

ERANTZULEA, OINORDETZA, EGOITZA FISKALA, JARDUTEKO GAITASUNA ETA ORDEZKARITZA

Ines Maria Burlada Etxebeste.

Jose Luis Burlada Etxebeste.

AURKIBIDEA: I. Erantzulea. 1. Kontzeptua. 2. Ezaugarriak. 3. Erantzukizunaren norainokoa. 4. Itzulketa akzioa. 5. Erantzukizun kasuak TLOean. 6. Erantzukizunaren eraentza juridikoa. **II. Oinordetza.** 1. Pertsona fisikoak. 2. Pertsona juridikoak eta nortasun juridikorik gabeko erakundeak. **III. Egoitza fiskala.** 1. Pertsona fisikoak. 2. Pertsona juridikoak. 3. Nortasun juridikorik gabeko erakundeak. 4. Lurralde espainiarrean egoiliarrek ez diren pertsonak edo erakundeak. 5. Ibilgetuaren baliorik handiena. **IV. Jarduteko gaitasuna.** **V. Ordezkaritza.** 1. Legezko ordezkaritza. 2. Borondatezko ordezkaritza. 3. Pertsona edo erakunde ez-egoiliarren ordezkaritza.

I. ERANTZULEA

1. Kontzeptua

TLOren 41.1 artikulua araberak, *legeak*, zordun nagusiekin ¹ batera, beste pertsonak edo erakundeak izenda ditzake tributu zorraren erantzule bezala, modu solidarioan edo subsidiarioan. Efektu hauetarako, zordun nagusiak TLOren 35.2 artikuluan bildutako tributu-betebeharpekoak izango dira ². TLOren 41.2 artikulua dio, legean kontrako xedapen espresurik ezean, erantzukizuna beti subsidiarioa izango dela.

2. Ezaugarriak ³

a) Erantzukizunean, gainontzeko bat (edo gehiago) zordun nagusiaren ondoan jartzen da. Tributu zorra ordaintzeko berme gisa dago; normalean zordun nagusiak ezin badu ordaindu ⁴.

¹ Hau da, hasierako zordunak (CALVO ORTEGA: “Obligados tributarios”, *Comentarios a la Ley General Tributaria -Zuzendaria*: R. CALVO ORTEGA-, Civitas-Thomson Reuters, 2. arg., 175. Orr.). Autore honek gaineratzen du TLOren 35.2 artikuluan 11 tributu-betebeharpeko daudela, eta kasu gehienetan erantzuleak ez duela zentzurik; horregatik, normalean, erantzulea zergadunaren ondoan jarriko da.

² PÉREZ ROYOK (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas-Thomson Reuters, 25. arg., 2015, 176. orr.) azpimarratzen du lehengo TLOak “subjektu pasiboak” aipatzen zituela; gaur egun subjektu pasiboak (zergaduna eta ordezkoa), atxikitzaileak eta konturako sarrerak egin behar dituztenak barneratuak daudela.

³ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; eta CASADO OLLERO, G.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, tecnos, 25. arg., 2014, 273-274. orr.; PÉREZ ROYO, F., *idem*.

- b) Erantzuleak ez du egiten egitate zergagarria. Subjektu pasibo baten edo beste tributu-betebeharpeko baten ondoan jartzen da. Tributu-betebeharpeko nagusia ez du baztertzen eta bere egoera ez du aldatzen.
- c) Erantzulearen iturria legean dago. Erantzukizuna eskatzeko legeak aurreikusitako kasua burutu behar da eta, gainera, erantzukizuna adierazi behar da administraziozko egintza batean, interesatua lehendabizi entzunda.
- d) Betebehar materialez erantzuten da, ez obligazio formalez; bakarrik diruzko obligazioez, formazko betebeharrak zordun nagusiak bete behar ditu.
- e) Erantzulea bi motatakoa izan daiteke: subsidiarioa edo solidarioa. Legeak ez badu ezer adierazten, subsidiarioa izango da. Azken kasu honetan, bakarrik erantzungo du zordun nagusiarri ezin bazaio zorra kobratu; hau da, Administrazioak lehendabizi zorra kobratzen saiatu behar du, premiamendu bidea ere erabiliz. Administrazioak bide guztiak agortuta ez badu lortu zorra kobratzea, orduan bakarrik erantzule subsidiarioari eska diezaioke ordaintzea. Aldiz, erantzule solidarioaren kasuan, zordun nagusiarekin batera erantzuten da, zorra erantzuleari zuzenean eska daiteke ⁵.

3. Erantzukizunaren norainokoa

TLOren 41.3 artikulua araberak⁶, erantzukizunak borondatezko epealdian eskatutako tributu zor ⁷ guztia hartzen du. Erantzukizuna ez da zehapenetara hedatzen, salbu TLOak edo beste legetan kontrakoa xedatzen bada (TLOren 41.4 art.).

Zehapenak, penaren nortasun printzipioagatik, baztertzen dira, salbu erantzukizunaren iturria egintza ez-zilegi baten ondorioa bada ⁸. Zordun nagusiaren errekarquez eta berandutza-korrituez ez da erantzuten. Erantzuleari ordainketa egiteko eman zaion borondatezko epealdia bukatuta ez bada

⁴ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVAk (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General - Zuzendaria*: I. MERINO JARA-, tecnos, 6. arg., 2017, 337. orr.) dioen bezala, zordun nagusia da lehendabizi ordaindu behar duena; horregatik Administrazioak ezin du erantzulearen aurka jo zordun nagusiak bere zorra borondatezko epean ordaintzeko aukera izan gabe.

⁵ Aski da zordun nagusiaren borondatezko epealdia bukatua egotearekin eta erantzukizunaren adierazpena jakinarazi izanarekin (VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA: *Derecho...*, *op. cit.*, 338. orr.).

⁶ Salbu TLOren 42.2 artikuluan ezarritakoa.

⁷ Hau da, zordun nagusiaren kuotaz erantzuten du (DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.; IBÁÑEZ GARCÍA, R.; *Practicum Fiscal*, lex nova-Thomson Reuters, 2015, 1701. orr.).

⁸ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVAk (*Derecho...*, *op. cit.*, 337. orr.) dioen moduan, TLOren 42.2 artikulua kasu batzuk biltzen ditu; gainera, bertan erantzukizunak berandutza-korrituak eta exekuzioaldiko errekarqueak barneratzen ditu (Tributu Administrazioak enbargatu edo besterenganatu zitzakeen gauza eta eskubideen balioaren zenbatekoa arte).

ordainketa egin, bere aurka exekuzio bidea hasten da, eta kasu honetan, gainera, errekareruak eta berandutza-korrituak eskatuko zaizkio ⁹.

4. Itzulketa akzioa

Zordun nagusiaren aurka erantzuleak itzulketa akzioa du, baina bakarrik eremu pribatuan egikari daiteke (TLOren 41.6 art.). Akzio hori bidegabe aberastea galerazten duen printzipioan oinarritzen da ¹⁰. Ogasunari ordaindutako zenbatekoak eska daitezke, salbu erantzulearen erru eskusiboagatik sortutakoak (adib., exekuzioaldiko errekareruak eta berandutza-korrituak, berari emandako borondatezko epealdian zorra ordaindu ez zelako sortu zirenak) ¹¹.

5. Erantzukizun kasuak TLOean

Erantzukizun solidarioaren kasuak TLOren 42. artikuluan daude (adib., norbaitek arau-haustea eragiten badu edo urratzaileari modu aktiboan tributu arau-haustea gauzatzen laguntzen dionean) eta erantzukizun subsidiarioaren kasuak TLOren 43. artikuluan (adib., arau-hausteak gauzatzen dituzten elkarte zein erakunde juridikoen egitezko eta zuzenbidezko administratzaileak).

6. Erantzukizunaren eraentza juridikoa

a) Erantzukizun subsidiarioa

Erantzukizun subsidiarioa eskatu baino lehen, Administrazioak bi ukanbehar bete behar ditu:

1) Lehendabizi zordun nagusiaren eta erantzule solidarioen -hauek baleude-kaudimengabezia ¹² adierazten da. Adierazpen hau egiteko, Administrazioak lehenagotik zordun nagusiaren aurka -eta baleude, erantzule solidarioen aurka-premiamendu prozedura erabili behar du, tributu zorra osorik kobratzea lortu gabe.

2) *Berariazko administrazio-egintza* ¹³. Honen bidez erantzule subsidiarioari tributuaren likidazioa jakinarazten zaio, sarrera egiteko borondatezko epea emanez.

⁹ MALVÁREZ PASCUAL, L.; MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. P.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.; eta SÁNCHEZ PINO, A. J.; *Régimen fiscal de la empresa*, tecnos, 4. arg., 2016, 39. orr.

¹⁰ MALVÁREZ PASCUAL, L.; MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. P.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.; eta SÁNCHEZ PINO, A. J.; *idem*.

¹¹ DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.; IBÁÑEZ GARCÍA, R.; *Practicum Fiscal*, 1702. orr.

¹² “Declaración de fallido”.

¹³ “Acto declarativo de la responsabilidad”. Bai erantzukizun subsidiarioan, bai solidarioan, berariazko administrazio-egintza eman baino lehen, nahitaez interesatua entzun behar da. Egintza hori jakinarazita, erantzuleak bereganatzen ditu subjektu pasiboaren eskubideak likidazioa aurkaratzeko edo berariazko administrazio egintza aurkaratzeko ulertzen badu ez

b) Erantzukizun solidarioa

Nahikoa da berariazko administrazio-egintza egitearekin, erantzuleari jakinaraziz, borondatezko sarrera egiteko epe bat emanez ¹⁴.

II. OINORDETZA

1. Pertsona fisikoak

a) Oinordekoak

TLOren 39.1 (lehen leerroaldea) artikulua arabera, tributu-betebeharpekoak hiltzen direnean, bete gabe dauden tributu obligazioak ¹⁵ oinordekoengana pasatuko dira ¹⁶, legeria zibilak oinordetza eskuratzeari buruz dioena eragotzi gabe. PÉREZ ROYOk dioen bezala, oinordekoak ondarezko edukia duten egoera juridikoetan subrogatzen dira, euren artean tributu-zorrak daude ¹⁷. Oinordeko batzuk baldin badaude, modu solidarioan erantzungo dute ¹⁸. Beraz, pertsona bat hiltzen denean, bere oinordekoek zordunaren lekua hartzen dute. Hildakoaren tributu zorrez erantzuten dute euren eskubide eta gauza guztiekin (KZ 1003. art.), baina oinordetza inbentarioaren arabera ¹⁹

dela zuzena edo legeak ezarritako auresupostua erantzulea aitortzeko ez dela gertatu. TLOren 41.5 artikulua, modu orokorrean, salbuespen bat ezartzen du berariazko administrazio-egintza beharrezkotasunaren inguruan: “salbu lege indarreko arau batek beste gauza bat ezarri”. PÉREZ ROYOk (*Derecho...*, *op. cit.*, 176. orr.) aparteko kasu bezala ez-egoiliarren gaineko Zergaren Legearen 9.3 artikulua aipatzen du, bertan ezartzen baita aipatzen diren kasuetan ez dela beharrezkoa izango berariazko administrazio-egintza.

¹⁴ Berariazko administrazio-egintzaren jakinarazpena, zordunaren borondatezko ordainketa epea amaitu baino lehen edo geroago egin daiteke, baina epe hori bukatu arte ezin da ordainketa errekerimendurik egin.

¹⁵ Oinordetzan sartzen da tributu zor guztia, ez bakarrik tributu-betebehar nagusia (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, 281. orr.).

¹⁶ Oinordekoa oinordetza *onartzen duenean* tributuen arloan zordun bihurtzen da, hildakoak ordaindu gabe utzitako zorrak ordaindu behar ditu (ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA eta DAMAS SERRANO: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant Tributario, 3. arg., 2016, 412. orr.).

¹⁷ *Derecho...*, *op. cit.*, 187. orr.

¹⁸ FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Complutense Madrid, 4. arg., 2015, 217. orr. Modu berean F. DE LA HUCHA CELADOR, H. LÓPEZ LÓPEZ, R. MARTÍNEZ CABALLERO, R. IBÁÑEZ GARCÍA, *Practicum...*, *op. cit.*, 1700. orr.

¹⁹ Inbentarioa eskatuta, hau egin arte ez da oinordekorik izango. Horregatik, Ogasun Publikoak oinordetza banatugabearengana jo behar du, bere ordezkariaren bidez (AGren 2012ko ekainaren 21eko epaia): “En definitiva, mientras no exista inventario (...) los que hayan aceptado la herencia a beneficio de inventario no adquirirán la condición de herederos ni, por ende, la de sucesores del causante. De este modo, y hasta que ello ocurra, los acreedores, incluida la Hacienda Pública, deberán dirigirse a la herencia yacente a través de sus correspondientes representantes”.

onartzen badute, oinordetzan hartutako gauza eta eskubideekin bakarrik erantzungo dute.

b) *Oinordetza guztia legatuen bidez banatzea eta zati alikuotako legatuak*

- Oinordetza legatuen bidez²⁰ banatzen denean, edo zati alikuotako legatuak ezartzen direnean, tributu obligazio horiek oinordekoei ezarritako baldintza berdinetan eskualdatuko dira (TLOren 39.1 artikularen bigarren leerroaldea)²¹.

Legatua, *mortis causa*, titulu partikularreko oinordetza da. Oinordekoa hildakoaren lekuan subrogatzen da, legatu-hartzaile arrunta ez. Horregatik, hildakoaren zorrak berarengan ez dute eraginik. Halere, badago kasu bat legatu-hartzaileak hildakoaren zorrez erantzuten duena: oinordetza *guztia* legatuen bidez banatzen bada, zorrak legatu-hartzaileen artean banatzen dira euren kuoten arabera (Kode Zibilaren 891. art.). Kasu honetan, TLOak Kode Zibilaren araudia bereganatu du. Gauza bera gertatuko da zati alikuotako legatuak daudenean²².

c) *Zehapenak* ez dira eskualdatzen (TLOren 39.1 artikularen hirugarren leerroaldea), pertsonalak baitira.

d) *Erantzukizuna eskualdatzea*

Erantzulearen obligazioa ez da eskualdatzen, *salbu* berariazko administrazio-egintza heriotza gertatu aurretik jakinarazi bazen (TLOren 39.1, hirugarren parrafoa).

Hildakoa ez bazen zorduna bere izenean (zordun nagusia), baizik eta erantzulea, TLOak dio bere obligazioa ez dela eskualdatuko, baina badago salbuespen bat: pertsona hil baino lehen jakinarazi baldin bazioten berariazko administrazio-egintza. Kasu honetan, erantzukizuna eskualdatuko da. Beraz, administraziozko egintza hori kasu honetan konstitutiboa da, ez adierazlea²³.

²⁰ Nahiz eta TLOak bakarrik esan “oinordetza legatuen bidez banatzen denean”, doktrinak aipatzen du oinordetza “guztia” banatu behar dela legatuen bidez, Kode Zibilaren 891. artikulak dioten bezala. LACRUZ BERDEJO eta SANCHO REBULLIDAK (*Elementos de Derecho Civil. V. Derecho de Sucesiones*, J. M. Bosch, 1988, 35. orr.) dioten bezala, kasu honetan kausatzaileak gauzak banaka banatzen ditu: etxea Monicarentzat, dehesa Emeterioarentzat, balioak eta kontu korronteak Elisarentzat, etabar; beste gauzentzat oinordekorik utzi gabe eta hondarrik utzi gabe.

²¹ Beraz, CASTILLO SOLSONAK (“La sucesión en las obligaciones tributarias pendientes”, *Crónica Tributaria*, 124/2007, 60. orr.) esaten duen bezala, hiru egoera gerta daitezke: a) Oinordeko bat edo gehiago egotea eta gauza zehatzeko legatudun bat edo batzuk. Legatu-hartzaileak hildakoaren tributu zorrez aske daude; b) Oinordeko bat edo batzuk izatea eta zati alikuotako legatu-hartzaile bat edo batzuk. Kausatzailearen zintzilik dauden tributu obligazioak legatu-hartzaileei oinordekoei bezala eskualdatzen dira; c) Oinordetza guztia legatuen bidez banatzea. Kasu honetan tributu zorrak legatu-hartzaileei oinordekoei bezala eskualdatuko dira.

²² PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 188. orr.) gogoarazten du zati alikuotako legatua ez dela Kode Zibilean agertzen, baina Auzitegi Gorenak (lehendabiziko Gela) onartu zuela: legatua gauza zehatza izan beharrean, oinordetzaren portzentai bat edo zati alikuota da.

²³ PÉREZ ROYO, F., *idem*.

Neurri honekin baztertu nahi da oinordekoek ustekabeakoak aurkitzea oinordetza onartzean, zor berriak agertuz ²⁴.

e) *Likidatu gabeko tributu zorrak*

TLOren 39.2 artikulua adierazten du kausatzailearen heriotza egunean tributu zorra likidatu gabe egotea ez dela oztopo izango sortutako tributu obligazioak ondorengoei eskualdatzeko.

Likidazio egintza ez da konstitutiboa, adierazlea da, zorra eskatzeko baldintza bat da. Tributu zorra lehenagotik sortu zen, egitate zergagarria gauzatzean; horregatik zorra oinordetxoei eskualdatzen da nahiz eta ez likidatuta egon ²⁵.

f) *Oinordetza banatu gabea*

TLOren 39.3 artikulua araberan, oinordetza banatu gabea ²⁶ dagoen bitartean, bere ordezkariari ²⁷ dagokio kausatzailearen tributu obligazioak betetzea. Neurri honekin prozedura arazoak baztertu nahi dira oinordetza ez denean onartu eta, beraz, Administrazioa ezin denean oinordekoen aurka zuzendu ²⁸.

Tributu zorra likidatuta, oinordetzak banatu gabe jarraitzen badu, zorrak oinordetza banatu gabeari egozten dira eta bere ondasunen kontura kobratzen dira ²⁹.

²⁴ GARCÍA DÍEZ, C.; MALLADA FERNÁNDEZ, C.; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; *Derecho tributario. Procedimientos tributarios*, CEF, 3. arg., 2018, 135. orr.

²⁵ Artikuluak gaineratzen du, horrelakoetan, jarduerak edozein oinordetxoekin bideratuko direla, baina jarduera horietatik ateratzen den likidazioa espedientearen ageri diren interesatu guztiei jakinaraziko zaiela.

²⁶ LACRUZek eta SANCHO REBULLIDAK (*Elementos...*, *op. cit.*, 49. orr.) dioten bezala, ordenamendu batzuetan oinordetza onartuta eskuratzen da. Horrelakoetan, oinordetzaren *vacatiok* kezka sortu ditu; hau da, oinordetza irekita oinordekoak onartzen duen bitarteko tarte horrek. Tarte horretan hildakoarenak ziren gauzak eta obligazio harremanek ez dute titularrik. “La herencia está yacente”.

²⁷ CALVO ORTEGAK (*ibidem*, 167. orr.) dioten bezala, aplikatu behar dira TLOren ordezkariaren arauak (TLOren 45.3 art.).

²⁸ GARCÍA DÍEZ, C.; MALLADA FERNÁNDEZ, C.; eta SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; *Derecho...*, *op. cit.*, 137. orr.

²⁹ Beraz: a) hildakoaren tributu obligazioak zenbatzeko, zehazteko eta likidatzeko administraziozko jarduerak egin edo jarraitu behar dira onartu gabeko oinordetzaren ordezkariarekin; b) tributu obligazioak kobra daitezke banatu gabeko oinordetzaren kontura (TLOren 39.3 artikulua dio “prozedura behin bukatuta ez bada oinordetxoei ezagutzen, likidazioak oinordetza banatu gabeari kontura egingo dira”).

FALCÓN Y TELLAK (*Derecho...*, *op. cit.*, 217. orr.) dioten bezala, hildakoak zintzilik zeuzkan obligazioak kobratzeko oinordetza puskatzeari ez da itxaron behar, ezta ere onartzeari, izan ere zintzilik dauden zorrak oinordetza banatu gabeari kontura kobra daitezke, jarduerak eramanez oinordetzaren administrazioarekin. PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 395. orr.) dio kasu askotan kobrantza jarduerak oinordetza komunitatearen administrazioarekin eramango direla, bilketa-epe motzak kontuan hartuta, epe-muga normalean gertatuko baita banaketa egin baino lehen.

2. Pertsona juridikoak eta nortasun juridikorik gabeko erakundeak

TLOren 40. artikulua kasu ezberdinak biltzen ditu ³⁰:

a) *Nortasun juridikoa duten elkarte edo erakundeak desegin eta likidatuak* ³¹

Tributu obligazioak, nortasun juridikoa duten elkarte edo erakunde desegin eta likidatuetatik datozenean eta erakunde edo elkarte horietan bazkide, partaide edo titular kideen *ondare erantzukizuna lege mugatua badago*, tributu obligazioak ³² haiei eskualdatuko zaizkie. Likidazioan dagokien kuotaren ³³ balioaren mugaraino *solidarioki* behartuta geratuko dira. 7/2012ko legearen ondoren, kideek erantzungo dute *desegin baino 2 urte lehenagotik hartutako ondarezko jasotzeekin ere, ondare soziala gutxitzen badute* ³⁴.

Aldiz, tributu obligazioak nortasun juridikoa duten elkarte edo erakunde desegin eta likidatuetatik datozenean eta elkarte edo erakunde horietan bazkide, partaide edo titular kideen *ondare erantzukizuna ez badago lege mugatuta*, tributu obligazioak haiei *oso-osorik* eskualdatuko zaizkie, eta *solidarioki* bete beharko dituzte.

³⁰ Auzitegi Goreneko 2010eko azaroaren 15eko epaiak, modu orokorrean, adierazi du desegindako erakundeen bazkideen obligazioa oinordetza kasu bat denez eta ez erantzukizun kasu bat, elkarteak zintzilik daukan zorra bakarrik eska dakiekela eta hau ezin dela handitu desegin ondoren (adib., premiamendu erreargua likidatuz).

³¹ FALCÓN Y TELLAK (*Derecho...*, *op. cit.*, 219. orr.) dio zorrak zintzilik daudela ikuskapenak agerian utzi dituelako elkarte likidatu ondoren edo likidatzaileek euren obligazioak ez dituztelako bete, izan ere, elkartearen likidazioa ezin baita itxi zintzilik dauden obligazioak ordaindu arte.

Nahiz eta TLOren 40.1 artikulua bertan bildutako egoerak pertsona juridikoaren oinordekoekin identifikatu, ez dago oinordetzarik zentzu hertsian, pertsona juridikoaren ondarea likidatzen baita; oinordetza inpropioa da. Oinordetza gertatzen da TLOren 40.3 artikulua kasuan, likidaziorik gabe, pertsona juridiko baten ondarea eskualdatzen baita (ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA eta DAMAS SERRANO: *Manual...*, *op. cit.*, 413. orr.).

³² Kontzeptu honetan kuotaz gain, errearguak eta berandutza-korrituak sartzen dira (J. M. DÍEZ-OCHOA AZAGRA: *Derecho Tributario y procedimientos de desarrollo (1)*, CEF, 2010, 337. orr.).

³³ TLOren 40.1 kasuan, “cuota de liquidación que les corresponda”, esamoldea erabiltzen da eta ez hartutako likidazio kuota.

³⁴ Azken zati hau sartu zen, 7/2012 Legeko Hitzaurreak esaten duen moduan, maula baztertzeke. Maula hau honela egiten zen: behin zorra sortuta, ondarea bazkideen artean banatuz prelikidazio eragiketen bidez, horrela gero likidazio formala egiten zen kuota txiki bat hartuz edo ez zen kuotarik geratzen. CAAMAÑO ANIDO, ALONSO GONZÁLEZ, GARCÍA NOVOA, MAGRANER MORENO, MERINO JARA eta SÁNCHEZ PEDROCHEK (*Derecho y Práctica Tributaria -Zuzendaria: A. CAAMAÑO ANIDO-*, tirant lo blanch, 2. arg., 2016, 116. orr.) diote arauak ez duenez zehazten ze ondarezko jasotzeak (“percepciones”) diren, denak sartzen direla: langileak diren bazkideek soldata moduan hartutakoak, administratzaileek ordainketa moduan hartutakoak, elkarteak bazkideari emandako maileguak, etabar. Kontuan hartu behar da Proiektuari CIUK egindako emendakinean soldata moduko jasotzeak baztertu nahi zirela, baina ez zen onartu (ikusi J. M. PELÁEZ MARTOS eta M. SANTOLAYA BLAY: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, 2013, 157. orr.).

Beraz, bi kasu hauetan elkarteak edo erakundea desegin eta likidatuta dago eta, ondorioz, kideak dira elkartearen *oinordekoak*³⁵. Denak, modu solidarioan, elkartearen zorrak ordaindu behar dituzte. Kidearen erantzukizunaren muga elkartearen izaerak ezartzen du: kideen erantzukizuna mugatzen bazuen (adib., elkarte anonimoa edo erantzukizun mugatuko elkarteak), kideek bakarrik erantzuten dute hartu beharreko likidazio kuotaekin eta elkarteak desegin baino lehen aurreko 2 urteetan hartutako jasotzeekin³⁶.

Elkarteak kideen erantzukizun mugarik ez bazuen (adib., kolektiboa edo komanditario sinplea) kide bakoitzak *bere ondarearekin* erantzuten du, *mugarik gabe*³⁷.

b) Elkarteak eta nortasun juridikoa duten erakundeak likidaziorik gabe iraungitzea edo desegitea

Nortasun juridikoa duen elkarte eta erakundeak likidaziorik gabe iraungi edo desegiten direnean, betetzeko gelditzen diren tributu obligazioak eragiketaren ondorengoak edo onuradunak³⁸ diren pertsonen edo entitateen eskualdatuko zaizkie. Arau hau nortasun juridikoa duen elkarte eta erakunde baten aktibo eta pasibo osoaren edozein lagapenetan ere aplikatuko da (TLOren 40.3 art.).

Erakundea edo elkarteak desegina badago, baina oraindik likidatu gabe, eragiketaren *oinordekoak* edo *onuradunak* erantzuten dute³⁹. Desegite akordioak

³⁵ Askari da Administrazioak bazkideari ordaintzeko errekerimendua egitea, ez gaude erantzukizun kasu batean.

³⁶ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLEROK (*Curso...*, *op. cit.*, 282. orr.) adierazten duten moduan, honek suposatzen du elkarteak zintzilik zeuzkan tributu obligazioak kobratzeko, Administrazioak edozein bazkideren aurka egin dezakeela zor osoa eskatuz, baina likidazio kuota eta desegin baino lehen aurreko 2 urteetan hartutako jasotzeak zintzilik dauden zorrak baino zenbateko txikiagoa bada, bere erantzukizuna zenbateko horretara mugatuko da. Honek zor osoaren solidaritate printzipioaren salbuespen bat agertzen du.

³⁷ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLEROK (*Curso...*, *op. cit.*, 283. orr.) diote, aurreko kasuan bezala, bazkideak beste kideekiko itzulketa akzioak dituela, baina ordenamendu juridiko pribatuaren arabera.

Bestalde, TLOren 40.2 artikulua -Gipuzkoako Foru Arauan nortasun juridikoa “desegin edo iraungi” esaten da, eta adierazpena artikulua 5. puntuan dago, zehapenen aipamena (6. puntua) baino lehen- argitzen du elkarte edo entitatearen nortasun juridikoa iraungitzean den unean tributu zorra likidatu gabe egotea ez dela oztopo izango sortutako tributu obligazioak ondorengoei eskualdatzeko. Jarduerak haietako edozeinekin bideratu ahal izango dira. CALVO ORTEGAK (“Obligados...”, *op. cit.*, 168. orr.) dioten moduan, soluzioa logikoa da, tributu obligazioak egitate zergagarria egitean sortu baitziren.

³⁸ DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO eta IBÁÑEZ GARCÍA (*Practicum...*, *op. cit.*, 1701. orr.) adierazten dute onuradunek modu solidarioan ordaintzea osoa egitera behartuta gelditzen direla, elkarte, banatze edo lagapen osoan ze partehartze portzentaia duten alde batera utziz.

³⁹ PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 190. orr.) dioten bezala, hau elkartearen elkarte edo banatze eragiketekin gertatzen da. Kasu hauetan, elkarte baten (edo batzuen) ondarea (edo

kasu batzuetan ez dakar likidazioa; hori gertatuko da normalean elkarteek bat egitean xurgatzearen ondoren, elkartearen banaketa gertatzen denean, edo aktibo eta pasiboen lagapen osoa gertatzen denean. Eragiketaren nahitaezko ondorioa da banatu, eskualdatu, elkartu edo xurgatu ⁴⁰ den erakundearen nortasuna iraungitzen dela eta ozdezkatzen duela beste batek (edo beste batzuk), lehendabizikoaren oinordekoa dena, bere pasiboan tributu zorrak sartuz, beste edozein zor bezala ⁴¹.

2012. urtearen erreformaren ondorioz, “merkatal elkarteak” esamoldea kendu zen, beste bat zabalagoa erabiliz: “elkarteak eta nortasun juridikoa duten erakundeak”. Honela, erakunde juridiko publikoak ere barneratzen dira. PÉREZ ROYOK adibide gisa Udalen desegitea edo elkartzea aipatzen du ⁴².

c) Fundazioak desegitea.

Fundazioak desegiten direnean, geratzen diren tributu obligazioak ondasun eta eskubideen hartzaileei eskualdatuko zaizkie. FALCÓN Y TELLAK adierazten du fundazioaren gauzen onuradunei fundazioaren zorrak euren gauza pertsonalekin ordaintzea ezin zaiela galdatu, baina bai itzultzea hartu dutena fundazioaren hartzekodunen (Ogasuna den bezala) kaltetan ⁴³.

d) Nortasun juridikorik gabeko erakundeak

Erakunde hauek desegiten badira, geratzen diren tributu obligazioak partaide edo kotitularrei eskualdatuko zaizkie. FALCÓN Y TELLAK esaten du lehengo komuneroek erakundearen zorrez erantzuten dutela euren partehartzearen arabera (hau da, mankomunitate moduan), baina mugarik gabe, erantzuten baitute hartutako gauzeekin eta euren gauzeekin (gaur egungoak eta etorkizunekoak) ⁴⁴. Oinordetza hau gertatzeko, zintzilik dauden tributu

ondarearen zatiak) modu unibertsalean beste elkarte (edo elkarteei) blokean eskualdatzen dira, elkarte originalen kideek akzioak edo kuota sozialak erakunde onuradunetik (edo erakunde onuradunetatik) kontrapartida bezala hartuz. Eragiketa hauei gaineratzen zaio aktibo eta pasiboaren lagapen osoa bazkide edo bazkide batzuen alde edo hirugarren baten alde, akzioak, partehartzeak edo bazkidearen kuotak ez diren kontraprestazio bat hartuz. Ondare baten titulartasunaren oinordetza unibertsalak erakunde originalaren egoera pasiboan (zorrak) eta aktiboan (kredituak) eskualdatzea suposatzen du. Eta barruan tributu izaera dutenak daude.

⁴⁰ Adibidez, Y erakundea X erakundeak xurgatzen du, Y erakundearen zintzilik dauden tributu obligazioak X erakundeak hartzen ditu, bera baita Y erakundearen gauzen eta eskubideen onuraduna (GARCÍA DíEZ, MALLADA FERNÁNDEZ eta SÁNCHEZ PEDROCHE: *Derecho tributario...*, *op. cit.*, 141. orr.).

⁴¹ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; eta CASADO OLLERO, G.; *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, 283. orr.

⁴² *Derecho...*, *op. cit.*, 190. orr. PELÁEZ MARTOS eta SANTOLAYA BLAYEN (*Comentarios...*, *op. cit.*, 159. orr.) arabera, sar daitezke ere pertsona juridiko-pribatuak merkatal izaera ez badute (adib., nekazaritza elkarte kolektiboak).

⁴³ *Derecho...*, *op. cit.*, 220. orr. Gipuzkoako Forua Arau Orokorrak espreski hau ezartzen du: “Ondasun eta eskubideen balioaren mugaraino erantzungo dute hartzaileek”.

⁴⁴ FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho...*, *idem*. Modu berean, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLERO: *Curso...*, *op. cit.*, 283. orr.

obligazioak erakundearenak izan behar zuten, honek suposatzen du egoera hau tributuaren legeak erakundea tributu-betebeharpekoa kontsideratzen duenean agertuko dela ⁴⁵.

e) *Zehapenak*

Artikulu honetan aipatutako elkarte eta erakundeen arau-hausteagatik bidezkoak izan litezkeen zehapenak haien ondorengoei ⁴⁶ galdutako zaizkie, aurreko apartatueta ezarritako eran, eta, *behar bada*, artikulu honen 1. apartatuan jasotakoaren arabera jarritako mugaraino (TLOren 40.5 art.) ⁴⁷. 5. puntuaren idazkera berria ⁴⁸ nahiko nahasia da. Bi interpretazio jarrai daitezke: a) zehapenetan, kasu guztietan elkarte kapitalistei zorraren inguruan jartzen den muga bera dagoela ⁴⁹; b) zehapenak zorra eskatzen den moduan galdatzea ⁵⁰; beraz bukaerako salbuespena desegin eta likidatutako erakunde eta elkarteei bazkideen erantzukizuna mugatzen dutenean aplikatuko litzateke ⁵¹. Beraz, ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA eta DAMAS SERRANOK dioten moduan kasu hauek bereizi behar dira ⁵²:

- Elkarte eta edo nortasun juridikoa duen erakundea desegina eta likidatua dagoenean: a) kideen erantzukizuna mugatzen bada, zehapenak oinordekoei eskualdatzen dira (bazkideei, partaideei edo kotitularrei) likidazio kuotaraino eta ondarezko beste jasotzeak oinordekoek hartutakoak elkarte eta erakundea desegin baino 2 urte lehenagotik, ondare soziala gutxitzen badute; b) erakundeak ez badu bazkideen, partaideen edo kotitularren erantzukizuna

⁴⁵ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; eta CASADO OLLERO, G.; *idem*.

⁴⁶ DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO eta IBÁÑEZ GARCÍA (Practicum..., *op. cit.*, 1916. orr.) ondorengo batzuk daudenean, modu solidarioan erantzun behar dutela ulertzen dute.

⁴⁷ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLEROK (*Curso...*, *op. cit.*, 284. orr.) arau hau kritikatzeko dute. Konstituzioaren arabera den eztabaidatzen dute (zehazki egiletasun eta errugarritasun printzipioak ez direlako errespetatzen), izan ere bazkide guztiek, administratzaile izan edo ez, kudeaketan parte hartu edo ez, zehapenak ordaindu behar dituzte nahiz eta arau-hastearekin zer ikusirik ez izan.

⁴⁸ 2012ko erreforma baino lehen, artikularen bukaerak honela zioen: “hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda”. Bilketa Erregelamendu Orokorren 127.6 artikulua salbuespen bat egin zuen erakundea desegin zenean likidatu gabe zegoen kasurako, TLOren 40.5 artikuluko muga ez zela aplikatuko adieraziz. ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA eta DAMAS SERRANOK (*Manual...*, *op. cit.*, 415. orr.) diote Bilketa Erregelamendu Orokorren 127.6 artikulua ez daukala mailarik TLOari horrelako salbuespen bat ezartzeko. Gaur egun, TLOren 40.5 artikularen bukaerako zatiak hau dio: “y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo”.

⁴⁹ Honela FALCÓN Y TELLAK: *Derecho...*, *op. cit.*, 220. orr.

⁵⁰ PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 418. orr.

⁵¹ Hau da, gure ustez, interpretazio zuzena.

⁵² *Manual...*, *op. cit.*, 645. orr. Modu berean DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO eta IBÁÑEZ GARCÍA: *Practicum...*, *op. cit.*, 1916. orr.

mugatzen, mugarik gabe.

- Elkartea edo erakundea nortasun juridikoarekin iraungita edo desegina bazegoen, baina likidatu gabe (adibidez, fusioa), zehapenak eragiketaren onudadunei edo ondorengoei, mugarik gabe, eskualdatuko dira ⁵³.

III. EGOITZA FISKALA

Tributu Administrazioaren harremanetan tributu-betebeharpekoa lekutzeko tokia da. Organu eskuduna (lurrealdearen aldetik) eta jakinarazpenak egin behar diren lekua finkatzen ditu ⁵⁴.

1. Pertsona fisikoak

TLOren 48. artikulua, pertsona fisikoen egoitza zehazteko, ohiko egoiliartasunaren irizpidea erabiltzen du ⁵⁵, baina ohiko egoiliartasuna zer den ez du definitzen. Kontzeptu hori Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergan biltzen da: a) urte naturalean zehar Estatu Espainiarrean 183 egun baino gehiago egon; edo b) Estatu espainiarrean, zeharka edo zuzenean, bere jardueren edo interesen gune nagusia izan ⁵⁶.

2. Pertsona juridikoak

Pertsona juridikoek egoitza sozialean dute egoitza fiskala. Halere, legeak egoitza fiskala elkartearen benetako kudeaketa administratiboa eta haren negozioen zuzendaritza dagoen lekuarekin bat etortzea nahi du ⁵⁷. Horregatik, kudeaketa eta zuzendaritza egoitza soziala dagoen lekuan ez badira gauzatzen, legeak lehendabizikoa aukeratzen du, hau da, zuzendaritza *edo* kudeaketa eramaten den lekua.

⁵³ DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO eta IBÁÑEZ GARCÍAk (*Practicum...*, *op. cit.*, 1916. orr.) 35.4 artikuluko erakundeen kasuan mugarik ez dagoela diote, baina gure ustez euren kideek beren partehartzearen arabera erantzungo dute.

⁵⁴ FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho...*, 234. orr. Betebeharpekoa egoitzaren aldaketa jakinaraztera behartuta dago (TLOren 48.3 art.).

⁵⁵ Pertsona fisikoa *nagusiki* jarduera ekonomiko batean aritzen bada, Tributu Administrazioak egoitza fiskala bezala hau kontsidera dezake: jardueraren administratibokudeaketa eta benetako zuzendaritza egiten den lekua. Leku hori ezin bada zehaztu, jarduerari lotutako ibilgetu gehiena dagoen lekua (aukera hori ezin da Foru Lurrealdeetan erabili). Horretarako, baldintza aurreko urteko PFEZan oinarri zergagarri orokorraren erdia baino gehiago jarduera ekonomikoen etekin garbiek osatzea da.

⁵⁶ GARCÍA DÍEZ, C.; MALLADA FERNÁNDEZ, C.; eta SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; *Derecho...*, *op. cit.*, 155. orr.

⁵⁷ Hau da kontseilua biltzen den lekua, erabakiak hartzen diren lekua, kontabilitate liburuak dauden tokia... (FALCÓN Y TELLA: *Derecho...*, *op. cit.*, 234. orr.).

3. Nortasun juridikorik gabeko erakundeak

Pertsona juridikoei aplikatzen diren irizpide berak dira.

4. Lurralde espainiarrean egoiliarak ez diren pertsonak edo erakundeak

Lurralde espainiarrean egoiliarak ez diren pertsona edo erakundeen kasuan, egoitza fiskala tributu bakoitzaren araudiak ezartzen duenaren arabera zehaztuko da. Ezer araututa ez dagoenean, helbidea ordezkariarena (TLOren 47. artikulua aipatzen duena) izango da. Establezimendu iraunkorren kasuan, zerga helbidea establezimendu iraunkorrari 1 eta 2 puntuetan ikusitako erregelak aplikatuta ateratzen dena izango da.

5. Ibilgetuaren baliorik handiena

Aurreko 2), 3) eta 4) -establezimendu iraunkorraren kasuan- puntuetan adierazitako irizpideak aplikatuta ezinezkoa bada zerga helbidea non dagoen zehaztea, ibilgetuaren baliorik handiena non kokatuta dagoen begiratu da.

IV. JARDUTEKO GAITASUNA

TLOren 44. artikulua arabera ⁵⁸, tributu gaietan jarduteko gaitasuna ⁵⁹ Zuzenbidearen arabera ⁶⁰ ahalmen hori dutenek izango dute. Horrez gain, jarduteko gaitasuna dute adingabekoei eta ezgaituei ere, baldin eta zergapeko jardueran aritu badezakete guraso-ahala duenaren, tutorearen, kuradorearen edo defentsari judizialaren baimenik gabe. Adingabe ezinduak hortik kanpo geratzen dira beren ezintasunak eskubide eta interesen erabilpen eta defentsan eragiten duenean ⁶¹.

⁵⁸ 1963ko TLOren 42. artikulua oso zaharkitua gelditu zen, adierazten baitzuen: “En el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la ostentan con arreglo a las normas de Derecho privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia del marido o de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela respectivamente”. 2003ko TLOra, CARBAJO VASCOk (“La capacidad de obrar en la nueva Ley General Tributaria”, *Notitia* 6/2005, 2005eko martxoaren 3. orr.) azaltzen duen bezala, Konstituziora eta Kode Zibilera egokitzen da.

⁵⁹ Jarduteko gaitasuna eragin juridikoa duten egintzak egiteko gaitasuna da (FALCÓN Y TELLA: *Derecho...*, *op. cit.*, 229. orr.).

⁶⁰ Gaur egun “Zuzenbidearen arabera” eta ez “Zuzenbide Pribatuaren arauak” esamoldea erabiltzen da. Horrela beste araudia ere kontuan hartzen da, adibidez, Zuzenbide Administratiboko eraentza.

⁶¹ Ikusi Estatuan 2010eko maiatzaren 18ko ebazpena, eta gero izan dituen aldakuntzak.

Gaur egungo araudiak Kode Zibileko figura berriak (adib., kuratela) kontuan hartzen ditu. Gainera, gaur egun ezgaitutako subjektuek Ogasun Publikoarekin harreman gehiago dituzte; harreman juridiko-tributarioak, gehienbat, ondarezko edukia dutenez, ezgaituek normalean gaitasuna dute, salbu epaiak eremu horretan ezgaitu baldin badu (adib., prodigoaren kasuan) ⁶².

Arau hau egoera hauetan pentsatzen ari da: adingabeko eta ezgaituek jarduerak tributuen arloan ondorioekin eramaten dituztenean; adib., lan harreman batzuetatik errentaren gaineko zerga ordaintzeko obligazioa sortuz (adib., zine edo teatroko aktoreak, abeslariak, dantzariak..., lan legeriak jarduera horiek 18 urte bete baino lehen baimentzen baititu) ⁶³. Azken finean, tributuen esparruan jarduteko gaitasuna Ordenamendu Juridikoko beste eremuetako jarduteko gaitasunaren ondorioa da: pertsona batek jarduteko gaitasuna ondorio zibilekin baldin badu, merkatal ondorioekin, etabar, jarduera horren ondorioz sortutako tributu-obligazioak berak bakarrik bete ditzake ⁶⁴.

V. ORDEZKARITZA

Legezko ordezkari (TLOren 45. art.), borondatezko ordezkari (TLOren 46. art.) eta pertsona edo entitate ez-egoiliarren ordezkari (TLOren 47. art.) bereizten dira.

1. Legezko ordezkari

- a) Jarduteko ahalmenik ez duten pertsonen izenean beren legezko ordezkariak arituko dira (adib., gurasoak, tutoreak...).
- b) Pertsona juridikoen izenean honako hauek arituko dira, alegia, zerga jarduerak gertatzen diren unean haien ordezkari organoen titularitatea beren esku dutenak, lege xedapen batean edo balio osoz hartutako erabaki batean hala ezarri delako (adib., administratzaile, kontseilari delegatua...).
- c) Nortasun juridikorik gabeko erakundeak: 1) euren ordezkari dutenak arituko dira baldin eta ordezkari hori behar bezala frogatzen badute; 2) ordezkari ez bada izendatu, itxuraz kudeaketaz edo zuzendaritzaz arduratzen dena; 3) horren ezean, bertako kide edo partaideetako edozein halakotzat hartuko da.

2. Borondatezko ordezkari

TLOren 46. artikulua hau adierazten du:

⁶² CARBAJO VASCO, D., “La capacidad...”, *idem*.

⁶³ VAQUERA GARCÍA, A., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* -Zuz.: I. MERINO JARA-, tecnos, 2011, 1. arg., 251. orr.

⁶⁴ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *Derecho...*, *op. cit.*, 344. orr.

1) Jarduteko ahalmena duten zergapekoak ordezkari baten bitartez aritu daitezke ⁶⁵, aholkulari fiskala izan daitekeena ⁶⁶, eta kontrakoa espresuki adierazten ez bada, administraziozko jarduera guztiak ⁶⁷ ordezkari horrekin bideratuko dira (TLOren 46.1 art.) ⁶⁸. Arau honek ordezkaritza errazten du, indarrean dagoela ulertzen baita, salbu interesatuak kontrako adierazpena egiten badu. Ereku objektiboan eta subjektiboan ez da mugarik jartzen, beraz, ordezkaritza ordezkatuak nahi duen aspektu guztietan aplikatzen da, salbu eskubide eta obligazio pertsonalisimoak badira, hauek ezin baitira ordezkartzaren objektu izan. Ordezkaria izateko jarduteko gaitasuna izatearekin aski da ⁶⁹.

2) Helegiteak edo erreklamazioak aurkezteko, horietan atzera egiteko, eskubideei uko egiteko, obligazioak tributu-betebeharpekoaren izenean hartu edo onartzeko, bidegabeko sarreraren itzulketak edo errenboltoak eskatzeko, eta lege honetako III., IV., V., VI. eta VII. tituluetan araututako prozeduretan tributu-betebeharpekoak sinatu behar duen gainerako kasuetarako, ordezkaritza bi modutan froga daiteke: Zuzenbidean baliozkoa den edozein bide erabilia -ordezkaritza modu sinesgarrian jasota uzten badu- edo, bestela, interesduna administrazio organo eskudunaren aurrean agertuta eta ordezkaria zein den adierazita (*apud acta*).

Ondorio horietarako, baliozkoak izango dira Tributu Administrazioak onartzen dituen ordezkaritza agiri normalizatuak (TLOren 46.2) ⁷⁰.

3) *Tramite hutsezko egintzetarako* ⁷¹, ordezkaritza emanda dagoela ulertuko da (TLOren 46.3 art.). *Iuris tantum* presuntzio bat da, interesatuaren alde ezarria.

⁶⁵ Ezgaituen kasuan, borondatezko ordezkaria legezko ordezkariak izendatzen du (FALCÓN Y TELLA: *Derecho...*, *op. cit.*, 231. orr.).

⁶⁶ SIMÓN ACOSTA (Lo esencial del Derecho Financiero y Tributario, Aranzadi, 2017, 165. orr.) dioen moduan, ordezkaria normalean aholkulari fiskala izaten da.

⁶⁷ Ordezkapena erreboka daiteke eta jakinarazten den unetik Administrazioarengan ondorioak sortuko ditu (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, eta CASADO OLLERO: *Curso...*, *op. cit.*, 288. orr.).

⁶⁸ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, eta CASADO OLLEROK (*Curso...*, *op. cit.*, 287. orr.) diote prozedura bakoitzak ordezkaritza onartzeari eta frogatzeari buruz arau bereziak ezar ditzakeela (adib., ikuskapen prozedura: TLOren 142.3 art.; bide ekonomiko-administratiboa: TLOren 232.4 art.). Kasu hauetan, arau bereziak kontuan hartzen dira, baina berezitasunak erregelamendu batean jartzen badira TLOren 46. artikuluko eraentzak lehentasuna du.

⁶⁹ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; eta CASADO OLLERO, G.; *Curso...*, *op. cit.*, 286. orr.

⁷⁰ Ikusi Kudeaketa eta Ikuskapen Erregelamenduaren 111.2 artikulua.

⁷¹ Prozedura bultzaten duten egintzak dira, baina ondorio sustantiborik sortu gabe (SIMÓN ACOSTA, *idem*). Adibide bat da ikuskapenaren eginbidea jakinarazten duena ikuskapena hedatuko dela beste bi epealdietara, dokumentazioa eskatuz (TEAC, 2000ko irailaren 13ko erabakia).

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, eta CASADO OLLEROK (*Curso...*, *op. cit.*, 287. orr.) esaten duten bezala, erabakitzen duen egintza ez izateak ez du suposatzen tramiteko egintza denik (modu honetan, adostasuneko aktak, aitorpenak...).

Jarduera hauetan Administrazioak botere bat edo ordezkartzaren beste dokumentu bat ezin eska dezake. Presuntzio hau hausteko interesatuak tramitea egin zuen pertsonak benetan ordezkatzaren zuela ukatzea aski du. Kasu honetan, tramitea ez egintzat joko da⁷².

4) Tributu kudeaketako gizarte laguntzaren esparruan, edo erregelamenduz ezartzen diren kasuetan, Tributu Administrazioari edozein dokumentu bide telematikoz aurkezten zaionean, aurkezlea kasu bakoitzean beharrezkoa den ordezkartzaz baliatuz arituko da. Tributu Administrazioak ordezkartza hori artikuluan honen 2. apartatuan esandako erari jarraiki frogatzeko eskatu ahal izango du, edozein unetan.

5) Aurreko 2, 3 eta 4 apartatuetan aipatutakoekin zer ikusirik ez duten jarduerak egiteko, ordezkartza erregelamenduz ezartzen den eran frogatu ahal izango da (TLOren 46.5 art.)⁷³. Badaude jarduera batzuk tramitezkoak ez direnak eta TLOren 46.2 artikuluan bildutakoak ez direnak (adib., jakinarazpenak hartu)⁷⁴. Kudeaketa eta Ikuskapen Erregelamenduak 111.4 artikuluan ordezkartza nola frogatzen den zehazten du.

6) Tributu obligazio berean titular bat baino gehiago ageri denean lege honen 35.7 artikuluan jasotakoaren arabera, ordezkartza titular horietako edozeini eman zaiola joko da, betiere kontrako adierazpen espresurik ez badago.

7) Ahalorde eza edo haren eskasia ez da oztopo izango dagokion egintza burututzat emateko baldin eta hamar eguneko epean hura aurkeztu edo akatsa zuzentzen bada. Horretarako epea administrazio organo eskudunak eman beharko du.

3. Pertsona edo erakunde ez-egoiliarren ordezkartza

Tributu Administrazioarekiko harremanen ondorioetarako, egoitza Espainiako lurraldean ez duten tributu-betebeharpekoek Estatu espainiarrean helbideratua dagoen ordezkaria izendatu behar dute lurralde horretan establezimendu iraunkorren bidez jarduten dutenean, tributu araudiak espresuki ezartzen duenean, edo egindako eragiketaren edo jardueraren ezaugarriengatik nahiz lortutako errentaren zenbatekoagatik Tributu Administrazioak hala eskatzen duenean. Beraz, pertsona edo erakunde ez-egoiliarrek Estatu Espainiarrean helbideratutako ordezkari bat izendatu behar dute Tributu Administrazioarekin harremanak izateko (TLOren 47. art.). Galdapen hau kapitalen zirkulazio askearekin bat etortzen dela kontsideratzea zaila da, nazioan inbertitzea galerazten duten tramiteak eta kostuak (ordezkaria ordaindu behar baita) suposatzen baititu⁷⁵.

⁷² FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho...*, *op. cit.*, 232. orr.

⁷³ Adibidez, aktak sinatzeko ordezkartza frogatu behar da (AGren 2011ko otsailaren 7ko epaia).

⁷⁴ FALCÓN Y TELLA, R., *idem*.

⁷⁵ FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho...*, *op. cit.*, 233. orr.