



FINANTZA ZUZENBIDEA TRIBUTU OBLIGATUAK

Irene SUBERBIOLA GARBIZU

AURKIBIDEA: I. Orokortasunak. 1. Kontzeptua. 2. Tributuen arloan jarduteko gaitasuna
II. Motak. 1. Subjektu pasiboak. 2. Sarrerak egin eta jasatera behartuta dauden pertsonak.
 3. Zergen ondorioz norbanakoen artean sortzen diren betebeharrak bete behar dituztenak
 4. Tributu zordunaren ondorengoak. 5. Tributu erantzuleak. 5.1. Sarrera. 5.2. Erantzule so-
 lidarioak. 5.3. Erantzule subsidiarioak.

I. Orokortasunak

1. Kontzeptua

Tributu obligatu dira Administrazioarekin tributu erlazio juridiko baten baitan obligatu direnak, Administrazioarekiko obligazio material edo formalak dituztelako. Zerga Foru Arau Orokorrak (aurrerantzean ZFAO) 34. artikuluan (35.goan Araban eta Gipuzkoan) tributu obligatu bezala aipatu egiten ditu pertsona fisiko, pertsona juridiko eta nortasun juridikorik gabeko entitateak. Era berean, tributu obligatutzat jotzen dira, nazioarteko asistentzia mutuoaren arabera tributu obligatu izan ahal direnak.

Artikulu berdinak zerrendatu egiten ditu tributu obligatu motak; subjektu pasiboak; ordainketak burutu behar dituzten obligatuak; partikularren arteko obligazioen arabera obligatuak; oinordekoak, erantzuleak eta subjektu pasibo izan gabe salbuespen, itzulketa edo onura fiskalen onuradurak direnak. Ildo berdinean, tributu ezberdinen foru arauetan tributu obligatu egoera eman dakieke onartu gabeko jaraunspenei, ondasun komunitateei eta nortasun juridikorik gabeko gainerako entitateei beti ere unitate ekonomiko bat osatzen baldin badute edo ondarea zergatu baldin badaiteke.

Aldi berean tributu obligatu bat baino gehiago tributu obligazio baten aurrean baldin badago, arau orokor bezala euren arteko solidaritatea aplikatzen da, hots, Administrazioa tributu obligatu bat baino gehiagoren aurrean dagoenean, bakar bati obligazioaren osotasuna eska dakioke, dagokion foru arauak ezberdina den zerbait adierazten ez badu behintzat.

2. Jarduteko gaitasuna eta legezko ordezkartza nahiz borondatezko ordezkartza

Zuzenbidearen arabera dutenez gainera, adingabeek eta ezgaituek ere badute zergen arloan jarduteko gaitasuna, hain zuzen ere ordenamendu juridikoaren arabera gurasoen ahala, tutoretza, kuradoretza edo judizioko defentsa egiten duen pertsonaren laguntzarik gabe egin ditzaketen jardueren ondoriozko zerga-harremanetan jarduteko gaitasuna. Adingabe ezgaituek, aldiz, ez dute izango gaitasun hori euren eskubideak baliarazteko eta interesak defendatzeko ezgaituta badaude.

Jarduteko gaitasunik ez duten subjektu pasiboaren ordezkari euren legezko ordezkariak jardungo dute. Pertsona juridikoen legezko ordezkari gisa zerga-jarduketak gertatzen direnean haien ordezkartza (behar bezala emandako lege-xedapen edo erabakia dela bide) duten organoen titular diren pertsonak jardungo dute.

Jarauntsi banatugabeen, ondasun erkidegoen eta, nortasun juridikorik ez dutela, ekonomi batasuna edo ondare berezia osatzen duten eta zergapetu ahal diren gainerako erakundeen legezko ordezkari gisa, haien ordezkartza dutenek jardungo dute, baldin eta





ordezkaritza hori modu fede-emailean frogatzen bada. Aitzitik, ordezkariak izendatu ez bada, itxuraz kudeaketaren edo zuzendaritzaren ardura duena hartuko da ordezkariatza eta, horren ezean, zeinahi kide edo partaide.

Bestalde, jarduteko gaitasuna duten zergapekoek ordezkari bitartez jardun ahal izango dute. Ordezkaritza izendatzen bada, geroztiko administrazio-jarduketak berarekin egingo dira, berariaz besterik adierazi ezean. Errekurtsoak edo erreklamazioak jartzeko, haietan atzera egiteko, eskubideei uko egiteko, betebeharrak zergapekoaren izenean bere gain hartzeko edo aintzatesteko, sarrera bidegabean itzulketa edo diru-itzultzeak eskatzeko eta gainontzeko tributuen aplikazio prozeduretan nahiz zehapen eta berrikuspen zergapekoak sinatu behar duen gainerako kasuetan, bi modutan egiazta daiteke ordezkariatza: zuzenbidean balio duen eta sinesgarritasunez jasota utziko duen edozein bide baliatuz; edo, bestela, interesduna bera administrazio-organo eskudunean bertaratu eta ordezkari zein den esanez. Horretarako, baliodunak izango dira prozedura jakin batzuetarako Zerga Administrazioak onesten dituen ordezkariatza-agiri normalizatuak. Gainerantzekoan, izapide huts diren egintzetan, ordezkariatza emantzat joko da. Ahalmen falta edo urritasuna gorabehera, egintza burututzat emango da, baldin eta ahal hori aurkezten bada edo akatsa zuzendu 10 eguneko epean.

Baldin eta zergak kudeatzeko herritarren laguntza dela-eta, edo erregelamenduz ezartzen diren kasuetan, Zerga Administrazioari agiriren bat bide telematikoz aurkezten bazaio, aurkezleak kasu bakoitzean beharrezko den ordezkariatza eduki beharko du. Zerga Administrazioak noiznahi eskatu ahal izango du ordezkariatza frogatzeko.

Bestalde esan, zerga-betebehar batean hainbat titular egonez gero, haietako edozein hartuko da ordezkariatza, beti ere berariaz besterik adierazi ezean.

Atal honekin amaitzeko aipatu Zerga Administrazioarekiko harremanen ondoretarako, egoitza Espainiako lurraldean ez duten zergapekoek Lurralde Historiko batean helbideratuta dagoen ordezkari izendatu behar dutela lurralde horretan establezimendu iraunkorraren bitartez jarduten badute, zergen arloko arautegiak hori berariaz ezartzen badu edo, egindako eragiketa nahiz jardueraren ezaugarriengatik edo lortutako errentaren zenbatekoagatik, Zerga Administrazioak eskatzen badu. Izendapena Zerga Administrazioari jakinarazi beharko zaio zerga konkretuaren arautegian aipatutako moduan.

3. Zerga-egoitza

Zerga-egoitza zergapekoa Zerga Administrazioarekiko harremanetarako dagoen lekua da. Tributuo obligatuaren izaeraren arabera zerga-egoitza toki ezberdinetan finkatuko da: pertsona fisikoena, ohiko egoitzan; pertsona juridikoena eta Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko gainerako erakundeena, beraien sozietate-egoitzan, baldin eta bertan zentralizaturik badaude administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori egiten den lekua hartuko da aintzat; egoitza Espainiako lurraldean ez duten pertsonen edo erakundeen zerga-egoitza non dagoen zerga bakoitzari buruzko arautegian ezarritakoaren arabera zehaztuko da eta establezimendu iraunkorren zerga-egoitza administrazio-kudeaketa edo negozioen zuzendaritza egiten den lekua izango da; sozietate zibilen eta nortasun juridikorik gabeko izakiena, kudeaketa eta zuzendaritza egiten diren lekua. Irizpide hauek aplikatuta zerga-egoitza zehaztu ezin bada, haien ibilgetuaren baliorik handiena dagoen lekua hartuko da kontuan.

Zergapekoek euren egoitza non dagoen adierazi behar diote Zerga Administrazioari. Ekonomia Itunaren 43. artikuluan xedatzen denaren kalterik gabe, aitorpenik ez bada, Zerga Administrazioak esku izango du pentsatzeko zergapekoaren egoitza errolda-oinarrian jasota dagoena dela edo hura titular legez ageri den edozein higiezin edo ustiategi ekonomikorren kokagunea. Zergapeko batek bere egoitza aldatzen duenean, Zerga Administrazioari jakinarazi behar dio hori, horretarako beren-beregi eginiko aitorpen baten bitartez. Dena





dela, berdin bete beharko da Ekonomia Itunaren 43. artikuluaaren bosgarren zenbakian xedaturikoa, eta, era berean, egoitza aldaketak ez du ondorioz izango Administrazioaren aurrean, harik eta arestixean aipaturiko zerga- aitorpena aurkeztu arte.

Zergapekoak zerga-egoitza aldatu duela jakinarazten ez badio Zerga Administrazioari arestian ezarritakoaren arabera, bien bitartean, errolda-oinarrian jasota dagoena hartu ahal izango da jakinarazpen-ondoretarako. Halaber, jakinarazpenak egiteko, indarrekotzat jo ahal izango da hark azkenengo aitorturikoa edo berak edozein zerga-dokumentutan jasozarazitakoa.

Administrazioak zergapekoen zerga-egoitza zuzendu ahal izango du egiaztapenen bidez. Kontrako frogarik egon ezean, pertsona juridikoek zerga-egoitza aldatzen badute eta aurreko edo hurrengo urtean jarduerarik egin ez badute edo jarduerari utzi badiote, aldaketarik ez dela gertatu pentsatuko da.

Zergak aplikatzeko prozeduren eta zehapen-prozeduraren ondoriozko jarduketak egiteko eskudun den zerga administrazioa zehazteko, zergapekoak zerga-egitatea edo arau-haustea egitean izan duen zerga-egoitza hartuko da kontuan.

II. Motak

1. Subjektu pasiboak

ZFAOren arabera subjektu pasibo da tributu obligazio nagusia eta honi lotutako obligazio formalak bete behar dituen tributu obligatua. Banako hau zergaduna edo bere ordezkoa izan daiteke eta, arauak kontrakorik esan ezean, lehenengoak ez du bere subjektu pasibo izaera galduko beste obligatu batzuei tributu kuota jasanarazten dienean.

Zergaduna egitate zergagarria burutzen duena da, eta ordezkoa, foru arau bidez zergadunaren ordezkari egintza egiteko betebeharra duena, betebeharrak hauek obligazio tributario nagusia eta obligazio formalak direlarik.

Ohikoena zergaduna subjektu pasiboa izatea da, izan ere, ez baitago zergadunik gabeko tributurik. Zergaduna pertsona fisikoa, pertsona juridikoa edo nortasunik gabeko entitate bat izan daiteke; zergadunaren ordezkoa aldiz, legedi bitartez zergadunaren obligazio nagusi eta formalak betetzera behartuta dagoena litzatekeenez, esan genezake errefortzu subjektua dela, Administrazioari lana errazten baitio kudeaketaren sinplifikazioa areagotuz. Gaur egun, ordezkoren presentziak geroz eta indar urriagoa du eta beste figura juridiko batzuk (adibidez atxikitzaileena) gailendu dira.

Ordezkoaren inguruan hitz egiten dugunean bi sailkapen mota desberdin behar dira. Lehenengoan atxikipen ordezkotza eta bilketa ordezkotza desberdintzen da. Bigarren sailkapenak ordezkotzaren hedadurari egiten dio erreferentzia, ordezkotza osoa eta partzialaren artean ezberdintzen. Kasu bakoitzean zein ordezko mota den jakiteko obligazio materialei eta formalei erreparatu beharko zaie eta ordezkoak obligazio horiek egindakoan ordezkatuari itzulketa eskatu ahaliko dio, foru arauak kontrakorik esan ezean behintzat.



2. Sarrerak egin eta jasatera behartuta dauden pertsonak

TFAOko 36. artikulua (37 Araban eta Gipuzkoan) aztertzen dituen tributu obligatu hauek gure zerga sisteman gero eta garrantzi gehiago dute, batez ere bilketa eta kudeaketa prozeduretan duten paperarengatik.

Tributu obligatu mota honen barruan hurrengoak ditugu, zatikako ordainketak egitera behartutakoak, atxikitzaileak eta konturako sarrerak egitera behartutakoak:

(1) Zerga bakoitzari buruzko foru arauak zerga-betebehar nagusiaren kontura zenbateko jakin batzuk sartu beharra ezartzen dion zergadunak zatikako ordainketak egin behar ditu, eta egin ere zerga-betebehar nagusia eskatu baino lehen.

(2) Pertsona edo erakunde bat atxikitzailea dela esaten da zergari buruzko foru arauaren arabera beste zergapeko batzuei egin beharreko ordainketen zenbatekoen zati bat haien zergaren kontura atxiki eta Zerga Administrazioari sartu behar badio.

(3) Pertsona edo erakunde batek konturako sarrerak egin behar dituela esaten da gauzako edo diruzko errentak ordaintzen baditu eta foru arau bidez zergaren baten konturako sarrerak egin behar baditu.

3. Zergen ondorioz norbanakoen artean sortzen diren betebeharrak bete behar dituztenak

Zerga Foru Arau Orokoren 37 artikulua (36 artikulua Araba eta Gipuzkoan) jasanarazpena zer den definitu egiten du. Ildo honetan, artikulua horren baitan jasanarazpena foru arau bidez ezarritakoaren arabera zerga-kuota beste pertsona edo erakunde bati jasanarazi behar dionak egin behar du. Zentzu honetan jasanarazpena foru arau bidez ezarritakoaren arabera zerga-kuota jasanarazi behar zaion pertsonak edo erakundeak jasan behar du, eta, ondorioz, jasanarazia foru arauan besterik xedatu ezean, kargatutako eragiketen destinatarioa izango da. Kuota jasanarazten zaionak ez du Zerga Administrazioari ezer ordaindu beharrik, baina subjektu pasiboari jasanarazitako kuotaren zenbatekoa ordaindu behar dio.

Jasanarazpenarekin batera ZFAOk atxikipena ere jasotzen du, foru arauetan ezarritakoaren arabera atxikitzaileak zerga-atxikipenak aplikatu beharreko zenbatekoak jasotzen dituen pertsonak edo erakundeak jasan behar duela esanez. Atxikipena jasotako ordainak diruzkoak diren burutzen den moduan, jasotzen dena gauzako errenta bat denean, errenta horren zioz zergen kontura egindako sarrerak jasan beharra ezarri ahal izango zaie errenta horien jasotzaileei, bai eta, bidezkoa denean, errenta horien ordaintzaileek beraien zenbatekoa jasanarazi beharra ere.

4. Tributu zordunaren ondorengoak

ZFAOk bi oinordeko mota desberdintzen ditu, pertsona fisikoen oinordekoak eta pertsona juridikoen oinordekoak.

Lehenengoekin abiatuz, tributu obligatua hiltzen bada, oraindik bete gabe dauden tributu obligazioak bere oinordekoei jaraunsiko zaizkie legedi zibilak dituen arauari kalte egin barik, eta, batez ere Euskal Zuzenbide Zibilar buruzko 2015eko ekainaren 25eko 5/2015 Legeko 21. artikuluan erantzukizunari dagokionez aipatzen den muga kontuan hartuta.

Jaraunspena legatuen bidez banatzen bada eta zati alikuotaren legatuak ezartzen badira, zerga-betebeharrak jaraunleentzat ezarritako baldintza berberetan eskualdatuko zaizkie legatu-hartzaileei.

Pertsona juridikoen oinordekoekin gertatzen ez den bezala, pertsona fisikoen oinordekoen kasuan, hildakoaren tributu zehapenak ez dira inolaz ere eskualdatuko. Halaber,



erantzulearen betebeharra ere ez da eskualdatuko, hil baino lehen erantzukizuna deribatze erabakia jakinarazten denean izan ezik.

Zerga-zorra likidatu gabe egon arren kausatzailea hiltzen denean, sortutako zerga-betebeharrak oinordekoei eskualdatuko zaizkie; hala gertatzen denean, oinordeetako edozeini zuzenduko zaizkio jarduketak. Era berean, jaraunspena banatugabe dagoen bitartean, kausatzailearen ordezkariak bete beharko ditu haren zerga-betebeharrak. Honela, Administrazioak kausatzailearen zerga-betebeharrak zenbatekotzeko, zehazteko eta likidatzeko egiten dituen jarduketak jaraunspen banatugabearen ordezkariarekin burutu edo jarraitu beharko dira eta prozedura amaitutakoan oraindik ez badira jaraunseak ezagutzen, likidazioak jaraunspenaren izenean egingo dira. Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren kasuan, haren administratzaileak bete beharko ditu zerga-betebehar materialak zein formalak.

Tributu obligatua pertsona fisiko bat ez denean oinordekoaren tributu erantzukizuna entitatearen izaeraren baitakoa da. Zentzu honetan, nortasun juridikodun sozietate edo erakunde bat desegiten eta likidatzen bada eta legeak bazkideen, partaideen edo titular-kideen ondasun erantzukizuna mugatzen badu, haiei eskualdatuko zaizkie bete gabeko zerga-betebeharrak eta, hala, betebehar solidarioa izango dute. Betebehar horrek badu, ordea, muga bat: bazkide, partaide edo titular-kideen likidazio-kuotaren balioa eta sozietatea desegin edo konkurtsoaren adierazpena geratu aurreko (lehenago izan bada) lau urteetan jasotzen dituzten ondareak, baldin eta betebeharrotan erantzun beharko lukeen sozietate-ondarea gutxitzen badute.

Bestalde, nortasun juridikodun sozietate edo erakunde bat desegiten eta likidatzen bada, eta legeriak bazkideen, partaideen edo titular-kideen ondasun erantzukizuna mugatzen ez badu, bete gabeko zerga-betebehar guztiak horiei eskualdatuko zaizkie, eta solidarioki bete beharko dituzte.

Likidaziorik gabe azkentzen edo desegiten dena izaera juridikoa duen sozietate bat edo erakunde bat bada, bete gabeko zergabetebeharrak oinordeko pertsona edo erakundeei edo eragiketaren onuradun direnei eskualdatuko zaizkie eta arau hau izaera juridikoa duen sozietate edo erakunde baten aktibo eta pasibo osoa lagatzen denean ere aplikatuko da. Fundazioak desegiten direnean, bete gabe uzten dituzten zerga-betebeharrak ondasunen eta eskubideen destinatarioei eskualdatuko zaizkie eta hauek haien erantzule izango dira, baliorearen mugarekin.

Desegiten direnak jaraunsi banatugabeak, ondasun erkidegoak eta, nortasun juridikorik ez dutela, ekonomi batasuna edo ondare bereziaz osatzen duten eta zergapetu ahal diren gainerako erakundeak direnean, bete gabe utzi dituzten zerga-betebeharrak oso-osorik eskualdatuko zaizkie partaideei edo titular-kideei. Ildo honetan, “alkar-poderosoaren” menpeko jaraunsiak edo testamentu-ahalordea noiz baliatu zain dauden zerga-betebeharrak testamentu-ahalordea erabiltzeagatik edo hura azkentzeko beste arrazoiengatik jaraunse izendatutako pertsonari egotziko zaizkie.

Pertsona fisikoen oinordekoekin gertatzen zen lez, sozietatearen edo erakundearen nortasun juridikoa iraungi edo desegiten denean zerga-zorra likidatu gabe egoteak ez du eragotziko sortutako zerga-betebeharrak oinordekoei eskualdatzea eta tributu jarduketak hauetako edozeinekin egin ahal izango dira. Dena den, pertsona fisikoen oinordekoekin gertatzen zenetik aldentuta sozietateei eta erakundeei arau-hausteengatik ezartzen zaizkien zehapenak beraien oinordekoei eskatu ahal izango zaizkie, kasuan kasu entitate arau haulek duen izaeraren baitan esandakoaren arabera.



5. Tributu erantzuleak

5.1. Orokortasunak

Foru arau bidez ezarrita, zordun nagusiak ez diren beste pertsona edo erakunde batzuk ere izan daitezke zerga-zorraren erantzule, solidario zein subsidiario. Honela, subjektu pasibo; konturako ordainketak egitera behartuak, tributuen zioz partikularren arteko obligatuak, subjektu pasibo ez diren salbuespen kasuen onuradunak eta ondorengoak ez direnak ere, arauak honela adierazten duenean, tributu zorra pairatu beharko dute, bere gain hartu beharko dute beste zordun nagusiarekin (pertsona fisiko, juridiko edo pertsonalitate juridikoa ez duen entitatearekin).

Zentzu honetan esan daiteke subjektu hauek berme handiagoa ematen diotela Tributu Administrazioari; ez dute egitate zergagarria gauzatzen eta subjektu pasiboen ondoan kokatzen dira, baina subjektu pasibo ez direnez ez dute tributuen obligazio akzesoriorik ez eta izaera formala duen obligaziorik asumituko.

Tributu erantzuleak bi motatakoak izan daitezke, solidarioak eta subsidiarioak. Foru arauak kontrakorik esaten ez badu, erantzukizuna subsidiarioa izango da.

Erantzukizunak tributu obligatu nagusiari borondatezko aldian eskaturiko zerga-zor osoa soilik hartuko duen arren, erantzuleak borondatez ordaintzeko ematen zaion aldian sarrera egiten ez badu, ordainarazpen-aldia hasiko da eta bidezko errekareruak eta interesak eskatuko zaizkio.

Foru arau batean kontrakorik esaten ez bada behintzat, orohar erantzukizunean ez dira zehapenak sartuko.

Erantzule izateko ezinbestekoa da aurretiaz administrazio-egintza bat burutzea, erantzukizun-adierazpena, ZFAOk horretarako ezarritako prozedurarekin bat etorriz. Erantzukizunaren adierazpenaren prozedura ofizios hasiko da, hain zuzen ere interesdunari, entzunaldiaren izapidean, espedientea eskuragarri duela adierazten dion komunikazioaren bitartez. Izapide hau bete eta gero, bidezkoa bada, prozedura amaitutzat joko duen administrazio-egintza emango da. Erantzukizuna, likidazioa egin edo autolikidazioa aurkeztu osteko edozein unetan adierazi ahal izango da, foru arauak besterik xedatu ezean. Erantzuleen aurretiazko entzunaldiak ez du eragotziko izapidearen aurretik alegazioak aurkezteko eskubidea, ez eta euren ustez beharrezkoa den dokumentazioa aurkezteko eskubidea ere. Erantzukizuna adierazteko egintza erantzulei jakinaraziko zaie gutxienez honako edukiarekin: erantzukizun-adierazpenaren gaineko erabakiaren testu osoa (gaitzen duen egitatea eta berorrek biltzen dituen likidazioak adieraziz); egintza horren aurka erabil daitezkeen inpugnazio-bideak, zein organoren aurrean aurkeztu behar diren eta aurkezteko epea; erantzuleari eskatutako zenbatekoa ordaintzeko lekua, epea eta modua.

Erantzulea ados ez dagoenean erantzukizun-adierazpenarekin, honen gaineko erabakiaren aurka jarritako errekurso edo erreklamazioan, gaitzen duen egitatea eta berorrek biltzen dituen likidazioak aurkaratu ahal izango ditu. Hala ere, errekurso edo erreklamazio hauen ebazpenaren ondorioz ezin izango dira berrikusi beste zergapeko batzuen likidazio irmoak: errekursoa edo erreklamazioa aurkeztu duenaren betebeharraren zenbatekoa soilik berrikusi ahal izango da.

Erantzukizuna adierazteko prozedurako jarduketak sei hilabete igaro baino lehen amaitu behar dira, zergapekoari prozeduraren hasiera jakinarazten zaionetik aurrera zenbaituta. Aldi hori konputatzean ez dira kontuan hartuko interesdunari egotzi dakizkiokeen luzatzeak. Gehieneko epe horretan erantzukizun-adierazpenaren administrazio-egintza ematen ez bada, prozedura ez da iraungiko, hau da, aurrera egingo du amaitu arte, baina Zerga Administrazioak ordainketa eskatzeko duen ahalaren preskripzioa ez da etengo erantzulearen aurka gauzatutako jarduketaren ondorioz. Kasu honetan, jarduketei berriz ekiten zaizkionean, erantzuleari formalki jakinarazita, preskripzioa etentzat joko da.



Erantzuleek zordun nagusiak dirua itzultzeko eskubidea dute, legeria zibilean ezarritakoaren arabera.

5.2. Erantzule solidarioak

ZFAOren arabera, hurrengo pertsona edo erakunde hauek izango dira zerga-zor osoaren eta, hala denean, zehapenen erantzule solidarioak:

(1) Zergen arloko arauen bat hausten dutenak edo horretan modu aktiboan laguntzen dutenak. Aurrekoa kontutan edukita erantzule solidario izango dira jarauntsi banatugabeak, ondasun erkidegoak eta, nortasun juridikorik ez dutela, ekonomi batasuna edo ondare berezia osatzen duten eta zergapetu ahal diren gainerako erakundeen partaideak edo titularkideak, bakoitza bere partaidetzaren proportzioan.

(2) Halaber, ustiapen edo jarduera ekonomikoen titulartasunean edo jardunean zehinahi kontzepturen zioz oinardeko diren pertsona edo erakundeak aurreko titularrak jardunean sortzen diren zerga-betebeharren eta zehapenen erantzule solidarioak izango dira. Erantzukizunean egindako edo egin beharreko atxikipenak eta konturako sarrerak ez sartzearen ondoriozko betebeharrak ere sartuko dira. Hala ere, ustiapen eta jarduera ekonomikoen titulartasuna eskuratu nahi dutenek erantzukizun hau mugatu ahal izango dute jardunaren ondoriozko zergen, zehapenen eta zerga-erantzukizunen ziurtagiria xehekatua eskatuta ziurtagi horretan azaltzen diren zorrak, zehapenak eta erantzukizunak baizik ez dira sartuko. Ziurtagirian ez bada aipatzen zorrik, ez zehapenik, ez erantzukizunik, edo hiru hilabetetako epean ematen ez bada, eskuratzailerak ez du edukiko o erantzukizunik. Modu honetan ezarritako erantzukizuna ezin izango da aplikatu kasu hauetan:

(a) Elementu bakarra eskuratzen denean; salbuespena dago: elementua pertsona edo erakunde batek nahiz batzuek eskuratzea eta horri esker ustiapenak edo jarduerak, edo haren adarretako batek, aurrera egitea.

(b) Oinordetza heriotzagaratik gertatzen denean; honelako kasuetan pertsona fisikoaren oinordetzaren inguruan arestian aipatutakoa izango baita aginduzko.

(c) Zordun konkurtsatu baten ustiapen edo jarduera ekonomikoa eskuratzen denean, baldin eta konkurtsu-prozedura batean eskuratu zuten bada.

(3) Era berean, oraindik ordaintzeke dauden atxikipenak egin dituzten erakundearen erantzule solidario izango dira: izatezko zein zuzenbideko administratzaileak; gutxienez kapitalaren %20ko partaidetza zuzena edo zeharkakoa duten bazkideak; erkide edo partaideak; ezkontideak; izatezko bikoteak (Izatezko bikoteak arautzen dituen 2003ko maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratuak), eta ezkontide zein bikotekideen aurreko nahiz ondoko ahaideak (bigarren graduraino). Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineko Zergaren autolikidazioetan atxikipen horiek direlaeta kenduriko zenbatekoen erantzule izango dira haiek guztiak. Baldin eta atxikitako zenbateko horien zati batuen sarrerak egin badira, ordaintzeko geratzen den zorra atxikitako bakoitzari dagokiola joko da, proportzionalki.

(4) Pertsona juridikoen benetako kontrola (osoa edo partziala, zuzenkoa edo zeharkakoa) duten pertsona edo erakundeak; edo pertsona juridiko horien zuzendaritza borondate berdina duten pertsona edo erakundeak; edo zergadunen benetako kontrolaren (osoa edo partzialaren) pean dauden pertsona edo erakundeak; edo zergadun horien zuzendaritza borondate berdina duten pertsona edo erakundeak. Erantzukizun solidarioa batzuen zein besteen zerga-zor eta zigorreatatik izango da. Lerro hauetan adierazitako aplikatzeko, egiaztatua egon behar da pertsona edo erakunde horiek gehiegikeriaz edo iruzurrez sortu edo erabili direla, Herri Ogasunaren aurrean ondare erantzukizun unibertuala saihesteko.

(5) Era berean, honako pertsona edo erakunde hauek ordaintzeke dagoen zerga-zorraren eta ezartzen diren zehapenen ordainketaren erantzule solidarioak izango dira,



Zerga Administrazioak bahitu edo besterendu dituen ondasun eta eskubideen balioaren mugarekin:

(a) Zerga Administrazioaren jarduketa eragozteko asmoarekin, zerga ordaindu behar duenaren ondasunak edo eskubideak ezkututzen edo eskualdatzen dituztenak edo horretan laguntzen dutenak.

(b) Erruz edo arduragabekeriak enbargo-aginduak betetzen ez dituztenak.

(c) Enbargoaren, kautelazko neurriaren edo bermearen eraketaren berri izan arren, enbargatutako ondasunak edo eskubideak, edo kautelazko neurria edo bermea ezarrita duten ondasunak edo eskubideak kentzen laguntzen dutenak, edo hori eragozten ez dutenak.

(d) Zordunaren ondasunak gordetzen dituzten pertsonak edo erakundeak, enbargoaren jakinarazpena jaso ondoren haiek kentzen laguntzen badute edo hori eragozten ez badute.

(6) TFAOak ezarritakoez gainera, foru arau bidez erantzukizun solidarioko beste kasu batzuk ezarri ahal izango dira.

Erantzukizun solidarioa eskatzeko prozedura hauetako bat izango da, kasuan kasukoa:

(1) Erantzukizuna zorra borondatez ordaintzeko aldia amaitu aurretik adierazten bada eta erantzuleari jakinarazten bazaio, nahikoa izango da aldi hori igarotakoan ordaintzeko eskatzea.

(2) Gainerako kasuetan, zorra borondatez ordaintzeko aldia amaitutakoan, organo eskudunak erantzukizuna adierazteko egintza emango du eta erantzuleari jakinaraziko dio.

5.3. Erantzule solidarioak

Erantzukizun subsidiarioaren kasuan, erantzukizun-adierazpenarenekin batera aurretik zordun nagusia eta erantzule solidarioak kobraezinak direla adierazi beharko da.

Ondoko pertsona edo erakunde hauek izango dira zerga-zorren erantzule subsidiarioak:

(1) Erantzule solidario ezberdinen lehenengo kasuan adierazitakoa eragotzi gabe, pertsona juridikoen egitatezko edo zuzenbidezko administratzaileak, baldin eta, zergen arloko arau-haustea egin ondoren, zerga-betebeharrak eta eginbeharrak betetzeko beharrezko egintzak egiten ez badituzte, ardurapean dituztenei betebeharrak ez betetzen utzi badiete edo arau-haustea ahalbidezko erabakia hartu badute. Zehapenak ere sartuko dira beraien erantzukizunean.

(2) Jarduerak egiteari uzten dioten pertsona juridikoen egitatezko edo zuzenbidezko administratzaileak, jarduera horien ondorioz sortu eta jarduerari uztean bete gabe dauden zerga-betebeharrei dagokienez, baldin eta ordaintzeko egin beharrekoa egin ez badute edo ez ordaintzeko erabakia hartu badute edo horretarako neurriak aplikatu badituzte.

(3) Konkurtso-administrazioaren kideak eta erakunde eta sozietateen likidatzaileak, oro har, baldin eta egoera horiek gertatu aurretik sortutako zerga-betebeharrak, zergapekoei egotzi ahal zaizkienak, erabat betetzeko beharrezko kudeaketak egiten ez badituzte. Konkurtsoa deklaratu osteko zerga-betebeharrei eta zehapenei dagokienez, konkurtso-administratzaileek adminis-tratzaile gisa erantzungo dute noiz eta administratzaile eginkizunak esleitu zaizkienean. Orobat izango dira zerga-betebeharron arduradun, baldin eta betebeharrak baino lehentasun handiagoa ez duten hirugarrenen kredituak ordaintzen badira. Erantzukizun horren muga, dena dela, behar ez zela ordaindutako zenbatekoak izango dira.

(4) Foru arau bidez zerga-zorra ordaintzeko xedatutako ondasunen eskuratzzaileak.

(5) Beren jarduera ekonomiko nagusiari dagozkion lanak edo zerbitzuak kontratatu edo azpikontratatu dituzten pertsonak edo erakundeak, langilei, profesionali edo beste enpresari batzuei jasanarazi behar zaizkien zergekin edo atxiki behar zaizkien kopuruekin zerikusia duten zerga-betebeharrak direla-eta, kontratatu edo azpikontratatu diren lanei edo



zerbitzuei dagokien aldetik. Erantzukizuna hau ezingo da eskatu kontratistak edo azpikontratatistak ordaintzaileari zerga betebeharrak egunean dituela egiaztatzen duen ziurtagiria aurkeztu dionean. Agiri hori Zerga Administrazioakemango du, hain zuzen ere, kontratazioari edo azpikontratazioari dagokion faktura bakoitza ordaindu aurreko 12 hilabeteetan zehar. Erantzukizuna kopuru baten gainean baino ez da izango: kontratistak edo azpikontratatistak ordaintzaileari zerga bete-beharrak egunean dituela jasotzen duen ziurtagiria aurkeztu gabe ordaindutakoaren gainean, edo aurrekoziurtagiria eman zenetik hamabi hileko epea igaro eta ziurtagiria berri gabe ordaindutakoaren gainean. Zerga Administrazioak ziurtagiria eman edo ukatuko du. Horretarako, hiru eguneko epea izango du kontratistak edo azpikontratatistakeskaera egiten duenetik, eta eskatzen dizkioten ziurta-giriaren kopiak eman beharko ditu. Kontratistak edo azpikontratatistak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga edo Sozietateen gaineko Zerga aurkeztu behar dituenean eskatu ahalko du ziurtagiria. Kasu horretan, Zerga Administrazioak arauetanzehaztutako prozedura eta epeen arabera eman edo ukatuko du ziurtagiria.

Aurreko kasu horietatik at, langile, profesional edo beste enpresario batzuei ordainarazi jasanarazi beharreko tributuetatik edo atxiki beharreko zenbatekoetatik eratortzen diren zerga-zorren erantzule subsidiario izango dira zor horien deklarazioa eta sarrera egin behar duten pertsona juridikoen izatezko edo zuzenbideko administratzaileak, baldin eta zerga-kontzeptu horiei dagozkien sarrerarik gabeko autolikidazioak aurkezten badira eta modurik baldin bada egiaztatzeko aurkezpen horren arrazoia ez dela autolikidazioaren xede den zerga-betebeharra betetzeko egiazko asmo bat. Erantzukizun horri dagokionez, autolikidazioaren aurkezpena sarrerarik gabe egin dela joko da, baldin eta, aurkezturiko autolikidazio guztien edo batzuen sarrera partzialak egin arren, horien zenbateko osoak ez badu gainditzen urte naturalean zehar tributuko kontzeptu bakoitzarengatik autolikidaturiko eta sartu beharreko kuota guztien baturaren %50a. Zerga-betebeharra benetan betetzeko asmorik ez dela joko da, baldin eta hirugarren batzuei dagozkien kredituak ordaintzen badira, nahiz eta haiek lehentasunik izan ez eta haien epea betebeharrak sortu edo galdagarri bilakatu zireneko data baino geroagokoak izan.

Era berean, foru arau bidez erantzukizun subsidiarioko beste kasu batzuk ezarri ahal izango dira.