

### **3. UDAL ZERGETAN SUBJEKTU PASIBO GISA HAINBAT PERTSONA BATERATZEA**

Gomendio orokor honen bitartez zehaztu gura da nolako eragina duen zerga-egitate beraren aurrean subjektu pasibo gisa zenbait pertsona agertzeak bai zergadunentzat bai Zerga Administrazioarentzat, udal zergal ukitzen dituenean zehazki.

Udal zergak udalek eskatzen dituzten zergak dira. Hiru lurralde historikoetako toki ogasunak arautzen dituzten foru arauen eta Toki Ogasunei buruzko Legearen 60. artikulua araberan, honakoak dira udal zergak: Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga (OHZ), Ekonomi Jardueren gaineko Zerga (EJZ), Trakzio Mekanikoko Ibilgailuen gaineko Zerga (TMIZ), Eraikuntza, Instalazio eta Obren gaineko Zerga (EIOZ) eta Hirilurren Balio Igoeraren gaineko Zerga.

Zerga-betebeharrean, jakinaenez, subjektu pasiboa legearen arabera zerga-prestazioa bete behar duena da, zorra ordaindu behar duena funtsean. Subjektu pasiboa pertsona bakarra izan ohi da, baina batzuetan hainbat subjektu egoten dira zerga-egitate bakarrean.

Zordunak bateratze horrek hainbat jatorri izan ditzake: jaraunspenak, pertsona askok ondasun bat eskuratzea... Alabaina, erakunde honen aurrean mahaigaineratu diren balizkoei dagokienean, haren kariak urbanizazio-prozesuak izan ohi dira. Zehazki, kasuok hirilurren OHZ ordaintzeari zegozkion. Lurren jabetza banatuta zuten pertsona batzuek, lurzati osoan kuota ezberdinak zituzten titularrak zirenek.

Baina zerga ordaindu behar duen ondasunaren titularkidetasuna udalaren edozein zergatan azal daiteke.

Inguruabar hori toki erakundeei ez zaie berdin eta, hasiera batean, Zuzenbide Zibilaren markoan sortzen diren betebeharrei begira berritasun garrantzitsuak sartu ditu, Zuzenbide pribatuko arau orokorraren aldean. Arau orokor horri jarraitu behar dio betebeharren elkarketak (KZren 1137 eta 1144. artikulua). Zergei buruzko Lege Orokorraren 34. artikulua (ZLOrenak) ezarritakoarekin bat etorririk, zerga-egitatean titular bi edo gehiago bateratzeak berauek Herri Ogasunari zerga solidarioeki ordaindu beharra ekarriko du, zerga bakoitzaren legeak kontrakoa xedatzen ez badu.

#### **A. Nolako garrantzia eta ondoreak dituzte elkartutako betebeharrek eta betebehar solidarioek?**

Betebehar horiek Zuzenbide zibilaren markoan aztertzen badira, labur-labur esan dezakegu ezen titulartasun aktiboan (kredituan) edo pasiboan (zorra) pertsona asko dauden eta kreditua edo zorra hartzekodun edo zordunak beste zatitan zatituztat jotzen diren betebeharra dela betebehar elkartua. Betebehar horretan kredituak eta zorrak elkarren ezberdintzakoak dira.

Betebeharren titulartasun pasiboa da ondoreotarako gehien interesatzen zaiguna. Titulartasun horri dagokionez horrek dakarrenez, betebehar partziarioen aurrean gaude. Betebeharrotan zordun bakoitza bere zatiaren zorduna da soilik, eta, horren ondorioz, ezin zordunek ez du besteen kaudimengabezia bete behar. Gauza horrela, zordun bakoitzak bere zatia ordainduz kitatzen du bere zorra.

Solidariorotasunak, aldiz, betebeharrari askoz ezaugarri neketsuagoak ekartzen dizkio, zorraren perspektibatik aztertzen badira; eta hartzekodunarentzat kobrantza-bermea ekartzen du. Izan ere, zordun bakoitzari ordaintzekoa osorik ordaindu beharra ezartzen dio. Beste era batera esanda, betebeharraren titulartasun pasiboko solidariorotasunak prestazioaren batasuna eskatzen du eta prestazio hori bakarra eta berdina da zordun guztientzat. Hori dela eta, bakoitzak prestazio osoaren zorra du.

Hartzekodunarekiko karga handiago horrek ez du eraginik zordunen arteko barruko harremanetan. Harremanotan nagusi da zordun bakoitza dagokion zatiaren zorduna delako ideia. Hortaz, zorra haien guztien artean zatitu behar da. Horrela, «*ordainketa egin duenak bere zordunkideei bakoitzari dagokion zatia bakarrik eskatu ahal die, aurrerakinaren korrituekin batera*» (KZren 1145.2 artikulua). Ordaintzearekin batera *ex novo* eskubidea sortzen da, doktrinak itzultzeko eskubidea deitu diona. Eskubide horrekin bat etorririk, zorra ordaindu duenak zordunkide bakoitzari bere zorreko zatia eskatu ahal dio.

Hala ere, lehen esan bezala, zerga-arloan presuntzioak alderantzikatzen bide da eta abiaburu eraentzailea, ZLOren 34. artikulua arabera, solidariorotasuna da, zerga bakoitza arautzen duen legeak kontrakoa xedatzen ez badu.

## **B. Baina zer ekarri du ZLOren 34. artikulua eta noiz aplikatu behar da?**

Lehen esan dugun bezala, erakunde honi ekarritako kasua honakoa da, toki erakundeak likidazio bakarra edo zergaren ordainagiri bakarra jaulkitzea eta ondasunaren titular gida ageri den pertsonetako bati zuzentzea eta zerga osorik ordaintzeko eskatzea. Zehazki gertatu ohi da lur horien jabetza pertsona fisiko eta juridiko askoren artean oso zatituta egotea eta horiek finkan oso kuota ezberdinen titularrak izatea.

Udal jarduketa horrekin ados ez daudela azaltzen dute ukiturikoek. Izan ere, *aukeratutako pertsonak* zergaren zenbateko osoa aurreratu behar du, finkan titularrak ehuneko tzikian bada ere, nahiz eta Administrazioak gainerako titularkideak nor diren, ondasunaren titulartasunean zenbateko kuota dagokien eta beraiek non aurkitu jakin.

Hau da, Zerga Administrazioaren ustez, zerga ordaindu beharra ondasunaren titularkideentzako solidarioa da, eta administrazio horrek haietako bati ordainagiriko zerbateko osoa eskatzen dio. Horren ondorioz, zorra osorik ordainduta, berau ordaindu duenak gainerako zordunkideen artean jasanarazi behar du, bakoitzaren partaidetzako ehunekoaren arabera, dagokien zergako zatia.

Administrazioaren jarduketa hori azkotan juzkatu dute gure auzitegiek, Hirilurren Balio Igoeraren gaineko Zergari begira bereziki. Horrela, haren gaineko jurisprudentzia zabala sendotu da. Berau oinarri hartuta uste denez, pertsona taldeak higiezin erosteak, zerga-egitatea ezezik, pertsonak ondasuna erosten duten beste zerga-egitate ere zehaztu egiten du. Horretarako zerga-zorrek bereizita egon behar dute. Beraz, horrelakoetan, likidazioa jakinarazi behar zaie ukiturikoei dagokien proportzioan. Hau da, kasu horietan auzitegiek berariaz baztertu dute zerga-betebehar solidarioa egotea, ZLOren 34. artikulua aplikatuta. Eta beraien iritziz, kuota zatiezinen titularrak beste zerga-betebehar daude [Valentziako JANE (Administrazioarekiko auzietarako sala, 1. Atala), 2001eko otsailaren 1ekoa]. Hori buruz adierazi dutenez, «*betebeharraren zatiezintasunak edo zatitugabetasunak ez du hura solidario bihurtuko, edo, beste era batera esanda,*

*solidariotasunak prestazioko gaiaren zatiezintasunaren edo zatitugabetasun posiblearen guztiz ezberdina den oinarria du* [AGE (Administrazioarekiko auzietarako sala, 2. Atala), 1996ko azaroaren 8koa; edo AGE (Administrazioarekiko auzietarako sala, 2. Atala), 1998ko apirilaren 30ekoa].

Ildo horretatik, Auzitegi Gorenak (Administrazioarekiko auzietarako sala, 2. Atala) 1994ko ekainaren 20ko Epaiari azaldu zuenez, ZLOren 34. artikulua eragina izan dezan, pertsonak ustez soldarioki erantzun behar zaion egoera aurretik onartzeko printzipio bat behar da. Izan ere, inor ezin da beste baten ordean ordaintzera behartu aurretiko egoera hori onartu edo baimendu gabe.

Orobat, gure auzitegien doktrinaren arabera, zergapeko lurrek dituzten eskuratzailerik beste zerga likidazio egin behar da. Likidaziook partzialak izan beharko dute eta subjektu pasiboak jakinarazi beharko zaizkie, eskuratzailerik batek bakarrik bere izena eta «eta beste batzuk» bukaerako argibidea eskuratzailerik gisa zainpetuko zuen zergaren aitortzen bakarria aurkeztu badu ere. Jarduketara horren justifikazioa gure auzitegiek dute. Beraien iritziz, Administrazioak informazio base nahikoa du, honakoa jakiteko nahikoa: beste eskuratzailerik horiek nor diren eta beraien titulartasun-ehunekoa zenbatekoa den [Madrilgo JANE (Administrazioarekiko auzietarako sala, 3. Atala), 1995eko uztailaren 4koa].

Iritzi horrek ez du baliorik irabazpidezko sozietateak eskuratzen badu eskuratzeko. Izan ere, kasu horietan, ondasun-erikidegoaren modukoaren aurrean gaude. Hura ekonomi batasun lokabea da. Beraren zerga-egitateko bi titularrak baldintza beretan bateratzen dira [Madrilgo JANE (Administrazioarekiko auzietarako sala, 4. Atala), 1996-6-24koa; eta AGE (Administrazioarekiko auzietarako sala, 2. Atala), 1996-11-8koa]. Horrelakoetan, gure auzitegiek ez dute udalaren jarduketara zalantzatan jarri eta onartu dute ezen nahikoa dela administrazio ordainarazlea zerga ordaindu behar duenetako baten kontra zuzentzea. Egin-eginean ere, haiek aitortu dute ezen berau ZLOren 34. artikuluko balizkoa eta, horren ondorioz, betebeharrak solidarioa dela.

\* \* \*

ZLOren 34. artikulua zerga-arloko abiaburu orokorra dakar. Manu hori kontuan harturik finkatu izan den jurisprudentziak solidariotasunak berebeharraren zatiezintasun edo zatitugabetasun hutsa oinarri izatea baztertu du. Beraren iritziz, solidariotasunak zerga-egitatean titularrak baldintza berberetan bateratzen direnean bakarrik jardun behar du. Horren ondorioz, auzitegiek abiaburu orokorra ulertzen duten era hori bada, aipatu jurisprudentzia, Hirilurren Balio Igoeraren gaineko Zergaren eremuan sortu den arren, orokorrean aplikatu behar da, hau da, zorra sorrarazten duen zerga-kontzeptua kontuan hartu barik.

Toki erakundeentzako tentazioa da uste izatea ezen, auzitegiek OHZri edo udalaren gainerako zergei begira hainbeste pronuntziamentu egin ez dutela eta, gainbalioaren zergari buruzko jurisprudentzia ez daitekeela estropola eta, hortaz, ezin dela zerga-figura horretatik kanpo aplikatu. Hala ere, esan dugun bezala, ez gara iritzi horretakoak.

Are gehiago, justizia materialaren abiaburuagatik, beharrezkoa da likidazio eta ordainagiri bakoitzuak jaulkitzea, zertarako-eta pertsona titularikideetarik batek beste pertsona batek ordaindu beharreko zergako kuota ordaindu beharra eragozteko. Gure iritziz, administrazioek gogoan izan behar dute ezen hiritarrei zorra borondatez edo betearazpidez ordaintzeko eskatzeko ahalgoak eta ahalmenak ezin ezelan erka daitezkeela

norbanakoek dituzten bitartekoekin. Horrela, erakunde honen aurrean azaldutako kasu batzuetan, erreklamatazaileek ez zekiten beraiekin batera lurzatiaren titularkide gisa ageri ziren pertsona batzuen helbidea edo telefono-zenbakia eta ez zeukaten hori lortzeko aukerarik.

Egokitzat jo dugu gomendio horretan auzitegien bestelako pronuntziamentuak agerraraztea, beroriek hain ohikoak ez diren arren, adierazitako zentzuan. Pronuntziamentuok ez dira Hirilurren Balio Igoeraren gaineko Zergari buruzkoak, foru zergei (Ondare Eskualdaketen gaineko Zergari eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari) eta udal zergei (OHZri) buruzkoak baino.

Lehenengo adibideak honakoak dira: Auzitegi Gorenaren Epaia (Administrazioarekiko auzietarako salarena, 2. Atalarena), 1998-04-30eko; eta Murtziako JANen Epaia (Administrazioarekiko auzietarako salarena), 1996ko otsailaren 7koa. Azken epai horretan, Administrazioak likidaturiko eskrituran dauden interesatuak beste banakako likidazio bidali behar ditu prozedura-une egokian. Edozelan ere, egoki deritzogu auzitegi horrek solidariotasunari buruz ekarritako hausnarketa batzuk hemen kopiatzeari:

*“Hala ere, aukera horietariko edozein eskumenez aukeratzeak arrazoi frogatuak izan behar ditu eta ez du arbitrario hutsa izan behar. Hori dela eta, bistan da ez dela nahikoa Administrazioaren erosotasun hutsa, baldin eta horretatik aipatu jabeetariko batentzat bidegabea den emaitzarik badator. Izan ere, jakina denez, Administrazioaren eskumena kontrolatzeko sistemetako batzuk Zuzenbidearen abiaburu orokorrak dira, abiaburuon kontrakoak diren emaitzak bazterturik, hala nola, fede ona, zehapenaren eta legea urratzearen arteko proportziozkotasuna eta abar.*

*Beste alde batetik, kontuan hartu behar da ezen Administrazioarentzat askoz errazagoa dela zerga-zorra zordun bakoitzari eskatzea, Legeak horri buruz eman dizkion ahalgoen arabera (ahalgo horien barruan sarturik dago premiamendu-bideari jarraitzeko aukera, zerga-zorrak borondatezko epealdian ordaintzen ez badira), auzi-jartzailearentzat baino. Izan ere, auzi-jartzaileak, zerga-zorra osorik ordaindu ondoren, gainerako zordunei beren zatia eskatu behar die, horrelako ahalgo eta onurabiderik izan gabe, eta, haiek ordaintzen ez badizkiote, beraien kontra judizioko ekintzak jarri behar ditu, ekintzok jartze horrek oztupo eta gastuak berekin ekarri arren.”*

Andaluziako Auzitegi Nagusiak (Malagako Administrazioarekiko auzietarako salak) 2000ko irailaren 29ko Epaian OHZri buruz ondokoa adierazi zuen:

*“Horri buruz esan behar denez, zerga-eremuan zerga-egitatearekiko titularkidetasuneko balizkoetan arau orokorra soldariotasuna da, zerga bakoitzaren legeak kontrakoa xedatzen ez badu (ZLOren 34. artikulua) (...). Hala ere, zehaztu behar da ezen solidariotasunak zerga-egitatean titularrak baldintza berberetan bateratzen direnean bakarrik jardun behar duela.*

*Auto-balizkoan ezin da titularkide batzuk dituen zerga-egitate bakarraz berba egin, zenbait egitate eta zergadun ezberdinez baino; eta zergadun bakoitzak beraren eskuraketa-kuotari edo partaidetzari dagokion likidazioarekiko*

*erantzukizuna du. Egin-eginean ere, Auzitegi Gorenak antzeko balizkoetan behin eta berriz adierazitakoaren arabera, «betebeharraren zatiezintasunak edo zatitugabetasunak ez du hura solidario bihurtuko, edo, beste era batera esanda, solidariotasunak prestazioko gaiaren zatiezintasunaren edo zatitugabetasun posiblearen guztiz ezberdina den oinarria du». Eta horrela adierazi du kasu guztietarako 1998ko apirilaren 30eko AGEk (3. Atala, 2. at.).*

*Horrela, aipatu Ebazpenaren arrazoibideari jarraiki, «batasun ekonomiko»rik osatzen ez duen ondasun-erkidego simple edo arruntaren aurrean, ezin da onartu Ogasunak hitz egin duen eskuratzailleak, ZLOren 43.4 artikuluan aipatuta dagoen eran erkidegoaren ordezkari denik (...). Aurrekoak dakarrenez, solidariotasunik ez dagoela eta, Toki Ogasunak autoetako hiri-finkaren jabekide bakoitzari katastroko balioak banan-banan jakinarazi behar dizkio eta bakoitzari dagokion zati alikuotaren likidazioa banan-banan egin. Hori esanda, era berean gehitu behar da ezen, demanda jarri zaion Udalak zerga-zorra ordaindu behar dutenen datuak ez baditu, haiek berarekin elkarlanean aritu behar dutela eta, horretarako, beren datu pertsonalak, helbidea eta proportzioa eman behar dizkiotela, zertarako-eta hark doazkion betebeharrak behar bezala bete ahal izateko”.*

### **C. Ondorioa**

Zerga egitate bereko subjektu pasiboak hainbat pertsona izateak ez du berez esan nahi betebehar solidarioaren aurrean gaudenik. Izan ere, solidariotasuna ez da zerga ordaindu beharra dakarren ondasunaren zatitugabetasun hutsaren ondoriozkoa. Kasuotan, justizia materialaren abiaburuagatik, eta gure auzitegiek finkatu izan duten jurisprudentzi ildoari jarraiki, toki erakundeek titularkide gisa ageri den pertsona bakoitzari udal zergen ordainagiriak eskatu edo likidazioak bidali behar dizkiote bere betebeharreko partaidetza-kuotaren proportzian, titulartasuna irabazpidezko sozietate edo ondare-batasun batzuei ez badagokie. Berauek osatzen dituzten pertsonen loturik ez daudenak dira.