridiko-tributariora*

“1. Tributuen aplikazioagatik sortzen diren obligazio eta betebeharren, eskubideen eta ahalmenen multzoa da harreman juridiko-tributariora.

2. Harreman juridiko-tributariotik betebeharrak material eta formalak erator daitezke zergapekoarentzat eta Administrazioarentzat, baita

eta zerga-zorrrak ezartzea ere, haiek betetzen ez badira.

3. Zerga-betebehar materialak dira betebehar-nagusiak, konturako ordainketak egitekoak, tributuaren ondorioz partikularren artean ezarritakoak eta osagarri diren gainerakoak.

4. Zerga-betebehar formalak dira zerga araudiak diruzko izaerarik gabe zergapekoei ezartzen dizkienak, zordunak izan edo ez, haiek betetzea zerga jarduketa edo prozedurak garatzearekin lotuta dagoenean.

5. Partikularren arteko egintzek edo hitzarmenek ezin dituzte zerga-betebeharraren osagaiak aldatu, eta Administrazioaren aurrean ez dute eraginik izango, ondorio juridiko-pribatuak sor baditzakete ere”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk adierazten duten bezala (*Derecho...*, 118. or.), materiazko edo formazko betebeharrak izan daitezke, baita zehapenak ere. Materiazko betebeharren artean, honako hauek ditugu: tributu-betebehar nagusia, konturako ordainketak, partikularren arteko betebeharrak

eta atxikitakoak. Garrantzitsuena tributu-betebehar nagusia da: kuota ordaintzea.

Formazko betebeharrak, adibide gisa, TLOren 29. artikuluan daude: zentsuetarako aitorpenak, eta gainerako aitorpenak eta autolikidazioak aurkeztea, kontabilitate-liburuak eramatea, eta abar.

18. artikulua. *Kreditu tributarioaren eskuraezintasuna*

“Foru-arau bidez bestelakorik esaten ez bada, kreditu tributarioa eskuraezina da”.

19. artikulua iruzkina ikusi.

1.3. Zerga-betebeharrak

A) ZERGA BETEBEHAR NAGUSIA

19. artikulua. Zerga-betebehar nagusia

“Zerga-betebehar nagusiaren xedea zerga kuota ordaintzea da”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 129. or. eta hur.) azaltzen duten bezala, betebehar horren ezaugarriak honako hauek dira:

1) *Ex lege* betebeharra da. Zuzenbidearen iturrietatik legeak bakarrik sorraraz dezake tributu-betebeharra. Arauak bildutako egitatea gauzatzean sortzen da tributu-betebeharra.

2) Zuzenbide publikoko betebeharra da. Norbanakoaren borondateak ez du eraginik betebeharraren sorreran, ezta horren eraentza juridikoan eta garapenean ere. Tributu-betebeharra xedaezina da: norbanakoek edo Administrazioak ezin dute betebehar horren edukia, forma edo epea aldarazi (adibidez, TLOren 75. artikulua tributuak barkatzea

galarazten du legeak halakorik espresuki baimentzen ez badu).

3) Zerbait emateko betebeharra. Zergadunak diru-zenbatekoa eman behar du (kuota). Izaera hori ez da aldatzen zenbait tribututan diruz ordaindu beharrean efektu tinbredunekin ordaintzen denean, efektu tinbredunak diruarekin erosten baitira. Gauza bera gertatzen da zergak ordaintzeko Historia eta Arte Ondareko ondasunak erabiltzen direnean, ondasun horiek lehendabizi dirutan balioesten baitira, eta Administrazioak eta norbanakoak ados egon behar dute ordainketa mota horrekin eta gauzaren balioekin.

20. artikulua. *Zerga-gaia*

“1. Zerga-gaia zerga bakoitza taxutzeko foru-arau bidez finkatzen den gertakizuna da. Berau gauzatzeak zerga-betebeharra sortzen du.

2. Foru-arau bidez zerga-gaiaren nondik norakoak osatu ahal izango dira zergapetu gabeko kasuak aipatuz”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 124. or.) diotenez, zerga-egitatearen osagai objektiboan, lau alderdi bereizten dira: materiala, lekuzkoa, denborazkoa eta kuantitatiboa. Zerga-egitatearen alderdi *materiala* kargatzen den egitate, egintza edo negozioa da. *Lekuzko* alderdiak agertzen du zerga-egitatea non gauzatzen den. Horrela, badakigu subjektu pasiboa zein Administrazioen menpe dagoen. Alderdi *kuantitatiboaren* bitartez zehazten da zenbatekoa izan den egitatea, eta tributu finkoak eta aldizkakoak bereizi. Tributu aldakorretan agertzen da alderdi kuantitatibo hori (adib., errentaren zenbatekoa). *Denborazko* alderdiaren bidez, zerga-egitatea noiz gauzatu zen zehazten da. Orduan gertatzen da tributuarien sortzapena, indarrean dagoen araua aplikatuz. Tributuko aldizkakoak (adib., PFEZ) eta istantekoak izan daitezke (adib., Oinordetza Zerga). Bigarren kasuan, zerga-egitatea une jakin batean gertatzen da (adib., pertsona hiltzen

denean). Aldizkako tributuetan, zerga-egitateak denboran zehar irauten du (adib., errentak lortu PFEZn). Legeak jarraikortasun hori denboraldietan zatitzen du (normalean, urte naturala). Sortzapena, Estatuko tributuetan, urteko azken egunean izaten da; toki-tributuetan, berriz, urteko lehendabiziko egunean.

Zergapetik kanpoko kasuetan ez da zerga-egitatea egiten, zerga-egitatearen norainokoa argitzeko erabiltzen dira. PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 147. or.) argitzen du batzuetan zergapetik kanpoko kasuek zerga-egitatea definitzen dutela. Horrela gertatzen da, adibidez, Ondare Eskualdaketaren Gaineko Zergan. Haren Legearen 7.5 artikulua zehazten du jarduera ez dela lotuta egongo profesionalek edo enpresariak aurrera eramanean. Hala, zerga-egitatea ordaindutako ondare-eskualdaketak aurrera eramatea da, baina trafiko *zibilaren* barne.

21. artikulua. *Salbuespenak*

“Salbuespen-kasuak gertatzen dira zerga-betebehar nagusia erabat edo partzialki bete behar ez denean foru-arau bidez hala ezarri delako, zerga-gaia egon arren”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOK (*Derecho...*, 126. or.) adierazten dutenez, salbuespenaren bitartez, batzuetan, tributujustiziaren printzipioa bete nahi da (adibidez, gutxieneko irabaziak salbuesten direnean); beste kasu batzuetan, tributuz kanpoko helburuak lor daitezke (adibidez, inbertsioak sustatzea). Salbuespenaren bidez zerga-egitatea definitzen denez, legeak bakarrik sor ditzake salbuespenak (Konstituzioaren 133. art.).

22. artikulua. *Sortzapena eta galdagarritasuna*

“1. Zerga-gaia zein unetan jotzen den gauzatutzat eta zerga-betebehar nagusia noiz sortzen den, une hori da sortzapena, non eta tributu bakoitzaren foru-arauak beste uneren bat finkatzen ez duen.

Zerga-betebeharra itxuratzeko garrantzitsuak diren inguruabarrak sortzapen-datak erabakitzen ditu, non eta tributu bakoitzaren foru-arauak bestelakorik xedatzen ez duen.

2. Ordaindu beharreko kuota, edo haren zati bat, sortzapenarena ez den beste une batean galda daitekeela ezarri ahal izango du tributu bakoitzaren araudiak”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 144. or.) zehazten du normalki zerga-egitatearen eta sortzapenaren artean koherentzia dagoela, baina, batzuetan, bi kontzeptuen artean, autonomia agertzen da. Horrela gertatzen da, adibidez, zerga berezietan (alkohola, tabakoa...); hor, zerga-egitatea haien fabrikazioa da, eta sortzapena, berriz, kontrol-arrazoiak direla-eta, fabrikatik irteten den unean ezartzen da.

Artikuluaren bigarren lerrokadari dagokionez, FERNANDEZ AMOREk (*Derecho Financiero...*, 206. or.) esaten du horrela gertatzen dela, adibidez, PFEZn. Hor, sortzapena urtearen azkenengo egunean gertatzen da, baina zerga hurrengo urtean galdatzen da (autolikidazioa egin behar den epean).

B) KONTURA ORDAINTZEKO ZERGA BETEBEHARRA

23. artikulua. *Kontura ordaintzeko zerga-betebeharra*

“1. Zerga-betebehar nagusiaren kontura ordaintzeko betebeharra hauxe da berez, ordainketa zatikatuak egitera behartutakoak, atxikitzaileak edo konturako sarrerak egin behar dituenak zenbateko bat ordaintzea Zerga Administrazioari.

Zerga-betebehar hori autonomoa da zerga-betebehar nagusiarekiko.

2. Zergadunak ahalmena du jasandako konturako ordainketen zenbatekoa zerga-betebehar nagusitik kentzeko, baina tributu bakoitzaren foru-arauak beste zenbateko bat ezartzen badu, horixe kenduko da”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 127. or.) azaltzen duen bezala, konturako atxikipena, konturako sarrera eta zatikako ordainketa zergak kudeatzeko tresnak dira. Errenten gaineko zergetan, zenbait etekin atxiki behar dituzte etekin horiek ordaintzen dituztenek. Zatikako ordainketa da enpresariak eta profesionalek duten eginbeharra errenten gaineko zergetan. Zergaldian zehar, enpresariak edo profesionalek aldizka sartu behar dute beren jardueratik lortutako etekinen zati bat Herri Ogasunean. Konturako sarrerak gauzatan egindako ordainketetan egin behar dira. Etekinak ordaintzen dituenak diru-sarrera egin behar du Herri Ogasunean. Zergaldia bukatu eta gero, etekinak lortu dituen subjektu

pasiboak aitorpena egin behar du, kalkulatu ordaindu behar duen kuota. Kuotatik, honako zenbateko hauek kendu behar ditu: konturako atxiki zaiona, konturako egin zaizkion sarrerak eta subjektuak berak zatikako ordainketen bidez egin dituenak.

Atxikipenen eta konturako sarreren kasuan diru-sarrerarik egin ez bada, hori atxikitzailearen erantzukizun osoa da; subjektu pasiboa erantzukizunetik aske gelditzen da, nahiz eta berak hartu atxiki behar diren sarrerak. Zatikako ordainketan, subjektu pasiboak du horren gaineko erantzukizuna, berak baitu sarrera horiek egiteko betebeharra.

C) TRIBUTUAREN ONDORIOZ PARTIKULARREN ARTEAN SORTZEN DIREN BETEBEHARRAK

24. artikulua. *Tributuaren ondorioz partikularren artean sortzen diren*

betebeharrak

“1. Zergapekoen artean galdagarri den tributu-prestazio bat dagoenean esaten da partikularren artean tributuaren ondoriozko betebeharrak sortzen direla.

2. Besteak beste, jasanarazpenekin, atxikipenekin edo konturako sarrerekin zerikusirik duten egintzen ondorioz sortzen direnak dira mota honetako betebeharrak”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 133. or.) dioen bezala, kategoria horretan, subjektu pasiboaren atxikipena jasateko betebeharra sartzen da. Baina, baita beste zerga batzuetan ezarritako beste betebeharrak ere, adibidez; BEZean, salmentak eta zerbitzuen prestazioak direla-eta, zergak biltzen dira; subjektu pasiboa (BEZarekin kargatutako jarduera egiten duen enpresa edo profesionala) bere zenbatekoa eskuratzailaren gainean jasanaraztera behartuta dago eta horrek jasanarazpen hori nahitaez jasan behar du. TLOren arabera, betebeharrak horiek (jasanaraztea eta

jasanarazpena jasatea) harreman juridiko-tributarioaren barnean daude.

D) ZERGA BETEBEHAR OSAGARRIAK

25. artikulua. *Zerga-betebehar osagarriak*

“1. Sekzio honetan jasota dauden gainerakoekin zerikusirik ez dutenak dira zerga-betebehar osagarriak. Zerga Administrazioari ordaindu behar zaizkion diruzko prestazioak dira, beste zerga-betebehar batekin lotuta galdatu beharrekoak.

Honako hauek hartzen dira zerga-betebehar osagarritzat: Berandutza-korritua, aitorpena epez kanpo aurkezteagatik ezartzen diren errekarquak eta epe exekutiboko errekarquak ordaintzekoak, eta foru-arau bidez ezartzen diren gainerakoak.

2. Zerga-zigorak ez dira betebehar osagarritzat hartzen”.

57. artikuluari egiten zaion iruzkina ikusi.

26. artikulua. *Berandutza-korritua*

“1. Berandutza-korritua prestazio osagarria da. Zergapekoei eta subjektu urratzaileei galdatuko zaie epez kanpo ordaintzen dutenean, ordaintzeko emaitza duen autolikidazioa edo aitorpena zergaraudian ezarritako epea amaitu eta gero aurkezten dutenean, bidegabeko itzulketa bat kobratzen denean edo foru-arau bidez ezartzen diren gainerako kasuak gertatzen direnean.

Zerga alorreko berandutza-korritua galdatzeko, ez da beharrezkoa Administrazioak alde zurretik ohartaraztea edo zergapekoaren erruz atzerapena egotea.

2. Besteak beste, honako kasuetan galdatuko da berandutza-korritua:

a) Administrazioak likidazio bat egin ondoren atera den zorra edo zigorraren zenbatekoa borondatez ordaintzeko epea amaitu eta ordainketa oraindik egin ez denean.

b) Autolikidazio edo aitorpen bat aurkezteko epea amaituta hura aurkeztu ez denean edo aurkezpena gaizki egin denean, foru-arau honen 27.2 artikuluan epez kanpoko aitorpenak alde

aurreko errekerimendurik gabe aurkezteari buruz xedatutakoa salbuetsita.

c) Zerga-egoera erregularizatzen duen likidazio bat egiten denean, ordaintzeko borondatezko epea amaitzen denetik likidazio hori egin arte igarotako denboragatik.

d) Egintzaren exekuzioa eteten denean, salbu eta zigorren aurkako helegiteak eta erreklamazioak direnean. Administrazio-bideari amaiera ematen dion ebazpena jakinaraztean irekitzen den borondatezko epea amaitu arte igarotako denboragatik galdatuko da berandutza-korritua.

e) Epe exekutiboa hasten denean, foru-arau honek 28. artikulua 5. atalean xedatutakoa izan ezik.

f) Zergapekoak bidegabeko itzulketa bat lortu duenean.

3. Epe barruan ordaindu ez den zenbatekoaren gainean edo bidegabeki kobratutako zenbatekoaren gainean kalkulatu da berandutza-korritua, eta zergapekoa atzeratu den denboragatik galdatuko da, hurrengo atalean xedatutakoa salbuetsita.

4. Zerga Administrazioak ez badu betetzen, berari leporatu beharreko arrazoiengatik, foru-arau honetan ebazpena emateko ezartzen diren epeetako

bat, epe hori betetzen ez denetik ebazpena eman arte edo ustezko ebazpenaren aurka helegitea aurkeztu arte ez da berandutza-korriturik galdatuko. Besteak beste, konpentsazio-eskaeren ebazpena, likidazio-egintza edo administraziozko helegiteen ebazpena jakinarazteko ezarrita dauden gehienezko epeak betetzen ez diren momentutik aurrera ez da galdatuko berandutza-korriturik ordaintzea. Administraziozko helegiteen kasuan, hori zilegi izango da baldin eta aurkaraturiko egintza etetea erabaki baldin bada.

Atal honetan xedatutakoa ez da aplikagarria izango ordainketak geroratu edo zatikatzeko eskaerak ebazteko epea betetzen ez denean.

5. Administraziozko ebazpen edo judizial batek likidazio bat baliogabetzeagatik beste likidazio bat egin beharra dagoenean, hura baliogabetzeko arrazoiak eraginda gertatu ez diren egintza eta tramiteak osorik kontserbatuko dira, haien eduki osoa mantenduz eta berandutza-korritua likidazio berriaren zenbatekoaren gainean galdatuz.

Horrelakoetan, berandutza-korritua kalkulatzeko lehen eguna baliogabetutako likidazioari artikuluko honen 2. atalean ezarritakoaren arabera dagokion berbera izango da,

eta korritua likidazio berria ematen den unera arte sortuko da. Zenbaketa ezin izango da amaitu ebazpena exekutatzeko gehienezko epea igarota, eta aurreko 4. atalean xedatutakoa izango da aplikagarria.

Helegiteak eta erreklamazioak beren osoan ezesten badira, ezezko erabakia hartu den egunera arte galdatuko dira berandutza-korrituak.

6. Berandutza-korritua haxe izango da, alegia, hura galdagarri den epealdian indarrean dagoen diruaren legezko korritua gehi % 25, baldin eta bestelakoren bat finkatzen ez bada.

Dena den, berandutza-korritua legezko korritua izango da, kreditu-entitate edo elkarrekiko bermedun sozietate baten abal solidario bidez edo kauzio-aseguruko ziurtagiri bidez osorik bermatzen diren zorrak geroratzean, zatikatzean edo etetean”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 194. or.) azpimarratzen dutenez, berandutza-korritua tributuaaren ordainketa atzeratzen den kasu guztietarako aurreikusita dago; kalte-ordainaren izaera du;

hartzekodunaren kalteak medeatu nahi dira, eta zordunaren bidegabeko aberastea saihestu nahi da. Tributu-zorraren osagai bat denez, bere egitatezko printzipioak, zenbatekoa eta eraentza juridikoa araudiak ezartzen ditu, Administrazioak eta partikularrak ezin dute ezer adostu. Berandutza-korrituaren zenbatekoa Legezko korritua gehi % 25 da, Aurrekontuen Legeek besterik ezarri ezean.

27. artikulua. *Errekarguak aurretiazko errekerimendurik gabeko aitorpena epez kanpo aurkezteagatik*

“1. Epez kanpoko aitorpenen errekarguak autolikidazioak edo aitorpenak epez kanpo eta Zerga Administrazioaren aldez aurreko errekerimendurik gabe aurkezteagatik zergapekoek ordaindu behar dituzten prestazio osagarriak dira.

Artikulu honen ondorioetarako, aldez aurreko errekerimendua da zerga-zorra onartzeko, erregularizatzeko, egiaztatze, ikuskatzeko, ziurtatzeko edo likidatzeko asmoz, eta zergapekoa formalki jakinaren gainean behar den eran jarriaz,

egiten den edozein administrazio-jarduera. Zehazki, aurretiazko errekerimendutzat hartuko da, orobat, zergapekoari edo ordezkariari foru-arau honen 108.1 artikuluan aurreikusitako moduetako bat erabilita deia egitea agerpen bidez jakinarazia izateko, behin bakarrik interesdun bakoitzeko, eta dei hori argitaratzea.

2. Epez kanpoko aitorpenak honako errenergua izango du:

a) % 5ekoa, beste kasu batean, galdagarriak izan zitezkeen berandutza-korrituak eta zigorrak kanpoan utzita, baldin eta autolikidazioa edo aitorpena aurkezpena eta ordainketa egiteko borondatezko epea amaitu ondorengo sei hilabeteen barruan aurkezten bada.

b) % 5ekoa, beste kasu batean, galdagarriak izan zitezkeen zigorrak kanpoan utzita baina berandutza-korrituak sartuta, baldin eta autolikidazioa edo aitorpena aurkezpena eta ordainketa egiteko borondatezko epea amaitu ondorengo zazpigarren eta hamabigarren hilabeteen artean aurkezten bada.

c) % 10ekoa, beste kasu batean, galdagarriak izan zitezkeen zigorrak kanpoan utzita baina berandutza-korrituak sartuta, baldin eta autolikidazioa edo aitorpena aurkezpena eta

ordainketa egiteko borondatezko epea amaitu eta hurrengo hamabi hilabeteko epea igaro eta gero aurkezten bada.

Errekargu hori autolikidazioen ondorioz ordaindu behar den zenbatekoaren gainean edo epez kanpoko aitorpenen likidaziotik eratorritako zenbatekoaren gainean kalkulatu da.

Berandutza-korrituak ordaindu behar direnean, autolikidazioa edo aitorpena aurkeztu eta ordaintzeko borondatezko epea amaitzen denetik aurrera kalkulatu dira.

Aldez aurreko errekerimendurik gabe aurkezten diren epez kanpoko aitorpenen likidazioetan, aitorpena aurkezten denetik likidazioa borondatez ordaintzeko epea amaitu arte igarotzen den denboragatik ez da berandutza-korriturik galdatuko, baina horrek ez du eragotziko aurkezpena epez kanpo egiteagatik bidezkoak diren errekarguak eta korrituak galdatzea.

3. Zergapekoek ez badute ordainketarik egiten ez gerorapenik, zatikapenik edo konpentsaziorik eskatzen epez kanpoko autolikidazioa aurkeztean, aurreko atalean xedatutakoaren arabera aurkezpenak epez kanpo egiteak ekartzen dituen errekargu eta interesen likidazio administratiboa ez da oztopo izango epealdi exekutiboari dagozkion

errekargu eta interesak autolikidazioaren zenbatekoaren gainean galdatzeko.

4. Artikulu honetan xedatutakoa aplikatu ahal izan dadin, epez kanpoko autolikidazioek espresuki identifikatu behar dute zein zergaldi den likidatzen dena, eta bakar-bakarrik zergaldi horri buruzko datuak jasoko dituzte”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 225. or.) azaltzen duen bezala, TLOren 27. artikulua zenbait errekargu arautzen ditu, aitorpenak edo autolikidazioak epez kanpo baina Administrazioaren aurretiazko agindeirik gabe aurkezten direnerako (subjektuak aitorpena edo autolikidazioa epez kanpo egin zuen, baina bere borondatez). PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 281. or.) azaltzen duenez, eraentza berezi hori gabe, aitorpena edo autolikidazioa epez kanpo aurkezteak isunez zehatutako arau-hauste bat ekarriko luke. Borondatezko portaera denean, zehapenen orde, aitorpenak berandu egiteagatik ezartzen diren errekarguak aplikatzen dira.

28. artikulua. *Epe exekutiboko errekarquak*

“1. Epe exekutiboko errekarquak epealdi hori hastearakin batera sortzen dira, foru-arau honek 165. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Epe exekutiboak hiru errekarqu mota ditu: Errekarqu exekutiboa, premiamenduzko errekarqu murriztua eta premiamenduzko errekarqu arrunta. Errekarqu horiek bateraezinak dira elkarren artean, eta borondatezko epean ordaindu ez den zorra bere osoan kontuan hartuz kalkulatzten dira.

2. Errekarqu exekutiboa % 5koa izango da, eta borondatezko epean ordaindu ez den zorra premiamenduzko probidentzia jakinarazi aurretik ordaintzen denean aplikatuko da.

3. Premiamenduzko errekarqu murriztua % 15koa izango da, eta aplikatuko da borondatezko epean ordaindu ez den zorra eta errekarqua bera foru-arau honen 61.5 artikuluan premiatutako zorrak ordaintzeko aurreikusten den epea amaitu aurretik ordaintzen direnean.

4. Premiamenduzko errekarqu arrunta % 20koa izango da, eta artikulua honetako 2. eta 3. ataletan aipatzen diren egoerak gertatzen ez direnean aplikatuko da.

5. Premiamenduzko errekaru arrunta bateragarria da berandutza-korrituekin. Errekargu exekutiboa edo premiamenduzko errekaru murriztua galdagarria gertatzen denean, epe exekutiboa hasi denetik sortutako berandutza-korrituak ez dira eskatuko”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 229. or.) azaltzen duen bezala, betearazpen-aldiaren hasierak zuzeneko ondorioa dakar: betearazpen-aldiko errekaruak sortzen dira une horretan, zorraren % 5a, zorra ordaindu bada premiamendu-probidentzia jakinarazi aurretik; Bizkaian, kasu horretan, berandutza-korrituak ordaindu behar dira.

Zorra premiamenduan borondatez ordaintzeko epea amaitu baino lehen ordaintzen bada, premiamendu-errekargu txikia % 10ekoa besterik ez da izango. Gipuzkoan, berriz, errekarua % 15ekoa da; eta Bizkaian, errekarua % 5ekoa da, erabakia jaso arteko berandutza-korrituak barne.

Premiamendu-errekargu arrunta % 20koa da, berandutza-korrituak gehituta, zorra premiamenduan ordainketa borondatez

egiteko epean ordaindu ez bada. Berandutza-korrituak zenbatuko dira betearazpen-aldia hasi zenetik aurrera.

E) ZERGA BETEBEHAR FORMALAK

29. artikulua. *Zerga-betebehar formalak*

“1. Foru-arau honek 17. artikuluan 4. atalean definitzen dituenak dira zerga-betebehar formalak.

2. Zergapekoek honako betebeharrak bete behar dituzte, bestelakoak ezar daitezkeela ahaztu gabe:

a) Zentsu-aitorpenak aurkezteko betebeharra, jarduera edo eragiketa enpresarial eta profesionalak egiten edo egingo dituzten pertsonak edo entitateek edo atxikipenari lotutako etekinak ordaintzen dituztenek bete beharrekoa.

b) Zerga-izaera duten edo zerga alorrean garrantzitsuak diren harremanetan identifikazio fiskaleko zenbakia eskatu eta erabiltzeko betebeharra.

c) Aitorpenak eta autolikidazioak aurkezteko betebeharra.

d) Kontabilitate- eta erregistro-liburuak, eta orobat, horien euskarri diren programa, fitxategi eta artxibo informatikoak eramateko eta gordetzeko betebeharra. Betebeharra sistema informatikoak erabiliz betetzen denean, datuak interpretatzen laguntzeko erabili diren kodifikazio-sistemak ere eraman eta gorde behar dira. Datuak ezin badira irakurri edo interpretatu enkriptatuta edo kodifikatuta daudelako, datu horiek formatu irakurgarrian jartzeko era eskaini beharko da.

Nolanahi dela ere, autolikidazioak edo aitorpenak bide telematikoz aurkeztu behar dituzten zergapekoek jatorrizko datuak jasotzeko sortu diren programen, fitxategien eta artxiboen kopia gorde behar dute, kontabilitate-egoerak eta aurkeztutako autolikidazioak edo aitorpenak haietatik eratorri direnean.

e) Fakturak edo ordezeko agiriak egiteko eta emateko betebeharra, eta beren zerga-betebeharrekin zerikusia duten fakturak, dokumentuak eta frogagiriak gordetzeko betebeharra.

f) Zergapekoak norberaren edo hirugarrenen zerga betebeharren betetzeari buruz gorde behar dituen liburuak, erregistroak, agiriak edo datuak nahiz zerga alorrean garrantzitsua den edozein

datu, txosten, aurrekari eta frogagiri eman behar dizkio Zerga Administrazioari, bai Administrazioak eskatuta bai aldizkako aitorpenetan. Galdatutako informazioa euskarri magnetikoan gorde denean, informazioa euskarri horretan emango da hala eskatzen bada.

g) Zerga ikuskapenak eta egiaztapenak errazteko betebeharra.

h) Zergapekoei egindako atxikipenen edo konturako sarreraren ziurtagiria emateko betebeharra, zergapeko horiek atxikipenari edo konturako sarrerari lotutako errentak jaso dituztenean.

3. Artikulu honetan xedatutakoa garatze aldera, zerga-betebehar formalen betetzeari buruzko inguruabarrak erregelamenduzko xedapenetan arautu ahal izango dira”.

FERNANDEZ AMOREk (*Derecho Financiero...*, 225. or.) dioen bezala, dirua ematea ez dakarten betebeharrak dira. Egiteko prestazioak dira; izan ere, partikularra prozedurazko izaera duten zenbait betebehar betetzera behartzen baitute, eta, horrekin, ordaintzeko betebeharra ziurtatu nahi da.

Zerrenda ez da itxia, eta beste betebeharrak batzuekin zabaldu daitezke.

1.4. Zerga Administrazioaren obligazio eta betebeharrak

30. artikulua. *Zerga Administrazioaren obligazioak eta betebeharrak*

“1. Foru-arau honetan ezarrita dauden eduki ekonomikoko betebeharrak bete behar ditu Zerga Administrazioak. Izaera horretakoak dira tributu bakoitzaren arauditik eratortzen diren itzulketak egiteko betebeharra, okerreko sarrerak itzultzeko betebeharra, bermeen kostuak itzultzekoa eta berandutza-korrituak ordaintzekoa.

2. Horrez gain, Zerga Administrazioak baditu bestelako betebeharrak ere, hain zuzen ere, zerga-prozeduren garapenari buruz foru-arau honetan eta gainerako ordenamendu juridikoan ezarritakoak”.

FERNANDEZ AMOREk (*Derecho Financiero...*, 227. or.) dioten moduan, harreman juridiko-tributarioaren garapenean,

Administrazioa TLOak ezarritako izaera ekonomikoduneko betebeharrak batzuei lotuta dago. Era horretakoak dira tributu bakoitzaren arauetatik eratorritako itzulketak egitea, zor ez diren sarreren itzulketak egitea, bermeen kostuak ordaintzea eta berandutza-korrituak ordaintzea. Horien artean, TLOak ezartzen du (30.2 art.) Administrazioak-prozedurak garatzerakoan legeari lotuta dagoela.

31. artikulua. *Tributu bakoitzaren arauditik eratortzen diren itzulketak*

“1. Zerga Administrazioak tributu bakoitzaren araudiak diotenari jarraituz itzuliko ditu bidezko diren zenbatekoak. Tributua aplikatzeagatik behar bezala ordaindu edo jasan diren zenbatekoei dagozkienak dira tributu bakoitzaren arauditik eratorritako itzulketak.

2. Tributu bakoitzaren araudian ezarritako epea, eta edozein kasutan, sei hilabeteko epea igarotzen bada eta Zerga Administrazioak ez badu oraindik itzulketa ordaintzeko agindurik eman hari leporatu behar zaizkion arrazoiengatik,

Administrazioak foru-arau honen 26. artikuluan arautzen den berandutza-korritua ordainduko du, zergapekoak eskatu behar izan gabe. Ondorio horietarako, epea amaitzen denetik itzulketa jasotzeko eskubidea onartzen duen erabakia hartzen den egunera arte sortuko da berandutza-korritua”.

FERNANDEZ AMOREk (*Derecho Financiero...*, 227. or.) esaten duen bezala, araudian konturako ordainketak egiteko betebeharraren ezarpenak (adibidez, PFEZn) suposatzen du zenbatekoaren itzulketa-eskubidea sortzea, baldin eta ordaindutako zenbatekoa kuota likidoa baino handiagoa bada. Administrazioari egotzitako arrazoiak direla-eta ordainketa arauak ezarritako epean agintzen ez bada edo, edozein kasutan ere, 6 hilabeteko epean, Administrazioak TLOren 26. artikuluan araututako berandutza-korritua ordaindu behar du. Horretarako, partikularrak aurretiazko eskaera egiteko beharrik ez dauka.

32. artikulua. *Okerreko sarreren itzulketa*

“1. Zerga Administrazioak foru-arau honen 228. artikuluan ezarritakoari jarraituz itzuliko dizkie zergapekoei, subjektu urratzaileei edo batzuen zein besteen ondorengoei beren zerga betebeharrak betetzean edo zigorrak ordaintzean Herri Ogasunari oker egindako diru-sarrerak.

2. Okerreko sarrerak itzultzean, Zerga Administrazioak foru-arau honen 26. artikuluan araututa dagoen berandutza-korritua ordainduko du, zergapekoak eskatu behar izan gabe. Ondorio horietarako, okerreko sarrera egin denetik itzulketa jasotzeko eskubidea onartzen duen erabakia hartzen den egunera arte sortuko da berandutza-korritua.

Prozeduran gertatzen diren atzerapenak interesatuari leporatu behar zaizkionean, ez dira kontuan hartuko aurreko paragrafoan aipatu den epea zenbatzeko.

3. Itzultzen den okerreko sarrera hainbat epetan ordaindutako autolikidazio batetik datorrenean, itzultitako zenbatekoa azken epean ordaindu zela ulertuko da, eta zenbatekoa nahikoa ez bada, dagoen diferentzia aurreko lehen epeetan ordaindutzat joko da”.

FERNANDEZ AMOREk (*Derecho Financiero...*, 452. or.) dioen bezala, zor ez diren sarrerak itzultzeko eskubidea aurrez ezagut daiteke prozedura zehatz batean, TLOren 221. artikuluan arautua, honako arrazoi hauek direla eta: ordainketan bikoiztasuna, administrazio-egintzan agertzen dena baino zenbateko handiago bat ordaintzea (normalki, likidazio bat) edo preskripzio-epea igaro eta tributu bat ordaintzea. Beste kasuak, 2/2005 foru-arauaren 228. artikuluan daude (adibidez, baldin eta zergapekoak uste badu autolikidazio bat aurkezteak berarekin okerreko sarrera ekarri duela, autolikidazioa zuzentzeko eskatu ahal izango da).

33. artikulua. *Bermeen kostuak itzultzea*

“1. Bermeak aurkeztu badira egintza baten exekuzioa eteteko edo zor bat geroratu edo zatikatzeko, Zerga Administrazioak haien kostua itzuliko du, zenbatekoa alde zurretik egiaztatuta

beti, epai edo administrazio-ebazpen irmo batek egintza edo zor hori bidegabekoa izan dela adierazten duenean. Adierazten bada egintza edo zorra zati batean bakarrik dela bidegabekoa, bermeen kostuari dagokion zatia itzuliko da.

Itzulketa nola egin eta bermeen kostua nola kalkulatu erregelamenduz arautuko da.

2. Bermeen kostuak itzultzean, Zerga Administrazioak epealdian zehar sortu eta indarrean dagoen berandutza-korritua ordainduko du zergapekoak eskatu behar izan gabe. Ondorio horietarako, berandutza-korritua sortuko da kostu horiek gertatu diren eta behar bezala frogatzen den egunetik itzulketa jasotzeko eskubidea onartzen duen erabakia hartzen den egunera arte.

3. Artikulu honetan xedatutakoa ez da aplikagarria izango tributu bakoitzaren araudiak zerga-betebeharrak betetzearen ezartzen dituen bermeei dagokienez”.

FERNANDEZ AMOREk (*Derecho...*, 328. or.) argitzen du Administrazioari dagokionez partikularrak egintzaren edo zorraren exekuzioaren etetea eskatzeko unean edo bere zatikatzea edo geroratzea eskatzeko unean ekarri behar dituen bermeen eratzearen

kostua itzultzeko betebeharra dagoela, epai irmoa edo administrazio-ebazpena direla-eta egintza edo zorra bidegabeak aitortu direnean. Itzulketarekin indarrean dagoen berandutza-korritua ordaindu behar da, kostuak ordaindu zirenetik itzulketa agintzen den egunera arte. Artikuluak aipamen egiten die bermeak eratzean aurrera eramandako kostuei, baina ez geroratzea, zatikatzea edo etetea lortzeko eman den beste edozein kosturi (adib., aholkularitza-kostuei).

1.5. Zergapekoen eskubideak eta bermeak

34. artikulua. *Zergapekoen eskubide eta bermeak*

“Zergapekoek honako eskubideak dituzte, besteak beste:

a) Eskubidea dute Zerga Administrazioetik informazio eta laguntza jasotzeko beren

eskubideak erabili eta zerga-betebeharrak betetzeari dagokionez.

b) Eskubidea dute tributu bakoitzaren arauditik ondorioztatzen diren itzulketak nahiz okerreko sarreraren itzulketak foru-arau honetan aurreikusitako eran jasotzeko, foru-arau honen 26. artikuluan aipatzen den berandutza-korritua ordainduta, aurretik errekerimendurik egin behar izan gabe.

c) Egintza baten exekuzioa eteteko edo zor baten ordainketa geroratzeko edo zatikatzeko aurkeztutako abalen eta bestelako bermeen kostua foru-arau honetan ezarritako eran berreskura dezakete, berandutza-korritua ordainduta eta aurretik errekerimendurik egin behar izan gabe, baldin eta epaia edo administraziozko ebazpen irmo batek adierazten badu egintza edo zor hori erabat edo zati batean dela bidegabekoa. Era berean, eskubidea dute aurkeztutako bermea era proportzionalen murrizteko jarritako helegite edo erreklamazioa zati batean onesten denean.

d) Eskubidea dute Zerga Administrazioarekiko harremanetan euskara zein gaztelania erabiltzeko, ordenamendu juridikoan aurreikusitakoaren arabera.

e) Eskubidea dute esku hartzen duten prozeduren tramitazioa zein egoeratan dagoen jakiteko.

f) Eskubidea dute beraiek interesatu gisa ageri diren jarduketan eta zerga-prozeduren tramitazioaz Zerga Administrazioa zein agintari eta zein langile arduratzen diren jakiteko.

g) Eskubidea dute aurkezten dituzten aitorpenen ziurtagiria eta kopia eskatzeko, Administrazioari aurkeztutako agirien kopia zigilatua lortzeko, baldin eta kopia hori jatorrizko agiriarekin batera erkatzeko aurkezten bada, eta espedientean jaso behar ez diren agirien jatorrizko aleak berreskuratzeke.

h) Eskubidea dute dagoeneko aurkeztu dituzten eta Administrazio-jardulearen esku dauden agiriak berriro ez aurkezteko, baldin eta zergapekoak adierazten badu zein egunetan eta zein prozeduratan aurkeztu dituen.

i) Eskubidea dute Zerga Administrazioak eskuratzen dituen datuak, txostenak edo aurrekariak isilpekoak izateko, legez ezarrita dagoen eran. Administrazioak kudeatzen dituen tributuak edo baliabideak modu eraginkorrean aplikatzeko eta zigorrak ezartzeko baino ezingo dira erabili, hirugarrenei utzi edo jakinarazi gabe,

foru-arau honetan eta legeetan jasotako kasuetan izan ezik.

j) Eskubidea dute Zerga Administrazioako langileengandik harreman egokia jasotzeko eta behar den errespetuz hartuak izateko.

k) Zerga Administrazioaren jarduerak beren esku-hartzea eskatzen dutenean, eskubidea dute jarduketa horiek kalterik gutxien sortzen dien eran gauzatuak izateko, baldin era horrek beren zerga-betebeharrak betetzea eragozten ez badu.

l) Eskubidea dute alegazioak eta agiriak zerga-araudian jasotako eran egiteko eta aurkezteko, ebazpen-proposamena idazteko garaian organo eskudunek kontuan har ditzaten.

m) Eskubidea dute entzute-tramitean entzunak izateko, foru-arau honetan jasotakoari jarraituz.

n) Eskubidea dute erosi edo eskualdatu behar diren ondasun higiezinaren balioen berri edukitzeko, zerga-araudian jasotako eran.

ñ) Egiaztapen- edo ikuskapen-jarduerak hasten direnean, eskubidea dute haien izaeraz eta hedaduraz informatuak izateko, jarduketa horietan zehar dituzten eskubideak eta betebeharrak ezagutzeko, eta jarduera horiek foru-arau honetan aurreikusitako epeetan garatzeko, hori guztia, zerga-araudian aurreikusitako eran.

o) Eskubidea dute aplikagarri diren zerga-onura edo eraentzak haien alde aitortzeko.

p) Eskubidea dute Zerga Administrazioaren funtzionamenduari buruzko kexak eta iradokizunak egiteko.

q) Eskubidea dute zergapekoen adierazpenak zerga-prozeduretako diligentzietan jasota geratzeko, zerga alorrean garrantzitsuak direnean.

r) Eskubidea dute Zerga Administrazioari egoki jotzen duten dokumentazioa aurkezteko, irekita dagoen zerga-prozedura ebazteko garrantzitsua gerta daitekeenean.

s) Eskubidea dute administrazio-espeditentea osatzen duten agirien kopia beren kontura eskuratzeko, zerga-araudian aurreikusitako eran.

Premiamenduzko prozeduran, eskubide hau edozein unetan erabil daiteke”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 208. or.) dioen bezala, zerrenda zabala, heterogeneoa eta alferrikakoa da. Heterogeneoa da zerrendan oinarritzko eskubideekin batera (adibidez, onura fiskalak aurrez ezagutzeko eskubidea) garrantzia txikiagoa duten beste batzuk agertzen direlako (adibidez, gizalegez artatua izateko eskubidea). Zerrenda

alferrikakoa da eskubide nabariak direlako edo prozedura bakoitzeko arauketan aurrez aitortuta daudelako (adib., onura fiskalak aurrez ezagutzeko eskubidea).

2. Zergapekoak

2.1. Zergapeko motak

35. artikulua. *Zergapekoak*

“1. Zerga alorreko araudiaren arabera, zerga-betebehar materialak edo formalezkoak bete behar dituzten pertsona fisikoak edo juridikoak nahiz entitateak dira zergapekoak.

2. Besteak beste, honako hauek dira zergapekoak:

- a) Subjektu pasiboak.
- b) Konturako ordainketak egitera behartuak.
- c) Partikularren artean tributuaren ondorioz sortzen diren betebeharretan behartuak.
- d) Ondorengoak.
- e) Salbuespenen, itzulketen edo zerga hobarien onuradunak, subjektu pasibo ez direnean.

3. Hala ezartzen den foru-arauetan, zergapekotzat joko dira jaraunspen banatu gabeak, ondasun-komunitateak eta, nortasun juridikorik izan gabe, zergapetu daitekeen unitate ekonomikoa edo ondare berezitua osatzen duten gainerako entitateak.

4. Era berean, foru-arau honen 41. artikuluan aipatzen diren erantzuleak izango dira zergapekoak.

5. Betebehar berean zergapeko bat baino gehiago ageri badira, denak egongo dira solidarioki behartuta Zerga Administrazioaren aurrean prestazio guztiak betetzera, baldin eta foru-arau batean bestelakorik xedatzen ez bada.

Foru-arau batek bestelako solidaritate-kasuak ezarri ahal izango ditu, aurreko lerrokadan jasotakoaz aparte”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 153. or.) dioen bezala, lehenengo lerrokadan agertzen den definizioak tautologia bat dirudi: betebeharpekoak dira betebeharrak dituztenak. Antzinako “subjektu pasiboaren” adierazmoldea tributu-betebeharpekoarekin ordezkatzeari da haren zentzua. Bete beharreko egoera bat suposatzen du, baina arauak

salbuespenaren edo itzulketaren onuradunak ere hartzen ditu barne.

Bigarren lerrokadako zerrenda ez da itxia (betebeharpekoak dira, “besteak beste”).

Artikuluak berak, hurrengo lerrokadetan, beste kasu batzuk gehitzen ditu. Beste betebehar batzuk ezartzen dira, eta horiek tributuen garapenean sor daitezke.

36. artikulua. *Subjektu pasiboak:*

zergaduna eta zergadunaren ordezkoa

“1. Zerga-betebehar nagusia eta hari dagozkion formazko betebeharrak zergadun gisa nahiz zergadunaren ordezko gisa bete behar dituen zergapekoa da subjektu pasiboa. Zerga-kuota beste zergapeko batzuei jasanarazi behar dienak ez dio subjektu pasibo izateari utziko, tributu bakoitzaren foru-arauak bestelakorik ezartzen ez badu behintzat.

2. Zergaduna zerga-gaia gauzatzen duen subjektu pasiboa da.

3. Zergadunaren ordezkoa da zerga betebehar-nagusia eta horri dagozkion formazko

betebeharrak foru-arau bidez aginduta eta haren ordeztu behar dituen subjektu pasiboa. Ordezkoak bere esku du ordaindutako zerga-betebeharren zenbatekoa zergadunari galdatzea, baldin eta foru-arau bidez bestelakorik ezartzen ez bada”.

MARTIN QUERALTen, LOZANO SERRANOren eta POVEDA BLANCOren (*Derecho...*, 134. or. eta hur.) arabera, subjektu pasiboaren ezaugarriak honako hauek dira:

a) Tributu-prestazioak betetzera behartuta dago. Bere betebeharrak nagusia zorra ordaintzea da, baina beste eginbehar batzuk ere baditu.

b) Subjektu pasibo motak bi dira: zergaduna eta ordezkoa.

c) Subjektu pasiboaren zehaztapena lege-erreserbapean dago.

Zergaduna zerga-egitatea gauzatzen duen subjektu pasiboa da. Gainera, tributu-kuota beste betebeharpeko batzuei jasanarazi behar dien subjektu pasiboak zergadun izaten jarraitzen du, tributuen legeak besterik

xedatu ezean. Legeak bakarrik zehazten ahal du nor den zergaduna.

Ordezkoak 3 ezaugarri ditu: a) Tributuaren formazko prestazioak eta prestazio materialak bete behar ditu; 2) Ordezkoak zergadunaren lekua hartzen du; 3) Legeak bakarrik zehaztu dezake nor den ordezkoa.

37. artikulua. *Konturako ordainketak egitera behartuak*

“1. Tributu bakoitzaren foru-arauaren aginduz zerga-betebehar nagusiaren kontura, eta betebehar hori galdagarria izan aurretik, diru-sarrerak egin behar dituen zergaduna da ordainketa zatikatuak egitera behartua.

2. Atxikitzaileria honako hau da, alegia, beste zergapeko batzuei egin beharreko ordainketen ondorioz, haien tributuaren kontura zenbatekoaren zati bat gorde eta Zerga Administrazioan sartu behar duen pertsona edo entitatea, tributu bakoitzaren foru-arauak horretara behartzen duenean.

3. Konturako sarrerak egitera behartutakoa errentak generotan nahiz dirutan ordaintzen dituen pertsona edo entitatea da foru-arau batek edozein tributuren kontura sarrerak egitera behartzen duenean”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 130. or.) diotenez, subjektu pasiboak eskuratzaileri jasanarazi behar dio tributua zenbatekoa. Kasu horietan, zerga-egitatea ez da ondasun edo zerbitzu bat eskuratzea, baizik eta horiek ekoiztea edo ematea. Zerga-egitatea gauzatzen duen subjektu pasiboak (enpresaburua edo profesionala) tributua-betebeharra bete behar du: diruzko prestazioa Ogasunean sartu eta gainerako betebeharrak gauzatu. Hirugarrena (kontsumitzailea) behartuta dago jasanarazpena jasatera. Adibidez, BEZarekin gertatzen da hori.

38. artikulua. *Partikularren artean*

tributuaren ondorioz sortzen diren betebeharretan behartuak

“1. Foru-arau bidez ezarritakoaren arabera beste pertsoneri edo entitate batzuei zerga-kuota jasanarazi behar dien pertsona edo entitatea dago jasanaraztera behartuta. Foru-arauak bestelakorik xedatzen ez badu, pertsona edo entitate hori zergapetutako eragiketak egiten dituen berbera izango da.

2. Foru-arau bidez ezarritakoaren arabera, zerga-kuota jasan behar duen pertsona edo entitatea dago jasanarazpena jasatera behartuta. Foru-arauak bestelakorik xedatzen ez badu, pertsona edo entitate hori zergapetutako eragiketak hartzen dituen berbera izango da. Pertsona edo entitate jasanarazia ez dago behartuta Zerga Administrazioari ezer ordaintzera, baina jasanarazitako kuotaren zenbatekoa subjektu pasiboari ordaindu behar dio.

3. Foru-arau bidez ezarritakoaren arabera atxikipenak izan behar dituzten zenbatekoak jasotzen dituen pertsona edo entitatea dago atxikipena jasatera behartuta.

4. Foru-arau bidez ezarri ahal izango da pertsonak edo entitateak beharturik daudela

generotan nahiz dirutan jasotzen dituzten errentengatik edozein tributuren konturako sarrerak jasatera, bai eta, hala badagokio, errenta horien ordaintzaileak beren zenbatekoa jasanarazi behar diela”.

Ikusi 24. artikulua iruzkina.

2.2. Ondorengoak

39. artikulua. *Pertsona fisikoen ondorengoak*

“1. Zergapekoak hiltzen direnean, bete gabe dauden zerga-betebeharrak ondorengoengana pasako dira, legeria zibilak jaraunspen-eskuratzeari buruz dioena eragotzi gabe. Jaraunspena legatuen bidez banatzen denean eta zati alikuotako legatuak eratzen direnean, zerga-betebehar horiek oinordekoentzat ezarritako baldintza berdinetan eskualdatuko zaizkie legatudunei. Zigorrak ez dira inoiz ere eskualdatuko. Erantzulearen betebeharra ere ez da eskualdatuko, salbu eta erantzukizuna eratortzeko erabakia heriotza gertatu aurretik jakinarazi bada.

2. Kausatzailearen heriotza-egunean zerga-zorra likidatu gabe egotea ez da oztopo izango sortutako zerga-betebeharrak ondorengoei eskualdatzeko. Horrelakoetan, jarduerak horietako edozeinekin bideratuko dira, baina jarduera horietatik ateratzen den likidazioa espedientean ageri diren interesatu guztiei jakinaraziko zaie.

3. Jaraunspena banatu gabe dagoen bitartean, haren ordezkariari dagokio kausatzailearen zerga-betebeharrak betetzea. Kausatzailearen zerga-betebeharrak zenbatzeko, zehazteko eta likidatzeko egiten diren administraziozko jarduerak jaraunspen banatugabearen ordezkariarekin gauzatuko edo jarraituko dira. Prozedura amaitu eta gero ez bada oinordekorik ezagutzen, likidazioak jaraunspen banatu gabearen izenean egingo dira”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 176. or.) azaltzen duenez, oinordetza tributu zordunaren heriotzaren kasuetan gertatzen da. Pertsona bat hiltzen denean, bere oinordekoek hartzen dute zordunaren lekua. Aldiz, legatu-hartzaileak ez ditu zorrak jasaten, oinordetza guztia legatuetan banatzen denean salbu. Zati alikuotaren legatu-hartzaileekin gauza bera

gertatzen da (legatuak ez dio ondasun zehatz bati aipamen egiten, baizik eta jaraunspenaren ehuneko bati).

40. artikulua. *Pertsona juridikoen eta nortasunik gabeko entitateen ondorengoak*

“1. Zerga-betebeharrak nortasun juridikoa duten sozietateetatik eta entitate deseginetatik eta likidatuetatik datozenean eta sozietateetan eta entitate horietan bazkideen, partaideen edo kotitularren ondare-erantzukizuna legez mugatua badago, zerga-betebeharrak haiei eskualdatuko zaizkie. Likidazioan dagokien kuotaren balioaren mugaraino geratuko dira solidarioki behartuta. Zerga-betebeharrak nortasun juridikoa duten sozietate eta entitate deseginetatik eta likidatuetatik datozenean eta sozietate eta entitate horietan bazkideen, partaideen edo kotitularren ondare erantzukizuna ez badago legez mugatua, zerga-betebeharrak haiei eskualdatuko zaizkie oso-osorik, eta solidarioki bete beharko dituzte.

2. Merkataritza-sozietateak likidaziorik gabe iraungitzen edo desegiten direnean, geratzen diren zerga-betebeharrak dagokion eragiketaren

ondorengo edo onuradun diren pertsoneri edo entitateei eskualdatuko zaizkie. Arau hau merkataritza-sozietate baten aktibo eta pasibo osoaren edozein lagapenetan ere aplikatuko da.

3. Fundazioak desegiten direnean, geratzen diren zerga-betebeharrak ondasunen eta eskubideen hartzaileei eskualdatuko zaizkie. Ondasunen eta eskubideen balioaren mugaraino erantzungo dute hartzaileek.

4. Foru-arau honek 35. artikularen 3. atalean aipatzen dituen entitateak desegiten badira, geratzen diren zerga-betebeharrak partaideei edo kotitularrei eskualdatuko zaizkie oso-osorik.

5. Sozietatearen edo entitatearen nortasun juridikoa desegiten edo iraungitzen den unean zerga-zorra likidatu gabe egotea ez da oztopo izango sortutako zerga-betebeharrak ondorengoei eskualdatzeko, eta jarduketak haietako edozeinekin bideratu ahal izango dira.

6. Artikulu honetan aipatutako sozietateen eta entitateen urraketengatik bidezkoak izan litezkeen zigorrak haien ondorengoei galdatuko zaizkie, aurreko lerrokadeetan ezarritako eran, likidazioan dagokien kuotaren balioaren mugaraino, edo eskualdatutako ondasunen balioaren mugaraino”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 178. or.) honako kasu hauek aipatzen ditu:

a) Elkarteen eta nortasun juridikoa duten erakundeen desegitea. Antzinako bazkideak elkartearen zorrak solidarioki ordaintzera behartuta egongo dira. Beren erantzukizunaren muga era sozialaren arabera gertatzen da. A) Elkarteak bazkideen erantzukizuna mugatzen bazuen, gehienez jasotako likidazio zatiarekin erantzungo dute. B) Elkarteak ez bazuen erantzukizun-mugarik, bazkide bakoitzak bere ondarearekin erantzungo du, mugarik gabe.

b) Likidaziorik gabeko merkataritza-elkarteen iraungipena. Kasu honetan, elkarte desegiten da beste batekin bat egin duelako edo beste batek xurgatu duelako. Ondare sozialaren eskualdaketa dena batera gertatzen da. Gauza bera gertatzen da zatiketarekin.

c) Fundazioen eta nortasun juridikorik gabeko erakundeen desegitea. Lehenengo kasuan, ordaindu gabeko tributu-zorrak ondasunen eta eskubideen jasotzaileei eskualdatzen zaizkie. Bigarren kasuan,

parte-hartzaileei edo egitatezko erakundeen kotitularrei.

Kasu guztietan, oinordetza-zehapenetara hedatzen da. Pertsona fisikoekin alderatuz, pertsona juridikoen kasuan, elkarteari arau-hausteetatik eratorritako erantzukizuna bazkideei eskualdatzen zaie, erakundea desegin eta gero.

2.3. Zergaren erantzuleak

41. artikulua. *Zerga-erantzukizuna*

“1. Foru-arau batek beste pertsona edo entitate batzuk izenda ditzake zerga-zorraren erantzule solidario edo subsidiario, zordun nagusiekin batera. Ondorio horietarako, foru-arau honen 35.2 artikuluan aipatzen diren zergapekoak izango dira zordun nagusiak.

2. Kontrako lege-xedapenik ez badago, erantzukizuna subsidiarioa izango da beti.

3. Borondatezko epean galdatutako zerga zor guztia hartuko du erantzukizunak. Erantzuleari epe

bat eman bazaio borondatezko epean ordaintzeko eta epe hori ordainketarik egin gabe igaro bada, epe exekutiboari emango zaio hasiera eta bidezko diren errekaruak eta korrituak galdatuko dira.

4. Erantzukizuna ez da zigorretara iritsiko, foru-arau honetan edo beste batean ezar daitezkeen salbuespenetan izan ezik.

5. Foru-arau bidez bestelakorik xedatzen ez bada, zerga-zorra eta, egonez gero, zigorrak erantzuleei ordainarazteko administrazio-egintza eratoritzeak ezinbestekoa izango du erantzukizuna adierazten duen administrazio-egintza bat egitea foru-arau honen 178.etik 181.era arteko artikuluetan ezarritako prozedurari jarraituz.

Aitorpen horren aurretik, Zerga Administrazioak foru-arau honen 78. artikuluan aipatzen diren badaezpadako neurriak hartu ahal izango ditu, bai eta ikerketa-jarduketak egin ere foru-arau honen 136. eta 166. artikuluetan aurreikusitako ahalmenekin.

Administrazio-egintza erantzule subsidiarioei eratorzeko, nahitaezkoa da zordun nagusia eta erantzule solidarioak aurrez kobragaitz jotzea.

6. Erantzuleek itzulketarako eskubidea dute zordun nagusiaren aurrean, legeria zibilean ezarritako eran”.

ATXABAL RADAk (*Finantza...*, 120. or.) azaltzen duen bezala, TLOren 41.1. artikulua xedatzen du ezen, tributu-betebeharpekoekin batera, legeek beste pertsona batzuk ere tributu-zorraren erantzule izenda ditzaketela, zordun nagusi gisa. Legeak kontrakorik ezarri ezean, erantzukizuna subsidiarioa da. Hirugarren bat (edo gehiago) subjektu pasiboarekin edo tributuaren zordun nagusiarekin parekatzen da (edo dira); baina, ordezkoeekin gertatzen denaren aldean, erantzuleak ez du subjektu pasiboa baztertzen. Beste zordun bat da. Horrela, bi zordun daude, nahiz eta arrazoi ezberdinengatik eta eraentza desberdinarekin izan.

Erantzulea ez da inoiz tributuaren subjektu pasiboa izango, subjektu pasiboak bere izateari (zergadun edo ordezko) eusten diolako. Betebeharrei dagokienez, erantzuleak bakarrik erantzun behar du materiazko betebeharren zioz (ordainketa); subjektu pasiboak, aldiz, tributu-betebeharra osatzen

duten gainerako prestazio formalak ere gauzatu behar ditu.

Erantzulea solidarioa edo subsidiarioa izan daiteke eta, esan bezala, legeak kontrakorik xedatu ezean, subsidiarioa dela ulertzen da. Erantzuleak erantzun behar du subjektu pasiboarekin batera tributua ordainketaz; batzuetan, subjektuak erantzun ez duelako (subsidiaritasuna) eta, beste batzuetan, subjektuaren maila juridiko berean jartzen delako (solidaritatea).

Erantzuleak (bai solidarioak, baita subsidiarioak ere), borondatezko epealdiko tributu-zor osoaren gainean du erantzukizuna, zehapenak bazter utzita. Erantzuleak subjektu pasiboaren zorra eman zaion epean ordaindu ez badu, premiamendu-errekargua ordaindu beharko du.

42. artikulua. *Erantzule solidarioak*

“1. Honako pertsonak edo entitateak izango dira zerga-zor osoaren eta, egonez gero, zigorren erantzule solidarioak:

a) Zerga-urraketa bat egiten dutenak eta hura egitean laguntzaile aktibo direnak.

b) Foru-arau honek 35. artikuluan 3 atalean aipatzen dituen entitateetako partaideak edo kotitularrak, entitate horien zerga-betebehar materialetan duten partaidetzaren arabera, aurreko a) letran xedatutakoa eragotzi gabe.

2. Erantzule solidarioak izango dira, baita ere, ustiapenen edo jarduera ekonomikoen titularitatean edo jardunean edozein kontzepturengatik ondorengotza hartzen duten pertsonak edo entitateak. Aurreko titularraren eta jardueraren zerga betebeharrangatik eta zigorrenangatik erantzungo dute. Egindako nahiz egin behar ziren atxikipenak eta konturako sarrerak ez ordaintzeagatik sortzen diren betebeharrangatik ere erantzungo dute.

Dena den, ustiapenen eta ekonomia-jardueren titularitatea eskuratu nahi dutenek atal honetan ezartzen den erantzukizuna mugatu dezakete foru-arau honen 180.2 artikuluan arautzen den prozedurari jarraituz.

Ondorengo kasuotan atal honetan ezarritako erantzukizuna ez da aplikagarria izango:

a) Elementu isolatuak eskuratzen direnean, non eta eskurapen horiek, pertsona edo entitate batek edo gehiagok eginak izanik, ez duten ahalbidetzen ustiapenarekin edo jarduerarekin jarraitzea edo bere adarretako batekin aurrera segitzea.

b) Ondorengotza heriotzagatik gertatzen denean. Horrelakoetan, foru-arau honen 39. artikuluan ezarritakoari jarraituko zaio.

c) Zordun konkurtsatu baten ustiapenak edo jarduera ekonomikoak eskuratzen direnean, eskurapena konkurtsu-prozedura batean egiten bada.

3. Ustiapen edo ekonomia-jarduera bat egiteko beharrezko diren aktiboak eta enpresa antolakuntza formalki pertsona fisiko edo juridiko baten baino gehiagoren artean banatuta badaude eta, kontrol eraginkorra bakarra izanik ere, enpresaren errealitate globala zerga zorrak ez ordaintzea helburu duten entitateak eratuz ezkututzen bada, aktiboak banatuak dituzten pertsona fisiko edo juridiko horiek aktibo horiekin erantzungo dute, solidarioki, ustiapen edo ekonomia-jardueratik

eratorritako zerga zor osoagatik eta, egonez gero, behar diren zigorrerengatik.

Ulertuko da kontrola eraginkorra dela kapital sozialean edo ondarean zuzenean nahiz zeharka dagoen partaidetza portzentajea % 25ekoa edo handiagoa denean.

4. Ondorengo pertsonak edo entitateak ere zerga-zorraren eta, egonez gero, zigorren erantzule solidarioak izango dira, Zerga Administrazioak bahitu edo besterengana litzakeen ondasunen edo eskubideen balioaren zenbatekoraino:

a) Ordaintzera behartutakoaren ondasunak edo eskubideak ezkututzen edo eskualdatzen dituztenak edo horretan laguntzen dutenak Zerga Administrazioaren esku hartzea galarazteko.

b) Erruz edo zabarkeriaz bahiketa-aginduak betetzen ez dituztenak.

c) Bahitura bat dagoela, badaezpadako neurriak hartu direla edo bermea eratu dela jakin arren, bahitutako ondasunak edo eskubideak edo badaezpadako neurria edo bermea jaso duten bestelakoak altxatzen laguntzen dutenak edo hori egiten uzten dutenak.

d) Zordunaren ondasunak gordailatzen dituzten pertsonak edo entitateak, baldin eta, haiei

bahitura jakinarazi ondoren, hura kentzen lagundu edo hori egiten uzten badute.

5. Foru-arau bidez ezarri ahal izango da zein beste kasutan dauden erantzukizun solidarioak, aurreko ataletan jasotakoez aparte.

6. Erantzukizun solidarioa adierazteko eta galdatzeko, foru-arau honen 180. artikuluan aurreikusten den prozedura erabiliko da”.

Ikusi 41. artikulua iruzkina.

43. artikulua. *Erantzule subsidiarioak*

“1. Honako pertsonak edo entitateak izango dira zerga-zorraren erantzule subsidiarioak:

a) Zerga urratzaileak diren pertsona juridikoen izatezko edo zuzenbidezko administratzaileak, zerga-obligazioak eta betebeharrak betetzeko egin behar dituzten egintzak burutzen ez dituztenean, obligazio horiek beren mende daudenean ez betetzea onartzen dutenean, edo urraketa horietarako bide ematen duten erabakiak hartzen dituztenean. Hori guztia foru-arau honek 42. artikulua 1. ataleko a) letran xedatutakoaren

kaltetan gabe ulertuko da. Beren erantzukizuna zigorretara iritsiko da.

b) Jarduerak utzi dituzten pertsona juridikoen izatezko edo zuzenbidezko administratzaileak, zerga-betebeharrak ordaintzeko beharrezkoa dena egin ez dutenean edo ordainketarik ez egitea ekarri duten erabaki edo neurriak hartu dituztenean. Jarduera uzten den unean ordaindu gabe betebeharrengatik erantzungo dute.

c) Administrazio konkurtsaleko kideak eta, oro har, sozietateen eta entitateen likidatzaileak, egoera horiek gertatu aurretik sortu diren eta zergapeko bakoitzari egotzi behar zaizkion zerga obligazioak oso-osorik betetzeko beharrezko diren kudeaketak egin ez dituztenean. Administrazio-eginkizunak agindu zaizkienean erantzungo dute administratzaile gisa zerga-betebeharrengatik eta egoera horien ondorengo zigorrenatik.

d) Foru-arau bidez zerga-zorra ordaintzeko erabiltzekoak diren ondasunak eskuratzen dituztenak, foru-arau honen 77. artikuluan ezarritako eran.

e) Beren ekonomia-jarduera nagusiari dagozkion obra-exekuzioak edo zerbitzu-prestazioak kontratatzen edo birkontratzen dituzten pertsonak edo entitateak, kontratatzen edo

birkontratatzan diren obrei edo zerbitzuei dagokien zatian. Langileei, profesionalei edo bestelako enpresariei jasanarazi behar zaizkien tributuen edo atxiki behar zaizkien kopuruen zerga-betebeharrengatik erantzungo dute.

Kontratistak edo birkontratistak frogatuta utzi badio ordaintzaileari, Zerga Administrazioak propio egindako ziurtagiriaren bidez, kontratazioaren edo birkontratazioaren faktura bakoitza ordaindu aurreko hamabi hilabeteetan zerga-betebehar guztiak egunean izan dituela, aurreko paragrafoan aipatu den erantzukizuna ez da galdatuko.

Kontratistak edo birkontratistak zerga-betebeharrak egunean dituela frogatzen duen ziurtagiria ordaintzaileari aurkeztu gabe egin diren ordainketetara mugatuko da erantzukizuna, baita aurreko ziurtagiritik hamabi hilabeteko epea igaro ondoren hura berri gabe egin direnetara ere.

Zerga Administrazioak hiru eguneko epean egingo edo ukatuko du e) letra honetan aipatzen den ziurtagiria, kontratistak edo birkontratistak eskatzen duenetik aurrera.

f) Pertsona juridikoen benetako kontrola (osoa edo partziala, zuzenekoa edo zeharkakoa) duten edo haiekin batera zuzentzeko borondatea duten

pertsonak edo entitateak, edo, bestela, zergapekoek benetan (osorik edo partzialki) kontrolatzen dituzten edo zergapeko horiekin batera zuzentzeko borondatea duten pertsonak edo entitateak, batzuen eta besteen zerga zorrenatik eta zigorrenatik.

Letra honetan jasotakoa aplikatzeko, baldintza hauek bete behar dira:

a') Aplikaziozkoa ez izatea foru-arau honek 42. artikuluan 3. atalean jasotako erantzukizun solidarioaren kasua.

b') Frogatuta geratzea entitate edo pertsona horiek abusuz edo iruzurrez sortu edo erabili direla Herri Ogasunaren aurreko ondare erantzukizun unibertsala saihesteko.

2. Foru-arau bidez ezarri ahal izango da zein beste kasutan dauden erantzukizun subsidiarioak, aurreko atalean jasotakoez aparte.

3. Erantzukizun subsidiarioa adierazteko eta galdatzeko prozedura foru-arau honen 181. artikuluan xedatutakoari jarraituz arautuko da”.

Ikusi 41. artikuluan iruzkina.

2.4. Jarduteko ahalmena zerga-gaietan

44. artikulua. *Jarduteko ahalmena*

“Zerga-gaietan jarduteko ahalmena izango dute Zuzenbidearen arabera ahalmen hori dutenek eta, haiez gain, adingabeek eta ezinduek baldin eta horien zerga-harremanak ordenamendu juridikoak baimentzen dizkien jardueretatik eratortzen badira eta guraso-agintea, tutoretza, kuratela edo defentsa judiziala duen pertsonak eskurik hartu gabe burutzen badira. Adingabe ezinduak hortik kanpo geratzen dira beren ezintasunak eskubideen eta interesen erabileran eta defentsan eragiten duenean”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 131.or.) dioen bezala, alor honetan, Tributu zuzenbideak Zuzenbidearen teoria orokorrari ekin dio, arau berezi batzuekin. Tributu-zuzenbidean jarduteko gaitasuna dute Zuzenbidearen arabera gaitasun hori dutenek. Horrez gain, jarduteko gaitasuna adingabekoek eta ezgaituek ere badute, baldin eta zergapeko jardueran ari badaitezke guraso-ahala duenaren, tutorearen, kuradorearen edo defentsari judizialaren baimenik gabe.

45. artikulua. *Legezko ordezkaritza*

“1. Jarduteko ahalmenik ez duten pertsonen izenean beren legezko ordezkariak arituko dira.

2. Pertsona juridikoen izenean honako hauek arituko dira, alegia, zerga-jarduketak gertatzen diren unean haien ordezkaritza-organoen titularitatea beren esku dutenak, lege-xedapen batean edo balio osoz hartutako erabaki batean hala ezarri delako.

3. Foru-arau honek 35. artikulua 3. atalean aipatzen dituen erakundeen izenean euren ordezkaritza dutenak arituko dira baldin eta ordezkaritza hori behar bezala frogatzen badute. Ordezkaririk ez bada izendatu, itxuraz, kudeaketaz edo zuzendaritzaz arduratzen dena, edo horrelakorik ezean, bertako kideetako edo partaideetako edozein joko da halakotzat”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 131. or.) dioen bezala, alor honetan, Tributuzuzenbideak Zuzenbidearen teoria orokorrari ekin dio, arau berezi batzuekin. Tributuzuzenbidean jarduteko gaitasuna dute

Zuzenbidearen arabera gaitasun hori dutenek. Horrez gain, jarduteko gaitasuna adingabekoek eta ezgaituek ere badute, baldin eta zergapeko jardueran ari badaitezke guraso-ahala duenaren, tutorearen, kuradorearen edo defentsari judizialaren baimenik gabe.

46. artikulua. *Borondatezko ordezkaritza*

“1. Jarduteko ahalmena duten zergapekoak ordezkari baten bitartez aritu daitezke, eta kontrakoa ez bada espresuki adierazten, administraziozko ekonomia-jarduera guztiak ordezkari horrekin bideratuko dira.

2. Helegiteak edo erreklamazioak aurkezteko, horietan atzera egiteko, eskubideei uko egiteko, betebeharrak zergapekoaren izenean hartzeko edo onartzeko, okerreko sarreraren itzulketak eskatzeko eta foru-arau honek III., IV. eta V. tituluetan arautzen dituen prozeduretan zergapekoaren sinadura jartzea beharrezkoa den gainerako kasuetarako, ordezkaritza frogatu beharko da fede emango duen eta Zuzenbidean onartuta dagoen edozein bide erabilita edo interesatua

administrazio-organo eskudunaren aurrean aurkeztuta.

Ondorio horietarako, Zerga Administrazioak onartzen dituen ordezkaritza agiri normalizatuak baliagarriak izango dira.

3. Tramite hutsezko egintzetarako, ordezkaritza emanda dagoela joko da.

4. Zerga-kudeaketako gizarte-laguntzaren esparruan, edo erregelamenduz ezartzen diren kasuetan, Zerga Administrazioari zeinahi dokumentu bide telematikoak aurkezten zaionean, aurkezlea kasu bakoitzean beharrezkoa den ordezkaritza baliatuz arituko da. Ordezkaritza hori artikuluko honen 2. atalean esandako erari jarraituz frogatzeko eskatu ahal izango du, edozein unetan, Zerga Administrazioak.

5. Aurreko 2., 3. eta 4. ataletan aipatutakoekin zerikusirik ez duten jarduketak egiteko, ordezkaritza erregelamenduz ezartzen den eran frogatu ahal izango da.

6. Zerga-betebehar berean titular bat baino gehiago ageri denean foru-arau honen 35.5 artikuluan jasotakoaren arabera, ordezkaritza titular horietako edozeini eman zaiola joko da, betiere izendapen espresurik ez badago.

7. Ahalorderik eza edo haren eskasia ez da oztopo izango dagokion egintza burututzat jotzeko baldin eta hamar eguneko epean hura aurkezten edo akatsa zuzentzen bada. Horretarako epea administrazio-organo eskudunak eman beharko du”.

Borondatezko ordezkariak eman daiteke aholkulari fiskal bati edo beste ordezkari bati, eta berekin gauzatuko dira segidako administrazio-jarduerak, aurkako adierazpena salbu (PEREZ ROYO: *Derecho...*, 22. or.).

47. artikulua. *Pertsona edo entitate ez-egoiliarren ordezkariak*

“Tributu bakoitzaren foru-arauak bestelakorik ezartzen ez badu, lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten zergapekoek lurralde horretan establezimendu iraunkorren bidez jarduten dutenean, zerga-araudiak espresuki ezartzen duenean, edo egindako eragiketaren edo jardueraren ezaugarriengatik nahiz lortutako errentaren zenbatekoagatik Zerga Administrazioak hala eskatzen duenean, Gipuzkoako Lurralde

Historikoan helbideratutako ordezkari bat izendatu behar dute Zerga Administrazioarekin harremanak izateko.

Izendapen hori tributuaren araudiak ezartzen duen eran jakinaraziko zaio Zerga Administrazioari”.

Ez-egoiliarren ordezkaritza PFEZn aurreikusitakoaren oroigarri bat da, han figura hori egoera zehatz batzuetarako aurreikusten baita (PEREZ ROYO: *Derecho...*, 222. or.).

2.5. Zerga-helbidea

48. artikulua. Zerga-helbidea

“1. Zerga Administrazioarekiko harremanetan zergapekoa kokatzeko aintzat hartzen den lekua da zerga helbidea.

2. Zerga-helbidea honako hau izango da:

a) Pertsona fisikoentzat, beren ohiko bizilekua.

b) Pertsona juridikoentzat eta Sozietateen gaineko Zergari lotutako gainerako entitateentzat, sozietatearen helbidea, baldin eta beren negozioen

administraziozko kudeaketa eta zuzendaritza bertan zentralizaturik badaude. Beste edozein kasutan, kudeaketa edo zuzendaritza hori non egiten den hartuko da kontuan.

c) Lurralde espainiarrean egoiliarak ez diren pertsonen edo entitateen kasuan, zerga-helbidea tributu bakoitzaren araudiak ezartzen duenaren arabera zehaztuko da. Ezer araututa ez dagoenean, helbidea foru-arau honen 47. artikuluan aipatzen den ordezkariarena izango da. Establezimendu iraunkorren kasuan, zerga-helbidea beren negozioen administraziozko kudeaketa edo zuzendaritza egiten den tokian egongo da.

d) Sozietate zibilen eta nortasun juridikorik gabeko entitateen kasuan, beren kudeaketa eta zuzendaritza non egiten diren, hor izango da zerga helbidea.

Aurreko b), c) eta d) letretan adierazitako irizpideak aplikatuta ezinezkoa bada zerga helbidea non dagoen zehaztea, ibilgetuaren baliorik handiena non dagoen kokatuta begiratuko da.

3. Zergapekoak behartuta daude beren helbidea Zerga Administrazioari jakinaraztera.

Ekonomia Itunak 43. artikulua bost atalean xedatutakoa eragotzi gabe, zergapeko batek

helbidea aldatzen duenean Zerga Administrazioari jakinarazi behar dio horretarako egingo duen aitortpen espresuaren bidez, baina helbide aldaketak ez du Administrazioaren aurrean ondoriorik izango harik eta aipatutako zerga-aitortpena aurkezten den arte.

4. Zergapekoak ez badio jakinarazi Zerga Administrazioari, aurreko atalean ezarritakoaren arabera, zerga-helbidea aldatu duenik, jakinarazpenen ondorioetarako ulertu ahal izango da bere helbidea zerga-izaera duen edozein dokumentutan hark aitortutako edo adierazitako azkena dela. Zergapekoak zerga-helbidea adierazi ez duenean, bien bitartean, bera titular gisa ageri den edozein ondasun higiezin edo ustiapen ekonomikoren kokalekua joko da halakotzat.

5. Administrazioak zergapekoen zerga-helbidea zuzendu dezake, bidezko egiaztapena eginez. Kontrako frogarik ez badago, ulertuko da pertsona juridikoen zerga helbidea ez dela aldatu aldaketa egin aurreko edo ondorengo urtean inaktibo geratu edo jarduera uzten badute.

6. Tributuak aplikatzeko prozeduretatik eta zigor-prozeduratik datozen jarduketak egiteko eskumena zein Zerga Administrazioari dagokion zehazteko, zerga-gaia gauzatzen den unean edo

urraketa egiten denean dagoen zerga helbidea hartuko da kontuan”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 223.-224. or.) honako sailkapen hau egiten du:

a) Pertsona fisikoentzat, ohiko egoilartasunaren irizpideari jarraitzen zaio. Jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsonen kasuan (enpresariak edo profesionalak), pertsona juridikoei aplikagarri zaien egoitza fiskalaren irizpidea aplikatu daiteke.

b) Pertsona juridikoentzat, egoitza fiskalak sozialarekin egiten du bat, baldin eta han bere administrazio-kudeaketa modu eraginkorrean zentralizatua badago. Azkenik, ibilgetua dagoen lekua.

c) Nortasunik gabeko erakundeentzat, irizpide bera aplikatuko da.

d) Ez-egoilarrentzat, TLOak bere eraentza zehatzari egiten dio igorpena; hau da, pertsona fisikoen kasuan, PFEZko araudia hartzen da kontuan, eta pertsona juridikoen kasuan, elkarteen gaineko zergaren araudia.

Laburbilduz, bereizketa egiten da partikularren (ekonomia-jarduerei edo profesionalei lotuak ez daudenak) eta pertsona juridikoen, enpresarien eta profesionalen artean.

3. Zerga-betebehar nagusia eta kontura ordaintzeko betebeharra zenbatzeko osagaiak

49. artikulua. *Zerga-oinarria:*

kontzeptua eta kalkulurako metodoak

“1. Zerga-oinarria zerga-gaia neurtu edo baloratu ondoren lortzen den diruzko zein beste mota bateko magnitudea da.

2. Ondorengo metodoak erabiliz kalkula daiteke zerga-oinarria:

- a) Zuzeneko zenbatespena.
- b) Zenbatespen objektiboa.
- c) Zeharkako zenbatespena.

3. Oro har, zerga-oinarriak zuzeneko zenbatespenaren metodoaren bidez kalkulatu

dira. Dena den, foru-arau batek finkatu ahal izango du zein kasutan izango den aplikagarria zenbatespen objektiboaren metodoa, zergapekoentzat beti borondatezkoa izango dena.

4. Zeharkako zenbatespena subsidiarioa izango da gainerako zenbatespen-metodoen aldean, eta foru-arau honek 52. artikuluan aipatzen dituen inguruabarretako bat gertatzen denean aplikatuko da”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOK (*Derecho...*, 166. or.) dioten bezala, tributu aldakorretan, zerga-egitatea aurrera eraman daiteke maila edo sakontasun ezberdinetan. Legeak zuzenean ezin zehaztu dezake tributu-betebeharraren zenbatekoa; likidazioa ahalbidetzeko, kuantifikatze-osagai batzuk aurreikusi behar dira. Horiek kasu zehatzari aplikatuta, beren zenbatekoa lortzea ahalbidetu behar dute. Bi garrantzitsuenak zerga-oinarria eta karga-tasa dira.

Zerga-oinarria zerga-egitatea neurtzeko edo balioesteko ateratzen den diruzko

magnitudea edo beste izaerako magnitudea da (adibidez, litrotan).

Zerga-oinarria zehazteko moduak kasu bakoitzean subjektu batek aurrera eramandako benetako egitatea neurtzeko bitartekoak dira, eta tributuaren zerga-egitatearen barruan daude. Zerga-oinarria zehazteko moduak 3 dira: zuzeneko zenbatespena, zenbatespen objektiboa eta zeharkako zenbatespena.

50. artikulua. *Zuzeneko zenbatespenaren metodoa*

“Zergadunak eta Zerga Administrazioak tributu bakoitzaren araudian ezarritakoari jarraituz erabili ahal izango dute zuzeneko zenbatespenaren metodoa. Ondorio horietarako, Zerga Administrazioak erabiliko ditu aurkezten diren aitorpenak edo agiriak, administratiboki egiaztatutako liburuetan eta erregistroetan adierazitako datuak eta zerga-betebeharraren osagaiekin zerikusia duten gainerako dokumentuak, datuak eta frogagiriak”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 168. or.) azaltzen dutenez, eraentza horren ezaugarria da benetako datuetan oinarritzen dela eta horregatik subjektu pasiboaren benetako ekonomia-ahalbidea zehazteko baliagarriena da. Zuzeneko zenbatespena metodorik ohikoena da eta zerga-oinarria neurtzeko sistemarik egokiena. Baina ez da zuzen-zuzenekoa tributu batean ere, presuntzio batzuk edo datu egotzi batzuk baitaude.

51. artikulua. *Zenbatespen objektiboaren metodoa*

“Zerga-oinarria tributu bakoitzaren araudian aurreikusitako magnitudeak, indizeak, moduluak edo datuak aplikatuz kalkulatzeko erabili ahal izango da zenbatespen objektiboaren metodoa”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk

(*Derecho...*, 168. or.) argitzen dute gaur egun PFEZn duela garrantzirik handiena. Magnitudeen, ikurren, moduluen eta datuen eraentzan, inguruabar batzuk hartzen dira kontuan (adibidez, zenbat langile, energiaren kontsumoa, lokalaren azalera...). Metodoa erabiltzea borondatezkoa edo aukerakoa da eta subjektu pasiboak uko egin diezaioke hura erabiltzeari.

52. artikulua. *Zeharkako zenbatespenaren metodoa*

“1. Zeharkako zenbatespenaren metodoa aplikatuko da zerga-oinarria bere osoan kalkulatzeko beharrezkoak diren datuak Zerga Administrazioak eskuratu ezin dituzenean honako inguruabar hauetako bat dela eta:

a) Aitorpenak ez aurkeztea edo aurkeztutako aitorpenak osagabeak edo zehaztugabeak izatea.

b) Ikuskatzaileen lanari aurre egitea, trabak edo aitzakiak jartzea edo uko egitea.

c) Kontabilitate- eta erregistro-betebeharrak ez betetzea, eta hori oztopo izatea zergadunak zerga-

ondorioekin burutu dituen egitateak, egintzak edo eragiketak modu argian, fidagarrian eta konparagarrian ezagutzeko.

d) Kontabilitate- eta erregistro-liburuak edo horietan idatzitako eragiketen frogagiriak desagerraraztea edo suntsitzea, ezinbesteko kasuetan bada ere.

2. Oinarriak edo etekinak bitarteko hauetako bat edo batzuk batera erabiliz kalkulatuko dira:

a) Garrantzitsuak diren datuak eta aurrekariak aplikatuz.

b) Dagokion sektore ekonomikoan normalak diren ondasunak eta errentak nahiz diru-sarrerak, salmentak, kostuak eta etekinak izan direla zeharka egiaztatzen duten elementuak erabiliz, zergen ikuspegitik konparagarriak diren ekoizpen- edo familia-unitateei kasu eginda.

c) Zergapekoengan agertzen diren magnitudeak, indizeak, moduluak edo datuak baloratuz, kasu berdintsuei edo baliokideei buruz eskuratu diren datuen edo aurrekarien arabera.

3. Zeharkako zenbatespenaren metodoa aplikagarria gertatzen denean, foru-arau honen 153. artikuluan jasotako prozedurari jarraituko zaio”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 166. or.) esaten duten bezala, bere ezaugarririk garrantzitsuenak bi dira: a) Metodo subsidiarioa da; eta b) Datu eta indize orokorretan eta objektiboetan oinarritzen da.

Sistema hori aplikatzen da aurreko bi sistemen bidez subjektu pasiboaren zerga-oinarria zehaztu ezin denean. Eraentza hori erabil daiteke Administrazioari ezinezkoa egiten zaionean likidatzeko beharrezkoak dituen datuak aurreko bi eraentzen bidez lortzea.

Zeharkako zenbatespena honako kasu hauetan erabiltzen da:

- Zerga-oinarriaren zein etekinen zenbatekoa ateratzeko subjektuak aitortzen aurkeztu ez duenean, edota aurkeztutakoa osagabea edo zehaztugabea denean, edo behar diren datuak lortzeko nahikoa ez denean.

- Subjektuek jarduera-ikuskatzaileari desenkusa eman, muzin edo aurka egiten diotenean.
- Subjektuek kontabilitate-betebeharrak oinarri-oinarritik hausten dituztenean.
- Liburuak, kontabilitateko erregistroak edota horietan idatzitako eragiketen ziurtagiriak desagertu edo galtzen direnean, ezinbesteko kasuan bada ere.

Zenbatespen horretarako bitartekoak indizionarioak dira; hor, subjektuaren datuak eta aurrekariak ager daitezke, baita, besteak beste, datu objektiboak eta sektorean dauden salmenten estatistikak ere.

53. artikulua. *Oinarri likidagarria*

“Tributu bakoitzaren foru-arauan ezarritako murrizketak zerga-oinarrian aplikatzen ateratzen den magnitudea da oinarri likidagarria”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO
SERRANOk eta POVEDA BLANCOK

(*Derecho...*, 167. or.) adierazten duten moduan, zerga-oinarritik neurri ezberdin bat da eta ez da tributu guztietan agertzen. Murrizketak dira; tributu-pizgarriak, gutxiengo salbuespenak eta babespen-arrazoiak direla-eta, zerga-oinarria gutxitzen dute.

54. artikulua. *Karga-tasa*

“1. Kuota osoa lortzeko, oinarri likidagarriari aplikatzen zaion zifra, koefizientea edo ehunekoa da karga-tasa.

2. Karga-tasak zehatzak nahiz portzentualak izan daitezke, eta oinarri likidagarriaren unitate, unitate multzo zein tarte bakoitzari aplikatuko zaizkio tributu bakoitzaren foru-arauak xedatzen duenari jarraituz.

Tributu batean oinarri likidagarriaren unitateei edo tarte desberdinei aplikagarri zaizkien karga-tasen multzoari tarifa esaten zaio”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO
SERRANOk eta POVEDA BLANCOK

azaltzen dutenez (*Derecho...*, 169. or.), karga-tasak lege-erreserbaren printzipioari lotuak agertzen dira.

Zerga-oinarria diruzkoak ez diren neurrietan finkatzen bada, zerga-oinarriaren unitateko zenbatekoetan agertzen diren karga-tasak aplikatuko dira (adibidez, litroko euroak). Dirutan adierazitako zerga-oinarriei ehunekoetan, adierazitako karga-tasak aplikatzen zaizkie (alikuotak).

Karga-tasak proportziozkoak eta gehikorrak izan daitezke. Lehenengoak ez dira aldatzen zerga-oinarria aldatzen den neurrian; tasa iraunkor bat da, zenbatekoa alde batera utzita. Gehikorrak handitzen dira zerga-oinarriak gora egiten duen neurrian. Gehikortasuna jarraikorra edo eskala mailetan izan daiteke. Lehengoarekin, zenbatekoen arteko jauzia gertatzen da (zerga-oinarrian handitze txiki bat gertatzen denean, gorako alikuotarako jauzia sor dezake, eta kuotaren handitze gehiegizkoa dago). Horregatik,

tributuen legeek neurriak aurreikusten dituzte zenbatekoen arteko jauzien aurka. Gehikortasuna zerga-oinarriaren maila zehatz bateraino iristen da, eta, hortik aurrera, proportziozkoa bihurtzen da.

55. artikulua. *Zerga-kuota*

“1. Zerga-kuota honela kalkulatu da:

a) Oinarri likidagarriari karga-tasa aplikatuz.

b) Propio adierazten den zenbateko finko baten arabera.

2. Zerga-kuota kalkulatzeko foru-arau honek 49. artikulua 2. atalean jasotzen dituen zenbatespen-metodoak erabili ahal izango dira.

3. Zerga-kuota ofizioz murriztuko da kargatasen aplikazioak oinarrian dakarren gehikuntzari kuotan dagokion zatia gehikuntza hori baino handiagoa denean. Murrizketak soberakin hori hartu beharko du gutxienez.

Zerga-zorra efektu tinbratuen bidez ordaindu behar den kasuak erregela honetatik kanpo geratzen dira.

4. Zerga-kuotaren zenbatekoa tributu bakoitzaren foru-arauak kasuan kasu ezartzen

dituen murrizketak edo mugak aplikatuz aldatu ahal izango da.

5. Kuota likidoa kuota osoari tributu bakoitzaren foru-arauan aurreikusitako murrizketak, hobariak, gehiketak edo koefizienteak aplikatuz lortuko da.

6. Kuota diferentziala kuota likidotik kenkariak, ordainketa zatikatuak, atxikipenak, konturako sarrerak eta kuotak tributu bakoitzaren araudian ezarritakoaren arabera gutxitu ondoren aterako da”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 170.-171. or.) adierazten duten moduan, tributu aldakorretan, kuota osoa zerga-oinarriari karga-tasak aplikatuta agertzen den emaitza da. Batzuetan, kuota zenbateko finko bat da (adibidez, ziurtagiri bat lortzeko ordaintzen dena).

Tributu arruntenetan, kuota osoa bakarrik dago, baina, beste tributuetan, kuota osoaren gainean, egokitzapenak aplikatzen dira. Horrela, kuota likidoa kalkulatzeko, Legeak

ezarri dituen kenkariak, hobariak, batuketak eta koefizienteak kendu behar zaizkio kuota osoari. Kuota diferentziala ere badago. Batzuetan, tributuaren kudeaketak kontura egindako ordainketak aurreikusten ditu. Kuota diferentziala zerga batzuetan bakarrik erabiltzen da, atxikipenak eta konturako ordainketak aplikatzen dituztenetan.

Kuota diferentziala kalkulatzeko, zergaldian zehar gauzaturiko atxikipenak edo konturako egindako ordainketak eta kenkariak kendu behar zaizkio kuota likidoari.

56. artikulua. *Balioak egiaztatzea*

“1. Zerga Administrazioak errenten, produktuen, ondasunen eta zerga-betebeharraren gainerako osagaien balioa egiaztatu ahal izango du honako bitartekoak direla medio:

a) Etekinak kapitalizatuz edo egotziz, tributu bakoitzaren araudiak ezartzen duen portzentajearen arabera.

b) Izaera fiskaleko erregistro ofizialetan ageri diren balioak erreferentzia gisa harturik. Balioak erreferentzia gisa hartzekotan, eskumena duen zerga-administrazioak zehazten eta argitaratzen dituen koefiziente biderkatzaileak aplikatu ahal izango zaizkie, arauz jasotzen denaren arabera, ondasun mota bakoitza baloratzeko erreferentzia gisa hartzen den zerga alorreko erregistro ofizialean dauden balioei. Ondasun higiezinak direnean, ondasun higiezinen katastroa hartuko da, zerga alorreko erregistro ofiziala den aldetik, ondasun horien baloraziorako koefiziente biderkatzaileak zehazteko erreferentzia gisa.

c) Merkatuko batz besteko prezioak.

d) Estatuko zein atzerriko merkatuetako kotizazioak.

e) Administrazioko perituen irizpena.

f) Aseguru-kontratuen polizetan ondasunei emandako balioa.

g) Hipotekei buruzko legerian jasotakoa betetzeko finka hipotekatuak tasatzeko emandako balioa.

h) Ondasun bera arauz ezartzen den epearen barruan beste batzuetan saltzean aitortutako prezioa edo balioa, kontuan hartuta salmentetan izandako inguruabarrak.

i) Tributu bakoitzaren foru-arauak ezartzen duen beste edozein bitarteko erabiliz.

2. Perituen tasazio kontrajarria aurreko apartatuko bitartekoak aplikatuzetik ateratzen diren balorazioak berresteko edo zuzentzeko erabili ahal izango da.

3. Zerga Administrazioak foru-arau honen 128. eta 129. artikuluan jasotzen den prozedura erabiliz egiaztatuko ditu balioak, baldin eta egiaztapen hori prozeduraren xede bakarra bada edota III. tituluan arautzen diren prozeduretako baten barruan eta haren jarduketa zehatz modura burutzen bada. Edozein kasutan ere, artikulua horietan xedatutakoa aplikatuko da”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOK eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, 172.-173. or.) azaltzen dute hasiera batean balioen egiaztapena ondare-trafikoa kargatzen duten tributuei aplikatzen zaiela. Gero, TLOak gainontzekoetarako ere hedatu zuen. Egiaztatze-bitartekoak Administrazioko perituen erabakiak, kotizazio ofizialak, merkatu-prezioak eta abar hartzen ditu barne. Arauak ez dio bakar bati ere

lehentasunik ematen; horregatik, kasu bakoitzean, egokienak erabiltzen direnak dira.

Ondare-trafikoan, peritu aurkakotasunezko tasazioak garrantzi handia hartu zuen, eta arauak jasotzen dituen balorazio-bideetatik eratorritako balorazioak zuzentzeko eta baieztatzeko balio du. Subjektuak eta Administrazioak perituaren erabaki bat ekartzen dute balorazioaren inguruan. Administrazioaren perituaren balorazioak subjektuarena % 10ean baino gehiagoan gainditzen ez badu, ezta 120.000 € baino gehiagoan ere, subjektuaren perituarenak lehentasuna izaten du. Ezberdintasuna handiagoa bada, hirugarren peritu bat izendatzen da. Horren tasazioa egiaztatutako baliotzat hartzen da, bi mugarekin: aitortutako balioa eta Administrazioak egiaztatutako balioa.

4. Zerga-zorra

4.1. Xedapen orokorrak

57. artikulua. *Zerga-zorra*

“1. Zerga-zorra zerga-betebehar nagusitik edo kontura ordaintzeko betebeharretatik ateratzen den kuota edo ordaindu beharreko zenbatekoa izango da.

2. Hala dagokionean, honako hauek ere izango dira zerga-zorraren parte:

- a) Berandutza-korritua.
- b) Aitorpena epez kanpo aurkezteagatik ezartzen diren errekarquak.
- c) Epe exekutiboko errekarquak.
- d) Oinarri edo kuoten gainean Foru Ogasunaren alde edo bestelako ente publikoen alde legez galda daitezkeen errekarquak.

3. Foru-arau honen IV. tituluan xedatutakoaren arabera ezartzen diren zerga-zigorrak ez dira zerga-zorraren parte izango”.

ATXABAL RADAk (*Finantza...*, 146. or. eta hurrengoak) azaltzen duen bezala, tributu-zorraren barne, honako kontzeptu hauek sartzen dira: tributu-kuota, zatikako edo konturako ordainketak, atxikipenak eta

konturako sarrerak. Osagai horiek sarrerak egiteko zenbait betebeharrak edo eginbeharri dagozkie eta garrantzitsuena kuota da, beti agertu behar delako.

Oinarrizko osagai horiez gain, tributuzorrak baditu aldian aldiko osagaiak ere: oinarri zein kuoten gainean lege bidez ezarri diren errekaruak, garaiz kanpoko aitorpena aurkezteagatik ezartzen diren errekaruak, berandutza-korritua eta betearazpen-aldiko errekaruak. Oinarri zein kuoten gaineko errekaruei dagokienez, tributua sortzeko teknika baten ondorioak dira. Zerga bat hartzen da oinarri gisa, eta zerga hori errekaru bat gehitzen zaio. Toki-korporazioek biltzen dituzten zenbait zergatan arautzen da. Konstituzioan ere agertzen da, autonomia-erkidegoak finantzatzeko tresna gisa. Betearazpen-aldiko errekarua aplikatzen da zorra exekuzio-prozeduran eskatzen denean, borondatezko epean ordaindu ez delako.

58. artikulua. Zerga-zorra iraungitzea

“1. Zerga-zorrak iraungi daitezke zorra ordaintzeagatik, preskribatzeagatik, konpentsatzeagatik edo barkatzeagatik eta lege xedapenetan aurreikusten diren gainerako bitartekoak aplikatzeagatik.

2. Zerga-zorra ordaintzeak, konpentsatzeak edo barkatzeak ordaindutako, konpentsatuko edo barkatutako zenbatekoagatik bakarrik askatzen du”.

MANZANO SILVAK (*Derecho Financiero...*, 290. or.) dioen moduan, arauak, lege bidez, iraungitze modu berriak ezartzeko aukera uzten du; izan ere, tributuaren helburu nagusia diru-sarrera lortzea da, gastu publikoaren finantzaketari aurre egiteko. Dagokion zenbatekoa ordaintzean, zenbatekoa konpentsatzean edo zenbatekoa barkatzean bakarrik sortzen dira azkentze-eraginak. Hala, ordainketa partzial bat gertatzen bada edo zor den zenbatekoaren zati bat bakarrik konpentsatzen bada, betebeharpekoa falta den zerga-zorra ordaintzera lotua geratzen da.

4.2. Ordainketa

59. artikulua. *Ordaintzeko erak*

“1. Zerga-zorra eskudirutan ordainduko da. Erregelamenduz hala ezartzen denean, efektu tinbratuen bidez ordaindu ahal izango da.

Zorrak eskudirutan ordaintzeko, erregelamenduz ezartzen diren bitartekoak eta moduak erabili ahal izango dira.

Zerga-araudiak baldintzak eta beharkizunak finkatuko ditu zerga-zorra teknika eta bitarteko elektronikoak, informatikoak edo telematikoak erabiliz ordaindu ahal izan dadin.

2. Lurralde Historikoarentzat interes bereziko den kasuetan, Foru Aldundiak, perituen txostena eta egoki jotzen dituen bestelakoak jaso ondoren, onar dezake zerga-zorra ordain dadila interes historikoa edo artistikoa duten obra edo objektuak emanaz edo bestelako ondasunak eta eskubideak lagaz.

Era berean, zerga-zorra generotan ordaintzea onar dezake foru-arau batek espresuki hala xedatzen duenean”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 344. or.) azaltzen duen moduan, diruz ordain daiteke, eta efektu tinbredun bitartez ere bai, azken hori tributu-legeak edo araudiak hori ahalbideratzen badu (adibidez, Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergan, kanbio-letrak inprimaki ofizial bitartez ordaintzen dira).

Ordainketa erakunde baimenduetan egitea da ohikoena (banketxeetan eta aurrezki-kutxetan). Gauzaz egindako ordainketa onartzen da baldin eta lege batek berariaz xedatzen badu; zehazki, tributu zehatz batzuk onartzen dute Ondare Historikoko Artistiko ondasunetarako.

60. artikulua. *Ordaintzeko unea*

“1. Zerga-zorra eskudirutan ordaindutzat jotzen da bere zenbatekoa organo eskudunen edo behar bezala baimendutako entitateen kutxetan sartu denean.

2. Efektu tinbratuak erabiliz gero, zerga-zorra ordaindutzat joko da haiek erregelamenduz ezartzen den eran erabiltzen direnean.

3. Ordainketa generotan egiten bada, ordainketa mota horren araudiak ezartzen duen unean iraungiko da zerga zorra”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 346. or.) esaten duen bezala, zerga-zorra diruz ordaintzen dela jotzen da baldin eta bere zenbatekoa organo eskudunen kutxetan, bulego zerga-biltzaileetan edo ordainketa onartzeko eskumena duten erakunde baimenduetan sartzen bada.

Efektu tinbredunen erabileraren kasuan, zorra ordaindutzat jotzen da baldin eta erregelamenduak zehazten duen eran erabiltzen badira. Gauzaz egindako ordainketaren kasuan, zorra iraungitzat jotzen da bera eraentzen duten arauak adierazitako unean.

61. artikulua. *Ordaintzeko epeak*

“1. Autolikidazio baten ondorioz sortzen diren zerga-zorrak tributu bakoitzaren araudiak ezarritako epeetan ordainduko dira.

2. Zerga-zorrak Administrazioak egindako likidazioetatik datozenean, ordaintzeko borondatezko epea hilabete batekoa izango da haiek jakinarazi ondorengo egunetik aurrera.

3. Beren araudian bestelako eperik ezartzen ez den bitartean, modu kolektiboan eta aldizkakoan jakinarazteko zorrak ordaintzeko borondatezko epea irailaren 1etik azaroaren 20ra artekoa izango da, eta, azken egun hori jaieguna bada, hurrengo lehen lanegunera arte luzatuko da epea.

Zerga Administrazioak aurreko paragrafoan adierazitako epea alda dezake baldin eta epe hori bi hilabetekoa baino txikiagoa ez bada.

4. Efektu tinbratuen bidez ordaindu behar diren zorren araudian bestelako eperik ezartzen ez bada, zor horiek zerga-gaia gauzatzen den unean ordainduko dira.

5. Epealdi exekutiboa hasi eta premiamenduzko probidentzia jakinarazi ondoren, zerga-zorra hilabeteko epean ordainduko da jakinarazpena egin ondorengo egunetik aurrera.

6. Tributu bakoitzaren foru-arauak ezartzen dituen kasuetan, zilegi izango da zergapeko baten

zorraren ordainketa erabat edo zati batean etetea, bermerik aurkeztu gabe eta hark eskatuta, baldin eta beste zergapeko batek aurkeztutako aitorpenean edo likidazioan itzultzeko emaitza atera ondoren, bertan adierazten bada ontzat jo litekeen itzulketaren zenbatekoa eten nahi den zorra kitatzeko erabiliko dela.

Eteten den zorraren zenbatekoa ezin da eskatutako itzulketaren baino handiagoa izan.

Eteten den zorra onartutako itzulketaren zenbatekoan geratuko da erabat edo zati batean iraungita, eta itzulketaren kontura kitatutako zorraren gainean ezingo da berandutza-korriturik galdu.

7. Eragiketa berberagatik Administrazio berberari edo beste bati zerga-zor bat ordaindu zaiola edo beste zerga baten jasanarazpena jasan dela egiaztatzen denean etengo da erabat edo zati batean zergapeko baten zorraren ordainketa. Baldintza hauek bete behar dira, dena den: Egindako ordainketa edo jasandako jasanarazpena galdatutako zorrarekin bateraezinak izatea eta, gainera, azken kasu horretan, subjektu pasiboak bidegabeki jasandako zenbatekoa bere osoan kentzeko eskubiderik ez edukitzea.

8. Ordainketa hamabi hilabetez eta bermerik aurkeztu gabe etengo da, baita ere, dela erabat dela zati batean, zerga-zorra beste administrazio bati ordaindu zaionean. Zergapekoarekin zerikusirik ez duten inguruabar berezietan, Administrazioak aurreko epea luza dezake”.

ATXABAL RADAk dioen moduan (*Finantza...*, 152. or.), borondatezko honako epe hauetan egin daitezke ordainketak:

a) Autolikidazioak ezarrita dauzkaten zergetan, zerga horien legeek arautzen duten epealdian zehar (adibidez, PFEZren kasuan, maiatzetik ekainera).

b) Administrazioak likidazioa egiten duenean, Lurralde Historikoetan, hilabeteko epea ezarri da jakinarazpena jaso denetik zenbatzen hasita.

c) Efektu tinbredunekin ordaindutako zorretan, zerga-egitatea gauzaten den unean bukatzen da epea.

d) Modu kolektiboan eta aldizka jakinarazi beharreko zorren kasuan, ordainketa egin behar da irailaren 1etik

azaroaren 20a arte, salbu eta tributu bakoitzaren lege zehatzak besterik xedatzen badu. Bizkaian, epea irailaren 10ean hasten da eta urriaren 10ean bukatu.

TLOren 62.7 artikulua arabera, tributuaren legeak hala ezarriz gero, tributu-betebeharpeko baten zorraren ordainketa eten daiteke oso-osoan edo zati batean, bermerik eskaini gabe eta horrek hala eskatuta, baldin eta beste betebeharpeko batek autolikidazioa, aitorpena edota datuen komunikazioa aurkeztu badu diruaren itzulketa eskatzeko, eta han adierazi badu itzulketaren dirua erabili behar dela eten nahi izan den zorra ordaintzeko.

TLOren 62.8 artikulua arabera, kasu batzuetan, tributu-betebeharpeko baten zorraren ordainketa eten daiteke, oso-osorik edo zati batean, bermerik eskaini gabe, baldin eta eragiketa berean Administrazio berari edo beste bati beste tributu-zor bat ordaindu bazaio edo beste zerga baten jasanarazpena jaso bada.

Lurralde Historikoetan, zor osoaren ordainketa edo horren zati batena eten egingo da 12 hilabetean zehar, bermerik eskaini gabe, tributu-zorra beste Administrazio bati bidegabe ordaindu bazaio.

62. artikulua. *Ordainketen egozpena*

“1. Zerga-zorrak autonomoak dira. Zor bat baino gehiago ordaindu behar dituenak libreki aukeratzen duen zorrari egotz diezaioke ordainketa bakoitza.

2. Geroko epemuga duen zor bat kobratzeak ez du iraungitzen kobratu gabe geratu diren aurrekoak jasotzeko Zerga Administrazioak duen eskubidea.

3. Gertatzen bada nahitaezko exekuzio-kasuetan eta ofiziozko konpentsazioetan zergapeko batek zor bat baino gehiago metatuak dituela eta horiek ezin direla osorik iraungi, Zerga Administrazioak zor zaharrenari aplikatuko dio ordainketa, hurrengo atalean xedatutakoan izan ezik. Aldiz, Zerga Administrazioak irizten badu ordainketa hori kobrantza bermatuta ez daukaten

edo berme nahikorik ez duten zorrei aplikatu behar zaiela, ez da horrela jokatu.

4. Administrazio baten alde edo haren menpe dauden zuzenbide publikoko beste entitate batzuen alde zerga-zor bat baino gehiago metatu direnean, lehenengoek izango dute horiek kobratzeko lehentasuna, kapitulu honen 5. sekzioan xedatutakoa aintzat hartuta”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 348.-349. or.) azaltzen du ordainketaren egozpena gertatzen dela baldin eta betebeharreko baten zor batzuk badaude eta ordainketa denak ordaintzera iristen ez bada. Horregatik, beharrezkoa da ordainketa zeini egozten zaion zehaztea.

Tributu-zorrak autonomoak izateak esan nahi du egitatezko kasu bakoitzari betebeharr independente bat dagokiola, bere ordaintzeko epe propioekin, bere berandutza-korritu propioekin, eta abar. Horrela, adibidez, Ondasun Higiezinaren Gainerako Zergaren kasuan, subjektu batek urte ezberdineko zorrak dituenean, ez du esan nahi denak zor berean biltzen direla: epe bakoitzeko zor bat

egongo da. Honako kasu hauetan pentsatzen ari da 2. lerrokada: Udal batek urteko bateko Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergaren agiri baten ordainketa onartzen duenean, ez du esan nahi ordaindu gabe dauden aurreko urteetako zorren ordainketari uko egiten diola.

Ordainketaren egozpen askea gertatzen da betebeharrekoaren aukeraz, borondatezko epean dauden zorretarako.

63. artikulua. *Ordainketa gordailatzea*

“Zergapekoek Herri Ogasunean gordaila dezakete zerga-zorraren eta, hala badagokio, arauzko eran sortutako kostuen zenbatekoa, eta horrek erregelamenduzko xedapenek ezartzen dituzten ondorio liberatzaileak edo etengarriak izango ditu”.

PEREZ ROYOk dioen moduan (*Derecho...*, 350. or.), tributu-zuzenbidean, zaintzapea ez da bide judizialean eramaten aurrera, administrazio-organo batean baizik: Gordailu Kutxa Orokorrean edo haren

sukurtsaletako batean. Zaintzapearen helburua iraungipena edo egintzaren exekutoriotatea etetea izan daiteke. Lehenengo kasua gertatzen da baldin eta organo zerga-biltzaileak edo ordainketa jasotzeko erakunde baimenduak modu bidegabean ezetsi badu edo, ezinbestea dela-eta, hori onartu ezin badu.

Bigarrenengo kasua erreklamazioak edo helegiteak jarri badira gertatzen da.

64. artikulua. *Ordainketa geroratzea eta zatikatzea.*

“1. Borondatezko epean edo exekutiboan dauden zerga-zorrak erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan geroratu edo zatikatu ahal izango dira, zergadunak aurrez eskaturik betiere, honen egoera ekonomiko finantzarioak denbora batez eragozten badio ordainketak ezarrita dauden epeetan egitea.

2. Efektu tinbredunen bidez ordainarazten diren zerga-zorrak, zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezitik eratorritakoak eta jokoaren

gaineko tributuetatik datozenak ezingo dira geroratu edo zatikatu.

3. Foru-arau hau garatzeko araudiak zenbateko muga batzuk ezar ditzake, geroratze-edo zatikatze-eskariak onartzera begira.

4. Zor geroratuak edo zatikatuak foru-arau honetako 79. artikuluan eta zerga-bilketari buruzko araudian aurreikusitako baldintzetan bermatu beharko dira.

5. Zorra ordaindu bitartean dagokion legezko korritua izango da berandutza-korritua, geroratu edo zatikatu den zor osoa kreditu entitate edo elkarren bermerako sozietate baten abal solidario bidez edo kauzio-aseguruko ziurtagiri bidez osorik bermatzen denean.

6. Gerorapen- edo zatikapen-eskaera borondatezko epean aurkezteak epe exekutiboa hastea eragotziko du, baina ez berandutza-korritua sortzea.

Zergadunari ondasun bahituak inorenganatzeko erabakia jakinarazten zaion arte aurkeztu ahal izango dira eskariak epe exekutiboan.

Zerga Administrazioak gerorapenaren edo zatikapenaren tramitazioan zehar ekin diezaioke edo, hala badagokio, jarraipena eman

premiamenduzko prozedurari. Dena den, gerorapena edo zatikapena ukatzen duen ebazpena jakinarazi arte, bahitutako ondasunak inorenganatzeko jarduketak eten beharko dira.

7. Aurreko ataletan xedatutakoa hala izanik ere, Foru Aldundiaren eskumenen esparruan, Diputatuen Kontseiluak, Ogasun eta Finantza Saileko foru-diputatuaren proposamenez, baimena eman dezake edozein izaeratako zerga-zorren ordainketa zatikatzeko edo geroratzeko, kasu bakoitzean erabakitzen dituen baldintzetan, aparteko daudenean edo interes publikoak hala agintzen duenean.

MANZANO SILVAK dioen moduan (*Derecho...*, 299. or.), ordainketaren geroratzea edo zatikatzeta bai borondatezko baita exekuzio-epean ere aurreikusten da, baldin eta tributu-betebeharpekoak hala eskatzen baldin badu. Borondatezko epean aurkezten bada, bere aurkezpenak exekuzio-epearen hasiera galarazten du, baina ez berandutza-korrituaren sortzapena. Exekuzio-epea hasita badago, eskaera enbargatutako ondasunen besterenganatzearen akordioa

betebeharpekoari jakinarazi arte aurkez daiteke. Zatikatzea zorra partida batzuetan zatitzea da; geroratzea, berriz, ordainketa atzeratzea da.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 346.-347. or.) azaltzen duen bezala, geroratzea lortzeko (zatikatzea atzeratze mota bat da) -kasu batzuk salbu-, bermea aurkeztu behar da (normalean, banku-abal solidarioa).

4.3. Preskripzioa

65. artikulua. *Preskripzio-epeak*

“1. Ondorengo eskubideok lau urteren buruan preskribatuko dute:

a) Zerga-zorra bidezko likidazioaren bitartez zehazteko Administrazioak duen eskubidea.

b) Likidatutako eta autolikidatutako zerga-zorren ordainketa galdatzeko Administrazioak duen eskubidea.

c) Tributu bakoitzaren arauditik eratortzen diren itzulketak, okerreko sarreraren itzulketak eta bermeen kostuaren itzulketa eskatzeko eskubidea.

d) Tributu bakoitzaren arauditik eratortzen diren itzulketak, okerreko sarrerren itzulketak eta bermeen kostuaren itzulketa lortzeko eskubidea”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 330.-331. or.) argitzen du denbora iragan dela-eta sortutako preskripzioa eskubideen eta akzioen azkentze modu bat dela; zehazki, titularraren pasibotasunarengatik. Tributu Zuzenbidean, akzioaren preskripzioak eskubidearena darama. Preskripzio-epea eten egin daiteke, eta epearen zenbatzea osorik berriro hasi.

Tributu Zuzenbidean, honako eskubide hauetarako ezartzen dira preskripzio-epeak:

- Tributu-zorra likidatzeko.
- Zorra galdatzeko.
- Tributu bakoitzaren arauen aplikaziotik eratorritako itzulketak *eskatzeko*, zor ez diren sarrerren itzulketa eta bermeen kostuen itzulketa *eskatzeko*.
- Aurreko itzulketak *lortzeko*.

66. artikulua. *Preskripzio-epeen zenbatzea*

“1. Aurreko artikuluan aipatu diren kasuetan, preskripzio-epea ondoko erregelen arabera zenbatuko da:

a) kasuan, dagokion aitorpena edo autolikidazioa aurkezteko arauzko epea amaitu ondorengo egunetik aurrera.

b) kasuan, ordaintzeko borondatezko epea amaitu ondorengo egunetik aurrera, artikuluko honen 2. atalean xedatutakoa eragotzi gabe.

c) kasuan, tributu bakoitzaren arauditik eratorritako itzulketa eskatzeko epea amaitu ondorengo egunetik aurrera edo, eperik ezean, itzulketa hori eskatu zitekeen eguna igaro eta hurrengotik aurrera; okerreko sarrera egin edo autolikidazioa aurkezteko epea amaitu ondorengo egunetik aurrera okerreko sarrera epe horren barruan egin bada; edota aurkaratutako egintza guztiz edo zati batean bidegabekoa dela adierazi duen epaia edo administrazio-ebazpena irmo bihurtu ondorengo egunetik aurrera.

Eragiketa berbera kargatzen duten tributuek elkarren artean bateraezinak direnean eta, orobat, haien denborazko egozpenari buruz diferentziak daudenean, okerreko sarreraren itzulketa eskatzeko preskripzio-epea hasiko da kontatzen zein tributu edo zein ekitaldi hartuko den kontuan erabaki

behar duen organoak ebazpena ematen duenetik aurrera.

d) kasuan, tributu bakoitzaren arauditik eratorritako itzulketak egiteko epea amaitu ondorengo egunetik aurrera, edota okerreko sarreraren itzulketa eta bermeen kostua jasotzeko eskubidea onartzen duen erabakia jakinarazi ondorengo egunetik aurrera.

2. Erantzule solidarioei ordainketa galdatzeko preskripzio-epea zordun nagusiak borondatez ordaintzeko duen epea amaitu ondorengo egunetik aurrera hasiko da kontatzen.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa hala izanik ere, erantzule solidarioak foru-arau honek 42. artikulua 4. atalean aipatutakoak badira, preskripzio-epe hori erantzukizuna dakarten gertakariak suertatu diren momentuan hasiko da.

Erantzuleak subsidiarioak badira, preskripzio-epea zenbatzen hasiko da zordun nagusiarri edo edozein erantzule solidarioari egindako azken zerga-bilketa jarduketa jakinarazten denetik aurrera”.

67. artikulua. *Preskripzio-epeak etetea*

“1. Foru-arau honek 65. artikularen a) letran aipatzen duen eskubidearen preskripzio-epea honako arrazoiengatik etengo da:

a) Zerga-betebeharraren osagai guztiak edo horietako batzuk onartzeko, erregularizatzeko, egiaztatzeko, ikuskatzeko, ziurtatzeko edo likidatzeko asmoz, Zerga Administrazioak edozein ekintza egiteagatik zergapekoak horren berri formala edukita.

b) Edozein motatako erreklamazioak edo helegiteak aurkezteagatik, erreklamazio edo helegite horien harian jarduketak egiteagatik zergapekoak haien berri formala edukita, Arbitraje Batzordeari gatazka bat planteatzeagatik, zigor arloko auzitegiei erruduntasun-testigantza igortzeagatik edo Ministerio Fiskalari salaketa aurkezteagatik eta, orobat, organo jurisdikzional batek bidalitako komunikazioak irekita dagoen administrazio prozedura gelditzeko agintzeagatik.

c) Zerga-zorra likidatzeko edo autolikidatzeko asmoz, zergapekoak edozein jarduera modu frogagarrian egiteagatik.

2. Foru-arau honek 65. artikularen b) letran aipatzen duen eskubidearen preskripzio-epea honako arrazoiengatik etengo da:

a) Zerga-zorra modu efektiboan biltzeko asmoz, Zerga Administrazioak edozein ekintza egiteagatik zergapekoak haren berri formala edukita.

b) Edozein motatako erreklamazioak edo helegiteak aurkezteagatik, erreklamazio edo helegite horien harian jarduketak egiteagatik zergapekoak haien berri formala edukita, Arbitraje Batzordeari gatazka bat planteatzeagatik, zordunaren konkurtsoa aitortzeagatik edo zerga-zorra kobratzea helburu duten ekintza zibil zein penalak aurrera eramateagatik, eta, orobat, jurisdikzio-organo batek bidalitako komunikazioak irekita dagoen administrazio-prozedura gelditzeko agintzeagatik.

c) Zerga-zorra ordaintzeko edo iraungitzeko asmoz, zergapekoak edozein jarduera modu frogagarrian egiteagatik.

3. Foru-arau honek 65. artikulua c) letran aipatzen duen eskubidearen preskripzio-epea honako arrazoiengatik etengo da:

a) Autolikidazioa itzultzeko edo zuzentzeko asmoz, zergapekoak edozein jarduera modu frogagarrian egiteagatik.

b) Edozein motatako erreklamazioak edo helegiteak aurkezteagatik, tramitatzeagatik edo ebazteagatik.

c) Zerga-betebeharraren osagai guztiak edo horietako batzuk onartzeko, erregularizatzeko, egiaztatzeko, ikuskatzeko, ziurtatzeko edo likidatzeko asmoz, Zerga Administrazioak edozein ekintza egiteagatik zergapekoak horren berri formala edukita.

4. Foru-arau honek 65. artikularen d) letran aipatzen duen eskubidearen preskripzio-epea honako arrazoiengatik etengo da:

a) Diru-zenbatekoak itzultzeko asmoz, Zerga Administrazioak edozein ekintza egiteagatik.

b) Itzulketaren ordainketa galdatzeko, zergapekoak edozein jarduera modu frogagarrian egiteagatik.

c) Edozein motatako erreklamazioak edo helegiteak aurkezteagatik, tramitatzeagatik edo ebazteagatik, edota Arbitraje Batzordeari gatazka bat jartzeagatik.

5. Preskripzio-epea eten ondoren, epe hori berriro hasiko da zenbatzen, hurrengo atalean ezarritakoan izan ezik.

6. Preskripzio-epea eteten bada administrazioarekiko auzietarako jurisdikzioari

errekurtsoa aurkezteagatik, ekintza zibilak edo penalak aurrera eramateagatik, erruduntasun-testigantza jurisdikzio eskudunari igortzeagatik, Ministerio Fiskalari salaketa aurkezteagatik, edo prozedura geldiarazteko agintzen duen komunikazio judiziala jasotzeagatik, preskripzio-epea berriro hasiko da zenbatzen prozesu judizialari amaiera ematen dion edo prozedura geldiarazteko agindua kentzen duen ebazpen irmoa Zerga Administrazioak jasotzen duenean edota Ministerio Fiskalak espedientea atzera itzultzen duela jakinarazten duenean.

Preskripzio-epea zordunaren konkurtsoa aitortzeagatik eteten bada, prozesu konkurtsaletik kanpo dauden zerga-zorren hitzarmen konkurtsala onartzen den unean hasiko da berriro zenbatzen. Hitzarmen konkurtsalaren menpe dauden zerga-zorrei dagokienez, zor horiek zordunari galdagarri zaizkion unean ekingo zaio epea berriro zenbatzeari. Hitzarmena ez bada onartzen, epea berriro hasiko da inguruabar hori adierazten duen ebazpen judizial irmoa jasotzen denean.

Preskripzio-epea etetea ez bada administrazioerekiko auzibidetik erabaki, atal honetan xedatutakoa ez da aplikagarria izango

Zerga Administrazioak ordainketa galdatzeko duen eskubidearen preskripzio-epeari dagokionez.

7. Preskripzio-epa Arbitraje Batzordeari gatazka bat jartzeagatik eten bada, batzorde horrek hartutako erabakiaren jakinarazpena jasotzen den unean hasiko da berriro zenbatzen preskripzio-epa.

8. Preskripzio-epa zergapeko bati eteten zaionean, horren ondorioak gainerako zergapekoengana ere zabalduko dira, erantzuleak barne. Guztiarekin ere, betebeharra komuna bada eta dagokion zatia zergapeko bati bakarrik erreklamatzeko bazaio, epea ez da gainerakoentzat etengo.

Zergapeko berberaren kontura zor bat baino gehiago likidatu badira, preskripzioa berarekin lotuta dagoen zorrari dagokionez bakarrik etengo da.

9. Preskripzio-epa edozein motatako helegiteak edo erreklamazioak aurkezteagatik eten bada, ulertuko da preskripzio-epe hori ez dela eten zergapekoak aurkeztutako helegite edo erreklamazio horiek beren osoan onetsi direnean eta aurkaratzeko arrazoia izan den administrazio-egintza baliogabetu denean”.

MARTIN QUERALTek, LOZANO SERRANOk eta POVEDA BLANCOk dioten bezala (*Derecho...*, 206.-207. or.), preskripzioa geldiarazten da hiru arrazoi direla-eta: a) Edozein administrazio-jardunagatik, baldin eta tributubetebeharpekoak horren berri modu formalean jaso badu, eta helburua hauetarikoa bada: zerga-egitate bakoitzak sorturiko zorraren bilketa, likidazioa, egiaztapena, ziurtapena, ikuskapena, erregularizazioa edo aintzatespena. Ez da nahikoa egintza ematearekin; beharrezkoa da, gainera, interesatuari era egokian jakinaraztea. b) Helegiteak eta erreklamazioak jartzea. Eztabaida sortzearekin, nahiz eta betebeharpekoak egin, harremanaren isiltasuna hausten da. c) Zordunak gauzatzen duen edozein jarduna, zorra likidatzeko eta azkentzeko asmoz.

Subjektu pasiboaren kasuan (67. artikuluko 3. eta 4. lerroak), horrek preskripzioa geldiaraz dezake edozein eskaera dela-eta.

68. artikulua. *Preskripzioaren hedadura eta ondorioak*

“1. Irabazten den preskripzioak ondorio berberak sortzen ditu zerga-zorra ordaintzera behartuta dauden guztiengan, aurreko artikuluko 8. atalean xedatutakoan izan ezik.

2. Preskripzioa ofizioz aplikatuko da, baita zerga-zorra ordainduta dagoenean ere, zergapekoak eskatu edo salbuetsi behar izan gabe.

3. Irabazten den preskripzioak zerga-zorra iraungitzen du, eta ez da onartzen hari uko egitea”.

Administrazioak ofizioz aplikatzen du preskripzioa, Zuzenbide Zibilarekin gertatzen ez den bezala; subjektu pasiboak ez du salbuesteko beharrik. Horregatik, organo zerga-biltzaileek kreditua bertan behera utzi behar dute, eta helegiteen ebazpenak ematen dituzten organoek aitortu beharko dute, eta helegitea jarri duenak ez aipatu. Ez da onartzen preskribatutako prestazioak sartzea. Lehen jotzen zen preskripziorekiko uko-egite

bat zela; gaur egun, manuak berak debekatzen du.

69. artikulua. *Preskripzioaren ondorioak betebeharrak formalei dagokienez*

“1. Hurrengo ataletan xedatutakoa alde batera utzita, zergapekoaren beste zerga-betebeharrak batzuei lotuta dauden betebeharrak formalak bakar-bakarrik galda daitezke beste zerga-betebeharrak horiek zehazteko eskubidearen preskripzio-epea amaitu ez den bitartean.

2. Beste pertsona edo entitate batzuen zerga-betebeharrak betetzearen ondorioetarako, foru-arau honek 29. artikuluan 2. ataleko d), e) eta f) letretan informazioa gordetzeari eta emateari buruz jasotzen dituen betebeharrak merkataritza-arauetan ezarritako epean beteko dira. Dena den, betebeharrak formalak galdatzeko epea, aurreko atalean aipatua, handiagoa bada, epe horretan ere bete daitezke.

3. Preskribatutako zergaldietan egindako eragiketei buruzko datuak nondik datozen justifikatzeko betebeharrak bere horretan mantenduko da dagokion eragiketak eragindako

zerga-zorrak zehazteko eskubidearen preskripzioepeak dirauen bitartean”.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 335. or.) azaltzen duen moduan, erregela orokorra da subjektu beraren beste tributu-betebeharrei lotutako betebehar formalak bakarrik galda daitezkeela betebehar horiek preskribatuta ez badaude.

Manuaren 3. lerrokadak salbuespen bat ezartzen du. Adibidez, 0 urtean, 10 milioi € ko galerak aitortu dituen elkarteak hurrengo 15. urtean konpentsa ditzake. Elkartea 1. urtean konpentsatzen hasten da, eta ondorengoetan jarraitzen du. 8. urtean, elkarteari ikuskapena egiten diote, eta 0 urteko kontabilitatea agertzeko eskatzen zaio; orduan, galerak egon ziren, eta, jadanik, epealdia preskribatuta dago. Kontabilitate hori enpresak erakutsi behar du nahiz eta ekitaldia preskribatua egon; izan ere, egiaztatu behar den urtean, aplikatutako kenkaria bidezkoetzeko balio du.

4.4. Zerga-zorra iraungitzeko beste moduak

70. artikulua. *Konpentsazioa*

“1. Zergapeko baten zerga-zorrak konpentsazioz iraungi daitezke, bai erabat bai zati batean, administraziozko egintza batek haren alde onartutako kredituak erabiliz, erregelamenduz ezarriko diren baldintzen arabera.

2. Konpentsazioa ofizioz edo zergapekoak eskatuta erabakiko da.

3. Erregelamendu bidez kontu korronteko sistema bat ezar daiteke zergapekoek beren kredituen eta zerga-zorren konpentsazioa eska dezaten”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 351. or.) 4 ezaugarri nabarmentzen ditu:

1) Konpentsazioaren bidez, tributu-zorrak iraungi daitezke, betebeharra kobratu behar den Administrazioaren aurrean administrazio-egintza bidez. Egintzan zordunari aurrezagutzen zaizkio kredituak. Ez da

beharrezkoa egintza irmoa izatea, nahikoa da, adibidez, behin-behineko likidazioa izatea.

2) Konpentsazioa tributu-betebeharpekoak eska dezake, borondatezko eta exekuzio-epean dauden zorretarako.

3) Konpentsazioa, kasu horietan, ofizioz erabaki behar da.

4) Beste Administrazioetako zorren konpentsazioa posible da.

71. artikulua. *Zergapekoak eskatutako konpentsazioa*

“1. Zergapekoak borondatezko epean nahiz epe exekutiboan dauden zerga-zorrak konpentsatzeko eska dezake.

2. Konpentsazio-eskaera borondatezko epean aurkezteak galarazi egingo du eskainitako kredituarekin batera ageri den zorraren epe exekutiboa hastea. Aldiz, ez da oztopo izango kreditua onartu arte bidezkoa izan litekeen berandutza-korritua sor dadin.

3. Zerga-zorra eskaera aurkezten den unean iraungiko da, edo, bestela, zorretarako eta

kredituetarako galdatutako baldintzak betetzen direnean, momentu hori aurkezpenaren ondoren gertatzen bada. Konpentsazioaren erabakian iraungipen hori adieraziko da”.

Ikusi 70. artikulua iruzkina.

72. artikulua. *Ofiziozko konpentsazioa*

“1. Zerga Administrazioak ofizioz konpentsatuko ditu epe exekutiboan dauden zerga-zorrak.

Era berean, ordaindu edo itzuli beharreko zenbatekoak kudeaketa- edo ikuskapen-prozedura berberatik datozenean edo aurreko likidazio bat baliogabetu ondoren foru-arau honen 26.5 artikuluan ezarritakoaren arabera beste likidazio bat egiteagatik sortu direnean, ordaintzeko borondatezko epean ofizioz konpentsatuko dira.

2. Toki-entitateek eta zuzenbide publikoko gainerako erakundeek Foru Ogasunarekin dituzten zerga-zorrak epemugara iritsita, likidatuta edo galdatzeko moduan daudenean ofizioz konpentsatu ahal izango dira ordaintzeko borondatezko epea igaro ondoren.

3. Zerga-zorra epealdi exekutiboa hasten den momentuan iraungiko da, edo, bestela, zor eta kredituetarako galdatutako baldintzak betetzen direnean, momentu hori aurkezpenaren ondoren gertatzen bada. Konpentsazioaren erabakian iraungipen hori adieraziko da.

Artikulu honen 1. ataleko bigarren paragrafoan aurreikusitako kasuan, iraungipena gertatuko da zorrak eta kredituak denboran bateratzen direnean, erregelamenduz ezarritako eran”.

Ikusi 70. artikulua iruzkina.

73. artikulua. *Zerga-zorrak barkartzea*

“Zerga-zorrak foru-arau bidez baino ezingo dira barkatu, bertan erabakitzen diren zenbateko eta baldintzei jarraituz”.

PEREZ ROYOk dioen moduan (*Derecho...*, 350. or.), zorrak barkartzea aparteko bidea da. Legeak baimentzen duen kasuetan bakarrik aplikatzen da (adibidez,

ezbehar orokor bat gertatzean Legebiltzarrak hala erabakitzen duenean).

74. artikulua. *Behin-behineko baja kaudimengabezia dela eta*

“1. Zerga-zorra ezin izan bada zerga-bilketa prozeduretan kobratu zergapekoen kaudimengabezia osoagatik zein partzialagatik, eta kaudimengabezia hori frogatuta badago, zerga-zorra kreditu kobraezintzat joko da, erabat edo zati batean, preskripzio-epearen barruan kobratzeko moduan jartzen ez den bitartean foru-arau honen 177.2 artikuluan jasotakoaren arabera.

2. Preskripzio-epea amaituta zerga-zorra kobratzeko moduan jarri ez bada, zorra iraungi egingo da”.

ATXABAL RADAK (*Finantza...*, 160. or.) azaltzen duenez, tributuen arloan bada azkentze modu berezi bat: zorra ezin denean exekuzio-bidean kobratu subjektu pasiboa eta gainerako erantzuleak kaudimengabeak izateagatik. Ulertu behar da zor hori behin-

behinean azkendu dela, baldin eta preskripzioepean birdoitu ezin bada. Zordunaren kaudimengabezia tributu-zorra azkentzeko karia izan dadin, egoera horrek lau urte iraun behar du, inolako eten edo geldiarazpenik gabe.

4.5. Tributu-kredituaren bermeak

75. artikulua. *Lehentasun-eskubidea*

“1. Herri Ogasuna beste hartzekodun batzuekin batera lehian dagoenean, berak izango du epemugara iritsi eta ordaindu gabe dauden tributu-kredituak kobratzeko lehentasuna, foruarau honek 76. eta 77. artikuluetan xedatutakoa eragotzi gabe, salbu eta jabari, bahi, hipoteka edo beste eskubide erreal baten hartzekodunak badira eta jabari, bahi, hipoteka edo eskubide erreala dagokion erregistroan behar bezala inskribatu bada Herri Ogasunaren eskubidea bertan jasota geratu baino lehen.

2. Konkurtso-prozesu bat egonez gero, zerga-kredituak konkurtsoen legerian ezarritakoaren menpe geratuko dira”.

PEREZ ROYOk esaten duen bezala (*Derecho...*, 368. or.), tributu-kreditua pribilegiatua da. Lehenetasun hori exekuzio-fasean aplikatzen da; zehazki, tributu-kredituaren eta beste hartzekodunen aldiberekotasuna gertatzen da da. Premiamenduzko prozedura eta beste exekuzio berezi baten eta konkurtso barruan tributu-kreditua galdatzen den kasuaren artean bereizi behar da. Lehenengo kasuan, erregela orokor klasikoa aplikatzen da. Konkurtsoaren kasuan, egoera konplexuagoa da, TLOren eta Konkurtso Legearen artean kontraesana sortzen baitzen. Azken horren arabera, osagai osagarriak (korrituak, zehapenak, errekarquak) menpekoak izatera pasatzen dira baita kuotaren % 50 ere (atxikipenak salbu). Abenduaren 26ko 5/2011 Foru-arauak bigarren paragrafoa sartu zuen: konkurtso-prozesu bat egonez gero, zerga-kredituak konkurtsoen legerian ezarritakoaren menpe gelditzen dira.

76. artikulua. *Isilbidezko legezko hipoteka*

“Erregistro publiko batean inskriba daitezkeen ondasunak edo eskubideak, edo haien etekin zuzenak, egiazkoak edo ustezkoak, aldizka kargatzen dituzten zergetan, Herri Ogasunak kobratuko ditu lehentasunez beste edozein hartzekodunaren edo erosleren aurrean, hauek beren eskubideak inskribatuta eduki arren, ordainketa galdatzen den urte naturalean eta aurreko lehenengoan sor diren eta ordaindu gabe geratu diren zorrak”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 372. or.) azaltzen duenez, berme erreal baten ondorio berak dira; era automatikoan funtzionatzen du; ez da eratze-egintza baten beharrik ezta inskripzioaren beharrik ere. Berme horren barruan dauden tributuek gauzazko izaera (errealak) dute, eta higiezinaren gainean ezartzen dira (gaur egun, Ondasun Higiezinaren Gaineko Zerga).

77. artikulua. Ondasunen atxikipena

“1. Lege-xedapen baten bidez zerga-zorrari atxikita dauden ondasunen erosleek ondasun horiekin erantzungo dute subsidiarioki, tributuekintza eratortzean, zorra ordaintzen ez bada.

2. Eskualdatutako ondasun eta eskubideak, eskualdaketa, erosketa edo inportazioak kargatzen dituzten zergengatik likidatutako edo likidatu gabeko zenbatekoak ordaintzeko erantzukizunari geratuko dira atxikita, jabea nornahi delarik ere, salbu eta jabe hori fede publiko erregistralak babestutako hirugarren bat bada edota ondasunen eskurapena fede onez eta titulu zuzenaz justifikatuta badago merkataritza- edo industria-establezimendu batean, ondasun higikor inskribaezinen kasuan.

3. Foru-arau batek onura fiskal bat ematea aurreikusten badu eta onura horretaz gozatzeko ezinbestekoa bada arau horretan galdatutako baldintzaren bat zergapekoak gero bete behar izatea, Zerga Administrazioak adieraz dezake jasota gera dadila zein den onura fiskalik egon ez balitz egin beharko litzatekeen likidazioaren zenbateko osoa. Erregistro publikoetako titularrek

orri-bazterreko atxikipen ohar batean jasoko dute hori.

Administrazioak egiaztapen-jarduketak egin ondoren gertatzen bada atera den zenbatekoa aurreko paragrafoan aipatutako likidazio hori baino handiagoa dela, Zerga Administrazioak erregistratzaile eskudunari jakinaraziko dio orri-bazterreko atxikipen oharrean zenbateko handiago hori jaso dadin”.

PEREZ ROYOk esaten duen bezala (*Derecho...*, 373. or.), lotze-eskubidea karga erreal bat da; eskualdatutako ondasunen gain ezartzen da (adibidez, Ondare Eskualdaketaren Gaineko Zerga). Erregistroan inskriba daiteke ondasunak inskribagarriak direnean. Ondasunen hirugarren eskuratzailerak behartuta dago kargaren exekuzioa jasanaraztera, erregistroko fede publikoak babestu duenean salbu; hau da, ondasun inskribagarri bat eskuratu zuen, Ogasun Publikoaren mesedetan erregistroan lotze-eskubidea agertu gabe, edo, ondasun inskribaezinen kasuan, hirugarren batek

merkataritza-establezimendu batean fede onez eta titulu justuz eskuratzen duenean.

Ondasunaren eskuratzailerak era subsidiarioan erantzuten du, eskualdatzailea kaudimengabetzat jotzen bada.

78. artikulua. *Badaezpadako neurriak*

“1. Administrazioak sumatzen badu zerga-zorra ezin izango dela kobratu edo kobrantza oztopatuta gerta daitekeela, badaezpadako neurriak hartu ahal izango ditu zerga-zorra kobratuko dela ziurtatzeko. Badaezpadako neurria interesatuari jakinaraziko zaio hura hartzeko arrazoiak espresuki aipatuz.

2. Neurriak saihestu nahi den kaltearen araberakoak izango dira, bakar-bakarrik zorra kobratuko dela ziurtatzen duen zenbatekoraino. Inola ere ez da hartuko kalte konpongaitza edo konponezina ekar dezakeen neurririk.

3. Ondoko hauek izan daitezke badaezpadako neurriak:

a) Zerga Administrazioak itzuli behar dituen kopuruak edo egin behar dituen bestelako ordainketak atxikitzea. Zerga-itzulketa bat

kautelarki atxikitzen bada osorik edo zati batean, interesatuari jakinaraziko zaio itzulketa-erabakiarekin batera.

b) Ondasunak eta eskubideak modu prebentiboan bahitzea. Hala dagokionean, bahitura horren prebentzio oharra egingo da.

c) Ondasunen edo eskubideen salmenta, karga edo erabilera debekatzea.

d) Beren jarduera nagusiari dagozkion obra-exekuzioak edo zerbitzu-prestazioak kontratatzen edo birkontratatzen dituzten pertsonak edo entitateek kontratistei edo birkontratatistei egiten dizkieten ordainketen ehuneko bat atxikitzea, kontratatzen edo birkontratatzen diren obrei edo zerbitzuei dagokien zatian, langileei, profesionalei edo bestelako enpresariei jasanarazi behar zaizkien tributuen edo atxiki behar zaizkien zenbatekoen zerga-betebeharren berme gisa.

e) Legez aurreikusita dagoen beste edozein neurri.

4. Badaezpadako neurriak kudeaketa-, ikuskaritza- edo zergabilketa-prozedura baten edozein unetan gauzatu daitezke.

5. Badaezpadako neurrien ondorioak sei hilabeteko epean amaituko dira, neurriak hartzen direnetik aurrera, honako kasuotan izan ezik:

a) Premiamenduzko prozeduran bahitura forma hartzen dutenean edo badaezpadako neurri judizial bihurtzen direnean. Horrelakoetan, badaezpadako neurria hartu den egunetik aurrera izango dituzte ondorioak.

b) Neurria hartzeko arrazoiak desagertu direnean.

c) Interesatuak aski jo den beste berme batekin ordezkatzeko eskatu duenean.

Nolanahi dela ere, badaezpadako neurriak kendu egingo dira baldin eta, haien zenbatekoa kobratuko dela bermatze aldera, zergapekoak kreditu-entitate batek edo elkarren bermerako sozietate batek emandako abal solidarioa aurkezten badu edo kauzio-aseguruaren ziurtagiria erakusten.

Zergapekoak borondatezko epean ordaintzen badu badaezpadako neurriak ziurtatzen zuen zerga-betebeharra, ordainketan etendurarik egon gabe, Zerga Administrazioak aurkeztu den abalaren gastuak ordaindu beharko ditu.

d) Epe hori luzatzen denean erabaki arrazoitua dela medio, luzapena sei hilabetetik gorakoa izan gabe.

6. Zilegi izango da dirua eta merkantziak modu prebentiboan bahitzea, establezimendurik gabe egin diren eta aitortuta ez dauden jarduera

lukratiboengatik galdagarria den zerga-zorraren ordainketa ziurtatzeko. Era berean, ikuskizun publikoen irabaziak modu prebentiboan bahitzea erabaki daiteke Zerga Administrazioari aldez aurretik aitortu ez zaizkionean.

7. Artikulu honetan badaezpadako neurrien inguruan ezarritako eraentza orokorraz gain, Zerga Administrazioak erabaki dezake pertsona jakin batzuei itzuli behar dizkien zenbatekoak edo egin behar dizkien bestelako ordainketak atxikitzea haien aurka salaketa edo kereila jarri denean Herri Ogasunaren kontrako delitua egiteagatik edo, bestela, delitu horren ondorioz prozesu judiziala ireki denean. Atxikipena erabakitzen den erantzukizun zibilari aurre egiteko egoki jotzen dena izango da.

Atxikipen hori interesatuari, Ministerio Fiskalari eta organo judizial eskudunari jakinaraziko zaie, eta azken honek bidezko erabakia hartu arte mantenduko da”.

MANZANO SILVAK (*Derecho Financiero...*, 325. or.) dioen moduan, tributu-zorra ordaintzen dela ziurtatzeko, Administrazioak behin-behineko izaera duten kautelazko neurriak hartzeko ahalmena du,

baldin eta arrazoizko zantzuak badaude pentsatzeko horiek ez ezarrita kobratzea zapuztua edo larriki oztopatua gertatuko dela.

PEREZ ROYOk (*Derecho...*, 357. or.) dioen bezala, zerga-bilketarekin harremanetan dauden neurriak dira, baina hori hasi aurretik har daitezke, baita borondatezko epea ireki baino lehen ere. Beti, likidazio-proposamena egon arte itxaron behar da. Ikuskapen-kasuetan akta idatzi arte itxaron behar zaio. Salbuespen bat dago: ziurtatzen den zorra atxikipenei edo jasanarazitako zenbatekoei dagokienez, neurriak ikuskapeneko edo egiaztapeneko prozeduraren edozein unetan har daitezke.

Kautelazko neurriek behin-behineko izaera dute, eta sei hilabeteko epean kenduko dira (beste sei hilabete gehiagoz zabaldu daitezke) edo lehenago, bera arrazoitu zuten inguruabarrak desagertzen badira. Normalean, behin-behineko neurriak, premiamendu-prozeduran, enbargoaz ordeztzen dira, edo,

jarduera horiek aurkaratu badira, judiziozko kautelazko neurriz.

79. artikulua. *Zerga-zorraren ordainketa geroratzeko eta zatikatzeko bermeak*

“1. Zerga-zorraren gerorapenak edo zatikapenak bermatzeko, kreditu-entitate batek edo elkarren bermerako sozietate batek emandako abal solidarioa edo kauzio-aseguruaren ziurtagiria bere alde eratzeko galda dezake Zerga Administrazioak.

Frogatzen denean abal edo ziurtagiri hori lortzea ezinezkoa dela edo horiek emateak ekonomia-jardueraren bideragarritasuna nabarmen konprometitzen duela, Zerga Administrazioak bestelako bermeak onartu ahal izango ditu, hala nola, hipoteka, bahia, fidantza pertsonal eta solidarioa edo nahikoa irizten den bestelakoren bat, erregelamenduz ezarriko den eran.

Zergapekoak badu eskatzea Zerga Administrazioari, erregelamenduz ezarriko den eran, aurreko paragrafoetan aipatutako bermeen ordeztadaezpadako neurriak har ditzala. Kasu horietan, foru-arau honen aurreko artikuluko 5. atalean xedatutakoa ez da aplikagarria izango.

2. Zergapekoa ondorengo kasuotan geratu ahal izango da aurreko atalean aipatutako bermeak eratzeko betebeharretik erabat edo partzialki salbuetsita:

a) Zerga-zorren zenbatekoa erregelamenduz ezartzen den zenbatekoa baino txikiagoa denean. Salbuespen hau zerga bilketa-prozeduraren zenbait fasetan egiten diren eskaeretara muga daiteke.

b) Ordaintzera behartutakoak zorra bermatzeko ondasun nahikorik ez duenean eta bere ondarearen exekuzioak ekonomia-jardueraren ekoizpen-ahalmenean eta enplegu mailan nabarmen eragin dezakeenean, edo Herri Ogasunaren interesei galera larriak ekar diezazkienean.

c) Zerga-araudiak ezartzen dituen gainerako kasuetan”.

PEREZ ROYOK (*Derecho...*, 347. or.), azaltzen duen bezala, bermea, normalean, banku-abal solidarioa da. Kasu zehatz batzuetan, beste berme era batzuk onartzen dira: abala lortzea ezinezkoa dela bidezkotzen denean edo bere ekarpenak ekonomia-jardueraren bideragarritasuna larriki konprometitzen duenean, Tributu

Administrazioak beste berme bat onar dezake (hipoteka, bahitura...). Tributu-betebeharpekoak exekuzio-prozedurari dagozkion kautelazko neurriak hartzea eska dezake. Bermerik ez izatea ere adostu daiteke, baldin era araudiak ezarritakoa baino zenbateko txikiagoko zorrak badaude eta zorra bermatzeko betebeharpekoak nahikoak diren ondarrerik ez badu edo Ogasun Publikoaren interesetarako kalte larriak gertatzen badira.