



FINANTZA ZUZENBIDEA

HARREMAN JURIDIKO-TRIBUTARIOA ETA TRIBUTU-BETEBEHAR NAGUSIA

Ines Maria BURLADA ETXEBESTE
Jose Luis BURLADA ETXEBESTE

AURKIBIDEA: I. Tributuaren prestazioak: harreman juridiko-tributarioa. II. Tributu kredituaren xedaezintasuna eta obligazioaren indargabeezintasuna. III. Tributu-betebehar nagusia.

I. Tributuaren prestazioak: harreman juridiko-tributarioa

1963ko TLOak harreman juridiko-tributarioaren kontzepturik ez zuen biltzen. 2003ko TLOak 17.1 artikuluan honela definitzen du: «Harreman juridiko-tributarioa¹, tributuaren aplikazioagatik sortzen diren obligazio² eta betebeharren³, eskubide⁴ eta ahalmenen⁵ multzoa da». Epigrafe honek egoera juridiko ezberdinak biltzen ditu, bakoitza bere aurrepostu propioarekin, objektu eta eduki bereziekin eta subjektu ezberdinekin⁶.

TLOren 17.2 artikulua araber, harreman juridiko-tributariotik tributu-betebeharpekoarentzat eta Administrazioarentzat betebehar materialak eta formazkoak erator daitezke; hauek ez badira betetzen, baita zehapenen ezarpena ere.

TLOak 17.3 artikulua betebehar materialak eta formazkoak aipatzen ditu. Betebehar materialak dira: tributu-betebehar nagusia (kuota ordaindu), konturako ordainketak⁷, tributuaren ondorioz partikularren artean ezarritakoak⁸ eta osagarriak⁹. Beraz, betebehar materialak TLOak harreman juridiko hauekin identifikatzen ditu: euren edukia Administrazioari diru zenbateko bat ematea denean (eta alderantziz, Administrazioak partikular bati dirua itzuli behar dioenean)¹⁰. Formazko betebeharrak TLOren 29. artikuluan bildutakoak dira (tributu araudiak, diruzko izaerarik gabe, tributu-betebeharpekoak ezarritakoak dira)¹¹.

¹ PÉREZ ROYOK dioen bezala (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Thomson Reuters, 2015, 140. orr.), harreman juridiko-tributarioaren edukia betebehar materialez (sarrera egin), formazko betebeharrez eta, behar bada, ezarritako zehapenez eratuta dago.

² Adibidez, tributua ordaintzea.

³ Adibidez, agiriak aurkeztea.

⁴ Adibidez, subjektu batek egin behar ez zuen sarreraren bat egiten badu, itzulketa eskatzeko eskubidea dauka.

⁵ Adibidez, Administrazioak premiamentu-prozedura erabilia zorra kobra dezake.

⁶ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, tecnos, 25. arg., 2014, 236. orr.

⁷ TLOren 23. artikulua araber, tributu-betebehar nagusiaren kontura ordaintzeko betebeharra hauxe da: ordainketa zatikatuak egitera behartutakoak, atxikitzaileak edo konturako-sarrerak egin behar dituenak zenbateko bat ordaintzea Tributu Administrazioari.

⁸ TLOren 24. artikulua dio: Tributu-betebeharpekoen artean galdagarria den tributu-prestazio bat dagoenean esaten da partikularren artean tributuaren ondoriozko betebeharrak sortzen direla. Besteak beste, jasanarazpen, atxikipen edo konturako-sarrerekin zer ikusirik duten egintzen ondorioz sortzen direnak mota honetako betebeharrak dira.

⁹ TLOren 25.1 artikulua adierazten du: «Honako hauek hartzen dira betebehar osagarritzat: berandutzakorritua, aitorpena epez kanpo aurkezteagatik ezartzen diren errekariguak eta epe exekutiboko errekariguak ordaintzekoak, eta lege bidez ezartzen diren gainerakoak»; eta TLOren 25.2 artikulua azpimarratzen du tributu-zehapenak ez direla betebehar osagarritzat hartzen. Beraz, zehapenak ez dira zorraren barnean sartzen (TLOren 58.3 art.).

¹⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *idem*, 237. orr.

¹¹ Zentsu aitorpenak aurkezteko betebeharra, jarduera edo eragiketa enpresarial eta profesionala egiten edo egingo dituzten pertsona edo entitateek edo atxikipenari lotutako etekinak ordaintzen dituztenek bete beharrekoa; tributu izaera duten edo tributu alorrean garrantzitsuak diren harremanetan identifikazio fiskaleko





Formazko betebeharrak partikularren betebegar juridiko publikoak dira eta euren edukia ez da diruzkoa. Betebehar materialak, ondarezko prestazio publikoak izanik (ikus Kontitutzioaren 31.3 art.), euren osagai nagusiak bakarrik legeak ezarri eta eraendu ditzake (bakarrik legeak defini ditzake bere egitatezko aurrepostua, behartutako subjektuak eta zenbatekoaren osagaiak). Aldiz, formazko betebeharrak, diruzko izaerarik ez dutenez, ez daude Kontitutziozko printzipio horren menpe eta, beraz, erregelamenduaren bidez arau daitezke¹².

Artikulu berak, 4. epigrafean¹³ dio: Elkarren laguntzaren barruan, tributu-betebeharrak ezarri ahal zaizkie tributu-betebeharpekoiei, haien objektua edozein dela ere. Tributu-betebeharpekoek ez badituzte betebeharrok betetzen, legean zehazten diren tributu-zehapenak ezar daitezke.

Azkenean, TLOren 17.5 artikulua azpimarratzen du partikularren arteko egintzek edo hitzarmenek ezin dituztela tributu-betebeharraren osagaiak aldatu. Administrazioaren aurrean ez dute eraginik izango; bakarrik ondorio juridiko pribatuak izango dituzte.

PÉREZ ROYOK egoera ezberdin hauek Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren adibidearekin azaltzen ditu. Urtean zehar errenta lortzen duen pertsona fisikoa subjektu pasiboa da, egitate zergagarritik eratorritako betebeharra ordainduz. Urtean zehar, konturako ordainketa gisa, subjektu pasiboak (profesionala edo enpresaria bada) zenbateko bat aurreratu behar du (hiruhilekoaren irabazietatik); edo -beste baten kontura lan egiten badu- atxikipenak jasatera behartuta dago (atxikipenak eta euren sarrerak ordaintzaileak egiten ditu). Tributu sarrera horiek ordaintzailearentzat edo subjektu pasiboarentzat formazko betebeharrak dakartzate.

Tributu-betebehar nagusiaren kasuan subjektu pasiboak hurrengo urtean aitopenlikidazioa egin behar du, lehenagotik egindako konturako ordainketak kenduz (berak gauzatuak, atxikipenak, eta konturako sarrerak -gauzetan egiten diren ordainketen kasuan-). Ateratzen den zenbatekoa positiboa bada, diru-sarrera egin behar da. Negatiboa bada (konturako ordainketek zorraren zenbatekoa gaintzen dute), gaintzaren itzulketa eskatzeko eskubidea badu.

Bestalde, subjektuak errakuntza material bat egin dezake, behar zena baino diru gehiago sartuz, edo bi aldiz ordainduz. Kasu hauetan, Administrazioak egin behar ez zen sarrera itzuli behar du.

Betebehar materiala (dirua ordaindu) ez bada zuzen egiten, betebegar osagarriak sortzen dira: berandutza-korrituak eta errekarju ezberdinak. Ordainketa, epea kanpo baina modu espontaneoan (Administrazioaren errekerimendurik hartu gabe) egiten bada, atzerapena kontuan hartuta, errekarju ezberdinak ezartzen dira. Betebeharren-aldiaren hasierak ere bere ondorioak ditu: betebeharren-aldiko errekarjuak sortzen dira (% 5a, % 10a eta % 20a). Eta Administrazioa bera bada itzulketak egiten atzeratzen dena, berandutza-korrituak ordaindu behar ditu.

Aitorpenak egiteko formazko betebeharrez gain, beste formazko betebeharrak daude: ordainagiriak egin eta gorde, kontabilitatea eta errekarju fiskalak eraman, etabar. Betebehar materialak eta formazkoak kontrolatzeko, legeak kontrol prozedurak ezartzen ditu. Hauen inguruan ere formazko betebeharrak sortzen dira (adib., errekerimenduak bete, ikuskapenak jasateko betebeharra, datuak eman behar dira...). Hirugarrenek ere formazko betebeharrak dituzte, bereziki informazio betebeharraren inguruan (adib., ikuskapen proze-

zenbakia eskatu eta erabiltzeko betebeharra; aitorpenak eta autolikidazioak aurkezteko betebeharra; kontabilitate eta errekarju liburuak eraman eta gordetzeko betebeharra; zerga ikuskapenak eta egiaztapenak errazteko betebeharra; fakturak edo ordezeko agiriak egin eta emateko betebeharrak; etabar.

¹² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *ibidem*.

¹³ 20/2011 Dekretu-legeak (abenduaren 30eko) gaineratua. Ikusi TLOren 29 bis eta 177 bis -eta hurrengoak-artikuluak. FERNÁNDEZ AMOR (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General* -Zuzendaria: I. MERINO JARA-, tecnos, 6. arg., 2017, 319. orr.) adibide gisa jartzen du TLOren 93. artikulua informazio emateko obligazioa, TLOren 177 ter artikulutik eratorritakoa.





dura batean subjektu pasibo baten kontu korranteak aztertu behar badira, bankua laguntzera behartuta dago). Kontrol ihardueretan, Administrazioak arau-hauste bat (tributu arau-hauste gisa tipifikatua) gertatu dela ikusten badu, prozedura zehatzailea martxan jarriko du bukaeran zehapena ezarriz.

Jarduera guzti hauen inguruan bide administratiboan eta judizialean gatazkak sor daitezke. Normalean, helegitea jartzeak egintzaren exekuzioa ez du eteten, horretarako bermeak eman behar dira (orokorrean, banku abala), subjektuarentzat kostu bat suposatuz. Gero, errekursoaren erabakia subjektuaren aldekoa bada, Administrazioak kostu horiek itzuli behar dizkio.

PÉREZ ROYOK¹⁴ TLOren 17. artikulua honela sailkatzen du:

A) *Subjektu pasiboak eta beste tributu-betebeharpekoek bete beharreko betebehar materialak*

1) Betebehar nagusia edo egitate zergagarria gauzatzeagatik eratorritakoa; kuota ordaindu.

2) Konturako ordainketak egin; hau da, zatikako ordainketak, atxikipenak eta konturako sarrerak (TLOren 17.3 art.).

3) Partikularren arteko obligazioak. Honela, adibidez, BEZaren kasuan subjektu pasiboa behartuta dago kontsumitzaileari jasanarazpena egitera. Eta Pertsona Fisikoen Errentaren Gaietako Zergan subjektu pasiboa behartuta dago atxikipenak jasatera (TLOren 17.3 art.).

4) Osagarriak diren obligazioak: berandutza-korrituak eta errekaruak.

B) *Administrazioak bete beharreko betebehar materialak*

Itzulketak egiteko betebeharrak eta bermeen kostuak ordaintzea dira.

1) Tributuaren araudiaren ondorioz itzulketak egiteko betebeharrak. Betebehar hau gertatzen da ordaindu behar den kuota konturako ordainketen bidez ordaindutakoa baino txikiagoa denean.

2) Zor ez ziren sarreraren itzulketa. Subjektu pasiboak egin behar ez zuen sarreraren bat gauzatzerakoan (adib., bi aldiz ordaindu zorra edo preskribatutako zorra ordaindu) sortzen da edo behar zena baino gehiago ordaindu zuenean.

3) Subjektu pasiboarentzat abalak edo beste bermeak suposatzen duten kostuen itzulketa. Subjektu pasiboak helegite administratibo bat jarri ondoren egintzaren exekuzioaren etendura lortzen duenean sortzen da. Orokorrean aurkaratutako egintzaren etendura lortzeko banku abala edo beste bermeren bat eman behar da eta horrek berari diruzko kostu bat suposatzen dio. Gero helegitea irabazten badu, Administrazioak kostu hori itzuli behar dio.

C) *Tributu-betebeharpekoak bete beharreko formazko betebeharrak*

TLOren 29. artikulua bildutakoak dira (adib., aitopenak egin).

D) *Prozeduraren aldetik, Administrazioak bete beharreko betebeharrak*

Administrazioak hasitako prozedurak bultzatu behar ditu, espreski erabaki eta jakinarazi ebazpenak, etabar.

II. Tributu kredituaren xedaezintasuna eta obligazioaren indargabe-zintasuna

Administrazioak bere kreditua exekutatu behar du, ezin dio uko egin, bere kreditua ezin dio prezioaren ordean hirugarren bati eskualdatu, eta subjektu pasiboa aldatzea ezin du onartu. Bere arrazoia da Administrazioak interes publikoa babestu behar duela. Horregatik, Administrazioak *legean* subjektu pasiboa agertzen denari tributua eskatu behar dio. Partiku-

¹⁴ *Idem.*



larrek elkarren artean egindako hitzarmenek bakarrik ondorio pribatuak dituzte, harreman juridiko tributarioan ez dute ondoriorik.

Printzipio hau, modu orokorrean, TLOren 18. artikuluan dago: Legeak ez badu besterik ezartzen, tributu-kreditua xedaezina da. *Legeak* bakarrik xedapen hori baimendu dezake. 1963ko TLOrak debeku hau (harreman-juridiko tributarioaren alde aktiboarena) ez zuen arautzen, bai ordea Aurrekontu Lege Orokorrak Ogasun Publikoaren eskubide guztiak aipatuz.

Xedaezintasuna ez da subjektu aktiboari mugatzen, harreman juridiko-tributario subjektibo guztiei aplikatzen da. Horregatik subjektu pasiboaren eta tributu zorraren osagaien aldaketarik ez da onartzen. Tributu-betebeharraren indargabeezintasuna da. Alde hau TLOren 17.5 artikuluan arautzen da.

III. Tributu-betebehar nagusia¹⁵

TLOren 19. artikulua araberan, tributu-betebehar nagusiaren objektua tributu-*kuota* ordaintzea da. Tributu-*zorrak* osagai ezberdinak izan ditzake (kuotaz gain, berandutza-korrituak eta errekarquak); aldiz, «tributu-betebehar nagusia» esamoldea erabiltzen da kuota ordaintzeko obligazioa aipatzeko, eta hiru ezaugarri ditu: a) *ex lege* obligazioa da; b) zuzenbide publikoko betebeharra; c) zerbait emateko betebeharra.

a) *Ex lege* betebeharra

TLOren 20.1 artikulua dio egitate zergagarriak edo legeak ezarritako egitatezko kasua egiteak, tributu-betebehar nagusia sortzen duela. Kode Zibilararen arabera, obligazioaren iturriak ezberdinak dira eta euren artean legea dago. Aldiz, Tributu Zuzenbidean tributu-obligazioaren iturria bakarrik Legean dago.

Tributu-betebeharra arauak bildutako egitatea burutzean sortzen da; Administrazioaren eta partikularren borondateek ez dute garrantzirik. Subjektua aske da egitate zergagarria egiteko, baina behin eginda, nahitaez obligazioa sortzen da.

b) Zuzenbide publikoko betebeharra

Legeak ez du bakarrik tributu-betebeharra sortzen; gainera, betebeharraren eraentza juridiko guztia biltzen du, Administrazioaren eta norbanakoen borondateak kontuan hartu gabe. Honen ondorioz partikularrek, egintza edo hitzarmenen bidez, ezin dituzte tributua-oren oinarritzko osagaiak aldatu. Horregatik, tributu kreditua ere xedaezina da eta Administrazioak obligazioaren eraentza ezin alda dezake (edukia, forma eta epeak). Zentzu honetan, TLOren 75. artikulua espreski adierazten du, tributu-zorrak lege bidez baino ezingo direla barkatu, bertan ezartzen diren zenbateko eta baldintzetan.

c) Zerbait emateko betebeharra

Tributu-betebehar nagusia zerbait emateko betebeharra da, diru zenbateko bat emateko obligazioa. Izaera hau ez da aldatzen tributu batzuetan diruaren ordez tinbredun efektuen bidez ordaintzea egin behar delako¹⁶, efektu horiek diruaren bidez erosten baitira. Gauza bera gertatzen da tributua ordaintzen denean Historia eta Arte Ondarezko ondasunekin, hauek lehendabizi dirutan baloratzen direlako eta, gainera, alderdiek emandako balioarekin ados egon behar dutelako.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, 127-128. orr.

¹⁶ Adibidez, Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zerga, ganbio letren kasuan.