



## FINANTZA ZUZENBIDEA TRIBUTUAK: KONTZEPTUA ETA MOTAK

*Ines Maria eta Jose Luis BURLADA ETXEBESTE*

**AURKIBIDEA: I. Kontzeptua.-II. Tasak.-III. Kontribuzio bereziak.-IV. Zergak.**

### I. Kontzeptua

Tributuen Lege Orokorren 2. artikulua araberaz:

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

Gainera, tributuak politika ekonomiko orokorraren tresna gisa ere erabil daitezke, Konstituzioan bildutako printzipioak eta helburuak betetzeko asmoarekin.

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

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

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

c) Zergak kontraprestaziorik gabe galdatzen diren tributuak dira, eta beren zerga-gaia zergadunaren ekonomia-ahalbidea agerian jartzen duten negozio, egintza edo gertakariak eratzen dute”.

<sup>1</sup> GARCÍA LUISEK (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General* -zuzendaria: MERINO JARA-, tecnos, 3. arg., 2013, 135. or.) azaltzen duen bezala, Konstituzioaren 133. artikulua eta TLOren 4. artikulua araberaz, tributuak ezartzeko eta galdatzeko boterea Estatuak, Autonomia Erkidegoak eta Toki Erakundeek daukate. Administrazio lurraldetar hauek ondoko ahalmen bikoitz hau daukate: tributuak ezartzekoa (botere araugilea) eta galdatzekoa (harreman juridikoaren hartzekodunaren lekua). Zuzenbide publikoaren gainontzeko erakundeek ezin ditzakete tributuak ezarri, baina bai galdatu lege batek horrela xedatu duenean. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLEROK (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, tecnos, 24. arg., 2013, 227. or.) dioten bezala, erakunde publiko korporatiboak dira; ez dituzte lehentasuneko interesak ordezkatzeko, baizik eta interes zehatzak (adib., korporatiboak edo profesionalak). Ezin dezakete zuzenbidea sortu eta, ondorioz, ezin ditzakete tributuak ezarri, tributu-kreditu zehatzen titularrak dira soilik. Horregatik, VEGA HERRERO eta MUÑOZ DEL CASTILLOK (“Tributos y obligaciones tributarias”, *Comentarios a la Ley General Tributaria* -zuzendaria: CALVO ORTEGA-, Civitas-Thomson Reuters, 2. arg., 2009, 90. or.) TLOak ematen duen tributuaren definizioa kritikatzeko dute, izan ere, legezko kontzeptuak aipamen zehatza egin beharko lioke tributu ezartzen duen erakunde publikoari, eta ez hartzekodunaren posizioari.



MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCOk azaltzen dutenez, tributua ez da bakarrik eduki ekonomikodun betebeharrak bat bezala agertzen, baizik eta gainera askotariko prestazioen multzo bat bezala ere -informazio betebeharra, diru-sarreraren eta gastuen erregistro liburuaren eramatea, fakturen jaulkipena eta artxiboa, aitortpenak aurkeztea, etab.- eta galdapen guzti hauek administrazio-prozedura ezberdinei bidea irekitzen diete<sup>2</sup>.

Tributuak bi oinarrizko ezaugarri dauzka: hertsapena eta kontribuzio izaera. Lehenengo ezaugarriari dagokionez, erakunde publikoak aldebakarrez ezarritako prestazio bat dela adierazi behar da, bertan ordaindu behar duen betebeharraren borondatearen parte-hartzerik ez da agertzen. Kontribuzio izaerak beste prestazioetatik bereizten du (adib., isunak eta diru izaera duten zehapenak), nahiz eta hertsakorrak izan, ezaugarri hori ez baitute. Kontribuzio izaerak, tributua gastu publikoak asetzera zuzentzen dela suposatzen du. Gainera, oinarrizko helburu honez gain, tributuek beste helburu batzuk izan ditzakete (adib., aduanen arantzelen kasuan, tabakoaren edo alkohola duten edarien edo hidrokarburoen zergen kasuan; beren tributua izaera galdu gabe, merkatu, osasun edo industria politikako tresnak dira baita ere). Tributuen helburu extrafiskalak dira eta hauek helburu fiskalei edo kontribuziozko lagun diezaizkete<sup>3</sup>.

“Beren izena edozein dela ere” esamoldeak bi zentzu izan ditzake. Lehenengo zentzu bat izan daiteke legegileak erabiltzen dituen -esan beharko litzateke erabiltzen zuenean, izan ere gaur egun terminologia arazo hau erabat murriztu baita- “kontribuzioa”, “eskubidea”, “kanona”, eta abar bezalako beste hitz batzuk, honek ez duela esan nahi kategoria gehigarriarik dagoenik, izan ere, kasu guztiak hiru tributua motatara bildu daitezke. Figuraren ezaugarriak aztertu beharko dira, ze kategoriari dagokion jakiteko. Esaldiaren beste zentzu bat izan daiteke izenak ez duela gauza egiten, hau da, legegileak zergaren ezaugarriak dituen ordainarazpen bati tasa deitzen badio ere, zerga bezala kontsideratu behar da eta dagokion araudi zehatza aplikatu behar zaio<sup>4</sup>.

Tributuaren ezaugarriak dira:

a) Tributua ekonomia-ahalbidearen agerpen jakin bat kargatzen du (Konstituzioaren 31.1 art.)<sup>5</sup>. TLOak ez du adierazten era argian ezaugarri hau, ekonomia-ahalbideari ez zaio aipamen espresik egiten; bakarrik “ordaintzeko betebeharrari” aipamena egiten zaio. Konstituzioaren 31.1 artikulura jo behar da, honek ordaintzeko betebeharra ekonomia-ahalbidearekin lotzen baitu<sup>6</sup>.

b) Zuzenbide publikoko sarreretan, tributua da garrantzitsua<sup>7</sup>. Erakunde Publikoek sarrera publikoak bide askotatik lortzen dituzte: tributua lortzetik, maileguak

<sup>2</sup> *Derecho Tributario*, Thomson Aranzadi, 12. arg., 2007, 29. or.

<sup>3</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas-Thomson Reuters, 19. arg., 2009, 39. or. eta hurrengoak.

<sup>4</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 40. or.

<sup>5</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 29. or.

<sup>6</sup> VEGA HERRERO, M., eta MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., “Tributos...”, *op. cit.*, 91. or.

<sup>7</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 29. or.





eskatzetik, bere ondarea ustiatzetik edo saltzetik, merkataritza enpresak sortzetik, eta abar. Diru-sarrera hauetariko bakoitzak bere araudi propioa dauka, sorrera emanez Tributu Zuzenbideari, Merkataritza Zuzenbideari... Erakunde Publikoak ez du era berean jarduten kasu guztietan (adib., bere ondarea saltzen edo alokairuan ematen duenean erakunde pribatu bat bezala jarduten du). Tributua sarrera publikoen kategoria orokorrean sartzen da. Administrazioak baditu ahalmen ikaragarriak tributua kobratu ahal izateko (bera kobratzeko bermeak, premiamendu prozedura, eta abar). Gastu publikoak finantzatu ahal izateko beharrezkoak diren diru-sarrerak lortzeko Administrazio Publikoek dituzten iturri nagusienetarikoak dira tributuoak (bereziki, zergak)<sup>8</sup>.

c) Oro har, tributuoak diru izaera du (hala ere, kasu batzuetan ordainketa gauzen bitartez egitea onartzen da)<sup>9</sup>. Prestazioaren diruzko izaerak bereizten du tributua izaera *personaleko* nahitaezko prestazio publikoetatik, lege-erreserbapean daudenak (Konstituzioaren 31.3 art.), adibidez, zerbitzu militarren lehengo nahitaezko prestazioa, edota 5.000 bizilagun baino gutxiagoko herrietan ezar daitekeen prestazio pertsonala<sup>10</sup>.

d) Tributua ez da ez-zilegi baten zehapena. Bakarrik salbuespen kasuetan zehapen baten ezarpenak tributu bat ordaintzea ekar lezake. Hori gertatzen da, adibidez, pertsona batek betebeharrak zehatz batzuk betetzen ez dituenetan eta, zehapen bezala, tributuoaren ordainketarekin erantzun behar duenean, nahiz eta hasiera batean beste pertsona bati galdagarria izan [adib., TLOren 42.1.a) art.]<sup>11</sup>.

e) Tributuoak ez ditu betebeharrak jartzen Espainiako naziokotasuna duten pertsonak bakarrik. Tributuoak kargatzen du bere ezarpen-lurraldearen barruan ekonomia-eteekin lortu eta ondare-interesak edo harreman ekonomikoak dituen edozein<sup>12</sup>.

f) Tributua kreditu eskubide-betebeharrak bezala agertzen da. Hala ere, kasu honetan kreditu-eskubidearen titularrak izaera publikoa du eta, horregatik, berme eta prozeduren aparteko eraentza aplikatzen da<sup>13</sup>.

TLOak hiru tributu mota bereizten ditu: zergak, tasak eta kontribuzio bereziak. Tributua generoa da eta zergak, tasak eta kontribuzio bereziak espezie ezberdinak. Hiru espezie horien arteko bereizkuntza zerga-egitatearen egituran datza. Tasaren kasuan, egitatea Administrazioaren jardun zehatz bat da, *persona jakin* batentzat onura edo abantaila berezia dakarren edo pertsona hori bereziki ukitzen duen jarduna. Kontribuzio berezietan, administrazio-jardunak *persona talde* zehatz batzuei dakarkie onura berezia (adib., auzo batean argiak jartzen direnean). Zergak ordaintzeko betebeharrak sortzen du Administrazioak zuzeneko onurarik eman gabe. Zergak ordaintzen dira ekonomia-ahalbidea agertzen delako.

<sup>8</sup> GARCÍA LUIS, T., *Derecho...*, *op. cit.*, 124. or.

<sup>9</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 30. or.

<sup>10</sup> GARCÍA LUIS, T., *Derecho...*, *op. cit.*, 134. or.

<sup>11</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 30. or.

<sup>12</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 30. or.

<sup>13</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *idem*.



## II. Tasak

TLOren arabera, tasak ondoko zerga-gaia duten tributuak dira: Herri jabariaren erabilera pribatiboa edo aprobetxamendu berezia<sup>14</sup>, eta tributu-betebeharpekoari modu partikularrean egokitu, eragin edo mesede egiten dioten zerbitzu prestazioak edo jarduerak<sup>15</sup> zuzenbide publikoko eraentzapean eman edo egitea, baldin eta zerbitzu edo jarduera horiek tributu-betebeharpekoek<sup>16</sup> beren borondatez eskatu edo jasotzekoak ez badira edo sektore pribatuak eman edo egiten ez badituzte<sup>17</sup>.

*Herri jabariaren erabilera pribatiboa edo aprobetxamendu bereziari* dagokionez, PARADAK<sup>18</sup> azaltzen du erabilera erkidea kasu hauetan ematen dela: jendeak bereizkuntzarik gabe eta izenik eta titulurik agertu gabe erabiltzen dituen herri jabariko ondasunak. Erabilera erkidearen multzoan sartzen dira lurreko herri bideak (errepideak, kaleak, plazak, pasealekuak), lurralde itsasoa eta itsas ondoak, ibaiertzak eta uren ibilguak. Norbanakoen erabilpena ondokoa izan ohi da eskuarki: ibiltzea, egonalditxoren bat egitea, eta abar. Askatasun, berdintasun eta dohainekotasun printzipioek eraentzen dute erabilera orokorra. *Erabilera berezia* deritzon kategoriara biltzen dira ondoko ezaugarri bereziaren bat duten erabilerak: arriskutsutasuna, intentsitatea edota antzeko inguruabarrak. Erabilera erkide bereziak ez ezik, bakarreko *okupazioak* ere jaso ditu araudiak. Kotxeen zirkulazioaren esparruan nabaria da, batik bat, erabilera erkide bereziaren kontzeptua, bai eta

<sup>14</sup> Toki Ogasunaren Legeak (20.3 art.) Udalen herri jabariaren erabilera pribatibo edo aprobetxamendu bereziari buruz adibide batzuk jartzen ditu: bainuetxeak eta ur publikoen erabilera arrunta ez diren bestelako ur aprobetxamenduak; udalaren herri erabilerako lurretan lur-azpia hartzea; udalaren herri erabilerako terrenoak hartzea merkantziak, eraikuntza materialak, obra hondakinak, hesiak, puntelak, asnilak, aldamiok eta antzeko beste instalazio batzuk jarriaz; aparkamendu murrizturako ibilgailuen sarrerak kaleko espaloietan eta erreserbetan zehar, ibilgailuen geralekuak, edozein motatako merkantzien karga eta deskarga; edozein motatako udal herribideen hegalkina hartzea elementu hauekin: eraikuntzako elementu itxiak, terrazak, begiratokiak, balkoiak, markesinak, toldoak, parabientoak eta antzeko beste instalazio batzuk, kalearen gainetik edo fatxadaren lerrotik ateratzen direnak; udalaren herri erabilerako terrenoak hartzea mahai, aulki, tribuna, oholtza eta antzeko beste elementu batzuk erabiliz, irabazi asmoa dagoenean; kioskoak jartzea kalean; postuak, barrakak, saltokiak, ikuskizun guneak, feriak edo jolas lekuak jartzea udalaren herri erabilerako terrenoetan, bai eta kaleko industriak, industria ibiltariak eta zinemako filmaketa ere; etabar.

<sup>15</sup> Toki Ogasunaren Legearen 20.4 artikulua adibide batzuk biltzen ditu: lizentzia eta administrazio-baimenak, norbanakoak eskatutako ziurtagiriak eta dokumentuak ematea, erregistro publiko eta ofizialetan inskripzioak eta idatz oharrak egitea, eta abar.

<sup>16</sup> VEGA HERRERO eta MUÑOZ DEL CASTILLOk (“Tributos...”, *op. cit.*, 102. or.) diotenez, “tributu-betebeharpekoari” egiten zaion aipamena ez da oso zehatza, tributu kategoriatik hau zerga-egitate kontuan hartuta definitzen baita. Zerga-egitatea (TLOren 36.2 art.) aurrera eramaten duen subjektu pasiboa zergaduna izan daiteke soilik eta horri egin behar zaio erreferentzia. Jabari publikoa modu pribatuan erabiltzen duen pertsona edo zerbitzu publikoaren onuraduna zergaduna da nahitaez. Autore hauek, kritika bera egiten diote kontribuzio berezien definizioari.

<sup>17</sup> Azken irizpide hau (“sektore pribatuak eman edo egiten ez badituzte”) ez da nahikoa, izan ere, zerbitzuak edo jarduerak erabiltzaile talde batentzat iritsi ezina den prezio batean emanak izan daitezke. Pertsona batentzat prestazio pribatuak ez du ezertarako balio ordaindu ezin baldin badu, bere ekonomia-ahalbideak uzten ez diolako (VEGA HERRERO eta MUÑOZ DEL CASTILLO: “Tributos...”, *op. cit.*, 101. or.).

<sup>18</sup> *Derecho Administrativo III. Bienes Públicos. Derecho Urbanístico*, Marcial Pons, 9. arg., 2002, 75 or. eta hurrengoak.



dohainekotasun zein askatasun printzipioen ahultzea. Hemen arrisksuenak eragina du gidatzeko eskubidean. Gidatzaileak bere gaitasuna erakusteko baimen berezia behar du (gidabaimena) eta ibilgailuak akatsik ez duela frogatzeko lizentzia (zirkulatzeko baimena).

Ondasun batzuen helburu nagusia erabilera erkideari loturik egotea da. Ondasun horien *bakarreko erabilpenak* indarrrik gabe uzten du berdintasun printzipioa, norbanakoen mesedetan. Horrelaxe gertatu ohi da ondoko kasuetan: herri kale edo plaza batean kioskoa jartzeko baimena ematen zaionean egunkariak saldu nahi dituenari eta tabernetako jabeek bezeroentzako mahaiak eta aulkiak jartzen dituztenean herri kaleetan. Bistan da bakarreko erabilera demanio ondasunaren helburu nagusiaren aurkakoa dela, hots, erabilera orokorraren kontrakoa. Bakarreko erabilpenei ez zaizkie aplikatzen erabilera erkide orokorraren dohainekotasun eta askatasun printzipioak. Bakarreko erabilpenak berarekin dakar erabiltzaileari tasa ordainaraztea. Frantziako doktrinak kokapenak eta okupazioak bereizi ditu bakarreko erabilpenen artean. Kokapenak aurrera eramateko, aski da Administrazioak berak bakarrik emandako egintzarekin, hots, administrazio baimenarekin; okupazioen kasuan, aldiz, okupazioak obra egitea dakar eta Administrazioaren egintzak kontratu izaera du. Espainiako Zuzenbidean, Toki Korporazioen Ondasunei buruzko Araudian erabilera berezizat hartu dira herri jabaria aldatzen ez duten bakarreko erabilerak. Horrelakoetarako, hots, kokapenen kasuan, nahiko da lizentzia izatea; okupazioen kasuan, ostera, emakida behar da ezohiko erabilerak dakartzatelako okupazioek (77. eta 78. art.). Kokapenen kasuan, ez da obra garrantzitsurik egiten, ez eta demanio ondasunen itxura aldarazten ere. Horien adierazgarri dira ondokoak: kafetegien jabeek herri bideetan jartzen dituzten aulkiak eta mahaiak; azoka eta jaietarako aparamenak; zirkuetako karpak; materialen metaketak; bainu-aroko kabinak (hondartzetakoak); eta abar. Kokapenen aldean, okupazioek ondasunaren bakarreko erabilpen ezohikoa dakarte; zernahi gisa, ezohiko erabilpen horrek ez du erabilera orokorra eragozten. Okupazioen kasuan, demanio ondasunak aldatu behar dira, hots, behin betiko obra egin behar da; horregatik, beharrezkoa da baimena baino titulu solemneagoa, hau da, emakida. Okupazio iraunkorren erakusgarri dira herri bideetako kioskoak, Itsaso-lehorraren aldeko klub nautikoak, eta abar.

*Zerbitzu prestazio edo jardueri* dagokionez, tasak *zatiagarriak* diren zerbitzu publikoen kostua finantzatzeko tresna egokiak dira, erabiltzaile edo onuradun zuzenekin, kasuz kasu identifikagarriak direnak. Horregatik, zerbitzu horien kostua ordaindu behar da, osotasunean edo zati batean, erabiltzaileei galdatzen zaizen prestazio baten bidez<sup>19</sup>. Denei onura egiteagatik zerbitzua zatiezina denean (polizia zerbitzuarena, garbitasun publikoarena, eta abar), bere finantzaketarako ezin daiteke tasarik galdatu. Oinarrizko zerbitzuak dira, horregatik gizarte osoaren eskura daude; horrela, iturri publikoetan ematen den uraren hornitzea, bide publikoen argitzea, herri zaingo orokorra, herri babes, herribideen garbiketa eta irakaskuntza derrigorrezko hezkuntzan. Hala ere, tasak galda daitezke subjektu zehatz bati egozten zaizkionean (adib., eskaera egiten duten establezimenduen zaintza berezia, garraibide berezia, eta abar)<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 42. or.

<sup>20</sup> GARCÍA LUIS, T., *Derecho...*, *op. cit.*, 145. or.



Zerbitzuak efektiboki eman behar dira (adib., tasa bat negozio lekuen udal ikuskaritza dela-eta bakarrik galda daiteke ikuskaritza aurrera eramaten bada)<sup>21</sup>.

Tasa ezar daiteke zerbitzuak edo jarduerak ondorengo baldintza hauetariko bat betetzen duenean: eskaera borondatezko ez izatea, hau da, nahitaezko eskaera izatea (adib., NANren lorpena) edo derrigorrez hartu behar izatea (adib., zaborren bilketa)<sup>22</sup> edo sektore pribatuak parte hartu gabe ematea<sup>23</sup>.

Tasa hertsapenak bereizten du, zerbitzua nola ematen den kontuan hartuta, zerbitzuaren eskaera edo hartzea beharrezkoa baita, subjektua ez da aske zerga-egitatea burutzeko edo ez; edo monopolio eraentzan aurrera eramaten da (honek ere hertsapena suposatzen du, erabiltzaileak ezin baitu aukeratu zerbitzua aurrera eramaten duten subjektu desberdinen artean). Egoera bera gertatzen da jabari publikoaren erabileragatik emandako tasen kasuan, erakunde publikoak bakarrik baimen dezakeelako<sup>24</sup>. Baita ere hertsapena dago norbanakoak eskatu eta Administrazioak ematen dituen gauzak, zerbitzuak edo jardunak nahitaezkoak kontsidera daitezkeenean bere bizi pertsonal edo sozialerako, izan ere zerga-egitatea aurrera eramateko unean ez baitago askatasunik<sup>25</sup>.

Tasak eta prezio publikoak bereizi behar dira<sup>26</sup>. Azken kasuan, subjektuak aukera dauka, zerbitzua edo jarduera jasotzerako orduan, erakunde publikora jotzea -prezio publiko bat ordainduz- edo prezio pribatu bat ordainduz sektore pribatuari eskatzea. Ez da hertsapenik ematen zerbitzua edo administraziozko jarduera jasotzen edo eskatzen denean<sup>27</sup>.

Prezio publikoen eremuan kokatzeko, sektore publiko eta pribatuaren arteko zerbitzuaren erabiltzailearen aukera-askatasunak benetakoa izan behar du, eta bien artean ematen den prezioen arteko diferentziak parte hartze askea ezinezkoa egiten duenean ez da horrela gertatzen (horrela, unibertsiteko prezio publikoak tasen figurara bideratu beharko

<sup>21</sup> GARCÍA LUIS, T., *idem*.

<sup>22</sup> Kategoria honetan barneratzen dira ez bakarrik formalki beharrezkoak diren zerbitzuak, baita ere egitatez hala direnak, eskatzailearen bizitza pribatu zein gizarte bizitzarako (PÉREZ ROYO: *Derecho...*, 43. or.). MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCO (*Derecho...*, 42. or.) dioten bezala, inguruabar honen zehaztasuna kasuz kasu bakarrik egin daiteke, izan ere, zerbitzuaren oinarritzotasuna alda baitaiteke populazioaren sektore batetik bestera.

<sup>23</sup> Ez da beharrezkoa legezko monopolioa gertatzea, aski da *de facto* gertatzen den monopolioa izatea. Adibidez, hau gertatzen da herritako igerilekuekin, herri gehienetan jendeari irekita dauden bakarrak baitira (PÉREZ ROYO: *Derecho...*, *op. cit.*, 43. or.).

<sup>24</sup> PÉREZ ROYO, F., 43. eta 44. or.

<sup>25</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 37 or.

<sup>26</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 40. or. eta hurrengoak. Hala ere, PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, 44. or.) azaltzen duenez, praktikan nahasmen handia dago tasa eta prezio publikoen artean desberdintzea egiterako unean (adib., ura ematearen zerbitzuagatik -bere ezaugarrien arabera tasa baten ordainketa ekarri beharko luke- udaletxe batzuk tasak galdatzen dituzte eta beste batzuk prezio publikoak).

<sup>27</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 41. or.





lirateke, nahiz eta 1989ko Tasa eta Prezio Publikoen Legearen 5. Xedapen Gehigarriak prezio publiko gisa kalifikatu)<sup>28</sup>.

Prestazioak, prezio publikoa izateko, baldintza hauek bete behar ditu (Konstituzio Auzitegiaren 185/1995ko -abenduaren 14koa- epaia eta hurrengoak):

- 1) Prestazioaren eskatzea askea izatea. Ez da aski araudiak ez eskatzea prestazio hori; horretaz gain, eskatutako zerbitzua edo jarduna ezin daiteke eguneroko bizitzarako utziezinezkoa izan.
- 2) Zerbitzua edo jarduna monopolio eraentzapean ez ematea.
- 3) Aurreko bi baldintzak batera gertatu behar dute.

Eraentza juridikoaren aldetik, tasa eta prezio publikoen artean bereizkuntza hauek daude<sup>29</sup>: tasak tributuen printzipioen menpe daude; beraien artean, lege-erreserbaren printzipioa dago. Printzipio hauek, prezio publikoen kasuan, ez dira bete behar. Tasen oinarritzko osagaiak lege batean bildu behar dira eta prezio publikoak, berriz, Toki eremuan, Udalaren osoko bilkurak ezar ditzake; eta Estatuan eta Autonomia Erkidegoetan eskudunak diren administrazio organoek; hau da, erregelamenduen bidez. Gainera, dagokion erakundeak sortutako organo autonomoak prezioa publikoak sor ditzake. Beren zenbatekoan ere bereizten dira, izan ere, zerbitzu publiko bat erabiltzeagatik kobratutako tasek administrazio zerbitzuaren kostua ezin ditzakete gaingitu; prezio publikoetan bere zenbatekoak estali behar du, gutxienez, bere kostua. Prezio publikoarekin, Administrazioak onura lor dezake (gutxienez, esan bezala, kostua ordaindu behar da), salbu gizarte, laguntzazkoak, kulturazkoak edo interes orokorrezko arrazoiak baldin badaude. Hala ere, prezio publikoari tributua daukan exekuziozko pribilegio bera ematen zaio, izan ere, ez baldin bada ordaintzen premiamenduzko prozeduraren bidez galda daitezke.

### III. Kontribuzio bereziak

TLOak adierazten duenez, kontribuzio bereziak zergapekoak onura bat lortzen duenean edo bere ondasunen balioa handitzen denean herri lanak egiteagatik edo zerbitzu publikoak ezarri edo zabaltzeagatik ezartzen dira.

Inbertsio publikoetarako erreserbatzen dira. Inbertsio hau obra publikoetan<sup>30</sup> edota zerbitzu publikoen ezarpenean edota bere hedatzean ager daiteke<sup>31</sup>. Bi kasuetan gastuen onuradunak identifika daitezke eta beraiei inbertsioaren kostua edo bere zati bat jasanaraz daiteke. Hala eta guztiz ere, nahiz eta bereziki onuradunak diren subjektu batzuk egon,

<sup>28</sup> VEGA HERRERO, M., eta MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., "Tributos...", *op. cit.*, 101. or.

<sup>29</sup> GARCÍA LUIS, T., *Derecho...*, *op. cit.*, 151. or.

<sup>30</sup> Obra publikoaren adibide tipiko batzuk dira auzo batean argindarra jartzea, kaleak asfaltatzea, errepideak irekitzea, etabar; honela bertan dauden gauzen balioa igotzen da.

<sup>31</sup> GARCÍA LUISek dioen bezala (*Derecho...*, *op. cit.*, 152. or.), kontribuzio berezia eskatzen da zerbitzu publikoa ezartzean edo bera hedatzen denean (adib., herri batean suhiltzaileen zerbitzua sortzea edo lehenagotik zegoena handitzea). Tasak galdatzen dira zergadunak eskatutako zerbitzu bat ematen denean.



inbertsioa denentzat onuragarria da<sup>32</sup>. Lehendabiziko ezartzearen gastu bat izan behar du. Inbertsio gastuak kontribuzio bereziekin finantzatzen dira, gastu korronteak, berriz, tasekin<sup>33</sup>.

Legeak bereizten du “onura” eta “ondasunen balio handitzea”ren artean. Onura ekonomiazko jarduerak egiten dituztenek jasotzen dute. Balio gehikuntza gauza higiezin gainean agertzen da. Horrela, subhiltzaileen zerbitzua ezartzeak aseguru-elkarteei onura ekartzen die, sute kasu batean kalte-ordain moduan gutxiago ordaindu beharko baitute<sup>34</sup>.

Kontribuzio bereziak, bereziki, Toki Tributuetan erabiltzen dira. Araudi hau kontuan hartuta, bere eraentza juridikoa da<sup>35</sup>:

- 1) Ez dira derrigorrezkoak, aukerazkoak baizik.
- 2) Toki Erakundeentzat, iturri komuna da.
- 3) Lotutako tributua da. Bildutako dirua bakarrik erabil daiteke obra edo zerbitzuaren kostua ordaintzeko.

- 4) *Subjektu pasiboak*, pertsona fisikoak, juridikoak eta TLOren 35.4 artikuluan arautzen diren erakundeak dira (nortasun juridikorik gabeko erakundeak) obrak egiteagatik edo zerbitzuak ezarri edo hedatzeagatik, onura bereziak jasotzen badituzte. Zuzeneko lotura gertatu behar da obrak egite edo zerbitzuak ezartze nahiz hedatzearen eta subjektu pasiboek jasotzen dituzten onuren artean (adibidez, obrak edo zerbitzuak ondasun higiezinaren balio handitzea suposatzen badu, ondasun horien jabeak izango dira subjektu pasiboak).

- 5) *Oinarri zergagarria*. Toki Erakundeak benetan izan duen kostuaren % 90a izango da *gehienez*.

- 6) *Kuota*. Aipatutako kostua onuradun guztien artean banatzen da, irizpide batzuen arabera (adib., eraikinen fatxadaren luzera, metroan, ondasun higiezinaren azalera, eta abar).

- 7) *Sortzapena*. Gertatzen da obra bukatu edo zerbitzua ematen hasten denean.

---

<sup>32</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 32. or.) adibide hau jartzen dute: leku batean argindar publiko sarearen instalakuntzak, herriaren interes orokorra asetzaz gain, onura berezi bat ematen die bertan argiaz gozaten dutenei.

Jurisprudenziak obrak edo zerbitzuaren ezarpenak edo hedapenak onura berezi bat suposatu behar duela azpimarratu du, pertsona zehatz batzuei eraginez; eta ez udalerriko bizilagun guztiei, azken kasu honetan ez litzateke berezia izango (1982ko apirilaren 5eko Auzitegi Gorenaren epaia). Horregatik, VEGA HERRERO eta MUÑOZ DEL CASTILLOK (“Tributos...”, *op. cit.*, 102. or.) azpimarratzen dute TLOak onura bereziari aipamen egin beharko liokeela; onura, bakarrik orokorra bada, kontribuzio bereziak ezin baitira galdatu.

<sup>33</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 45. eta 46. or.

<sup>34</sup> GARCÍA LUIS, T., *Derecho...*, *op. cit.*, 154. or.

<sup>35</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 43. or., eta hurrengoak.





#### IV. Zergak

TLOren arabera, zergak kontraprestaziorik gabe galdatzen diren tributuak dira, eta beren zerga-gaia zergadunaren ekonomia-ahalbidea agerian jartzen duten negozio, egintza edo gertakariak eratzten dute.

Zergaren definizioak bi kritika jaso ditu: 1) Ekonomia-ahalbideari aipamena egitea. Ez da bakarrik zergaren ezaugarria, izan ere, tributuak ekonomia-ahalbidearen adierazpen bat kargatu behar du. Gertatzen dena da zergetan ekonomia-ahalbidearen agertzea nabariena dela. 2) Kontraprestaziorik gabeko tributua bezala definitzea. Tributua *ex lege* betebehar bat da, ez negoziozkoa. Oinarrizko osagaien eraentza legean jasotzen da (Konstituzioaren 31.3 art., eta TLOren 8. art.). Kontraprestazio ezari legegileak egiten dion aipamenak ondoko zentzua dauka: zergaren egitatezko auresupostuan ez dela administraziozko jarduerarik agertzen<sup>36</sup>.

Arauk, “negozio”, “egintza” edo “gertakariak” aipamen egiten die. Negozioan, alderdiek elkarrekikotasun prestazioen edukia gauzatzen dute (adib., errentamendu kontratua); egintzetan, borondateak arauan bertan jadanik aurreikusitako eraginak zabaltzeko parte hartzen du (adib., oinordetza bat onartzea), eta gertakariak egitatezko kasuak dira, ondorio zehatz batzuekin (adib., errenta lortzea). Beraz, zerga-egitateak edozein eduki izan dezake, betiere, ekonomia-ahalbidea adierazten badu<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 33. or.

<sup>37</sup> GARCÍA LUIS, T., *Derecho...*, *op. cit.*, 159. or.