



## FINANTZA ZUZENBIDEA

### EGITATE ZERGAGARRIA, SALBUESPENAK ETA ZERGAPETU GABEKO KASUAK

Ines Maria BURLADA ETXEBESTE  
Jose Luis BURLADA ETXEBESTE

**AURKIBIDEA: I. Egitate zergagarria.** 1. Egitate zergagarriaren kontzeptua eta funtzioak. 2. Egitate zergagarriaren izaera juridikoa. 3. Egitate zergagarriaren egitura. **II. Salbuespenak eta zergapetu gabeko kasuak.** 1. Salbuespenak. a) kontzeptua eta edukia. b) salbuespenaren sortzapena. 2. Zergapetu gabeko kasuak.

## I. Egitate zergagarria

### 1. Egitate zergagarriaren kontzeptua eta funtzioak

TLOren 20. artikulua arabera, egitate zergagarria legeak tributu bakoitza itxuratzeko finkatu duen egitezko kasua da. Egitate hau burutzeak tributu-betebehar nagusia sortzen du. Egitate zergagarriak 3 funtzio betetzen ditu:

- Tributu-betebehar nagusia ordaintzeko betebeharraren iturria da.
- Tributu bakoitza identifikatzen du.
- Ahalmen ekonomikoaren indizea da.

a) Egitate zergagarria eta tributu-betebehar nagusiaren sorrera  
Tributua ex lege betebeharra da. Egitate zergagarria egitatezko auresupostua da, bera egiterakoan legeak ondorio gisa tributu-betebehar nagusia ordaintzea ezartzen du.

b) Egitate zergagarria tributu bakoitza identifikatzeko osagaia  
Legeak egitate zergagarria tributu bakoitza itxuratzeko erabiltzen dela azpimarratzen du. Tributu mota bakoitzak (zergak, kontribuzio bereziak eta tasak) bere egitate zergagarria du. Zerga bakoitza ere -edota tasa edota kontribuzio berezia- beste zergetatik bere egitate zergagarri ezberdinagatik bereizten da.

c) Egitate zergagarria ahalmen ekonomikoaren indizea bezala  
Egitate zergagarri ezberdinak ezartzerakoan, legegileak Konstituzioak (31.1 art.) ezarritako ordaintzeko betebehar orokorra, ahalmen ekonomikoaren arabera, zehazten du.

### 2. Egitate zergagarriaren izaera juridikoa

Egitate zergagarriak beti izaera juridikoa du, bere sorrera eta bere eraentza legeak ezarri behar dituelako (TLOren 20. art.). Ez da existitzen tributu arau batek tipifikatu arte.

Egitate zergagarri batek ezin ditu bi tributu sortu, baina errealitatearen egitate bat bi egitate zergagarriekin kargatuta egon daiteke (adib., ondasun bat eskualdatzean bi zerga aplikatzen dira: eskuratzailak ondarearen eskualdaketa zerga ordaindu behar du, eta ondasuna saldu duenak Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga).

Egitate zergagarriaren izaera juridikoaren ondorioa tributu zuzenbidean kalifikazioak egiteko autonomia dagoela da; hau da, tributuen legeek Zuzenbidearen beste adarretan erabilitako kontzeptuak alda ditzakete; adibidez, ondasun erkidegoek Zuzenbide Zibilean ez dute nortasun juridikorik, baina Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergak elkarteak bezala kontsideratzen ditu, eta, horregatik, osatzerakoan,



zerga hori elkarte bat osatu balitz bezala ordaintzen dute (zehazki, Elkarteen Eragiketen Zerga).

Egitate zergagarriaren izaera juridikoaren beste ondorioa da, kasu zehatzak zergape-tuak dauden edo ez aztertzekoan, interpretazioan irizpide juridikoak jarraitu egin behar direla (TLOren 12. art.). Kalifikazioa ere irizpide juridikoen arabera egin behar da (TLOren 13. art.).

### 3. Egitate zergagarriaren egitura

Garai batean SAINZ DE BUJANDAK egindako sailkapena jarraituta, lau aspektu bereizten dira: aspektu materiala, lekuzkoa, denborazkoa eta kuantitatiboa.

#### a) Aspektu materiala

Zergapetu nahi den egintza, egitatea edo negozioa da; zehazki, ahalmen ekonomi-koaren agerpena da (errenta, ondarea eta gastua). Aspektu hau jarraituta, egitate zergagarri orokorrak eta bereziak bereizten dira: 1) Orokorra: Egitate zergagarria orokorra bada, kasu ezberdinak bildu ditzake. Adibidez, errenta lortzea; errenta lor daiteke bide ezberdinetatik (adib., dirua banku batean utzita lortzen diren korrituengatik; beste baten kontura lan egi-nez, etabar). 2) Berezia: Legeak ezarritako kasu zehatzak bakarrik bereganatzen ditu (adib., ondasun higiezin baten jabea izatea).

#### b) Lekuzko aspektua

Egitate zergagarria non egin zen adierazten du; subjektua ze Administrazioaren menpe dagoen jakiteko balio du. Nazioarte mailan eta Estatu Espainiarrean ere (Autono-mia Erkidegoetan banatuta baitago) eragina du. Lurraldetasun eta benetako egoiliartasun printzipioak kontuan hartzen dira: zerga pertsonaletan, garrantzitsua da pertsona non bizi den (benetako egoiliartasuna); beste zerga motetan, eragiketak non egiten diren, non dau-den ondasunak...

#### c) Aspektu kuantitatiboa

Egitatea zenbatekoa izan zen agertzen du. Tributuak aldakorrak eta finkoak dira. Aspektu hau, tributu aldakorretan bakarrik agertzen da, hauetan egitateak neurri ezberdine-tan agertzen baitira (adib., Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergan zenbat errenta lortu zen ikusi behar da; Ondarearen Eskualdaketaren Zergan, ondasunaren balioa begiratu behar da...).

Aspektu hau tributu finkoetan ez da azaltzen, egitate zergagarriak beti zenbateko bera agertzen baitu (adib., ziurtagiri baten ordeztan ordaintzen den tributuak).

#### d) Denborazko aspektua

Egitate zergagarria noiz burutu zen zehazteko erabiltzen da, tributuaren sortzapena orduan gertatzen baita. Aspektu honen arabera, aldizkako eta instanteko tributuak bereizten dira:

1) Instanteko tributuetan, egitate zergagarria burutu zen unea zehaztu daiteke (adib., gantzio letra bat zirkulazioan jartzen denean; edo gauza higiezin bat eskritura publi-koa erabiliz eskualdatzen denean).

2) Aldizkako tributuetan, egitateak denboran zehar irauten du (adib., errenta lortzea, ondasun baten titularra izatea...). Kasu hauetan, egitate zergagarria burutu zen unea ezin da zehaztu (tributua ezin eska litzateke egitatea bukatu arte). Horregatik, legeak jarraikorta-suna, fikzio bat eginez, denboraldietan zatitzen du (normalean, urte naturala), egitate zerga-garria noiz burutzen den finkatuz. Tributu bakoitzaren legeak tributuaren sortzapena noiz gertatzen den adierazten du. Sortzapena, egitate zergagarria egiteagatik tributu-betebehar



nagusia sortzen den unea da, eta bere ondoriorik garrantzitsuena orduan indarrean zegoen legea aplikatzea da.

Esan den bezala, tributu bakoitzaren legeak espreski adierazten du sortzapenaren unea noiz den, nahiz eta instanteko zergak izan. Instanteko tributuetan, sortzapena noiz gertatzen den jakitea erraza da, egitate zergagarria une zehatz batean gauzatzen delako. Aldizkako tributuetan, zergaldiak urte naturala irauten du eta tributua sortzapena bi unetan finka daiteke. Orokorrean, Estatuko zergetan (adib., Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga, Elkartearen Gaineko Zerga) sortzapena zergaldiaren azkeneko egunean gertatzen da (abenduaren 31an). Toki Korporazioen tributuetan (adib., Ondasun Higiezinaren Gaineko Zerga, Jarduera Ekonomikoen Gaineko Zerga, Trakzio Mekanikoa duten Ibilgailuen Gaineko Zerga), sortzapena zergaldiaren lehenengo egunean gertatzen da.

Sortzapenaren unek tributu baten legearen aldaketan eragina du:

- Sortzapena zergaldiaren hasieran gertatzen bada (adib., Udalen zergak), tributu-legearen aldaketak ez du eraginik zergaldian zehar (urtarrilaren 1ean obligazioaren sortzapena gertatu baitzen); araudi berria ez da aplikatzen (atzerako eraginik ez badu).

- Sortzapena zergaldiaren bukaeran gertatzen bada (Estatuko zergak), tributua legea zergaldian zehar aldatuz, aldaketak, honen arabera, urte guztian izan beharko luke eragina, abenduaren 31a arte ez baita sortzapenik gertatzen. Arrisku hau saihesteko, TLOren 10.2 artikulua xedatzen du aldizkako tributuetan -salbu kontrako xedapena- aldaketa hurrengo epealdian aplikatuko dela.

## II. Salbuespenak eta zergapetu gabeko kasuak

### 1. Salbuespenak

#### A) Kontzeptua eta edukia

TLOren 22. artikulua arabera, salbuespenetan, nahiz eta egitate zergagarria gauzatu, legeak ez du behartzen tributu-betebehar nagusia betetzera.

Salbuespena gertatzen da arau batek adierazten duenean, nahiz eta egitate zergagarria egin, bere ondoriorik nagusia ez dela gertatzen; hau da, tributu ez dela ordaindu behar.

Salbuespena onura fiskalen espezierik tipikoa da. Arau hauek, batzuetan, egitate zergagarria ezabatzen dute (benetako salbuespena), edo tributu karga gutxitu (adib., hobariak eta kenkariak).

Salbuespena osokoa bada, nahiz eta egitate zergagarria burutu, ez da tributu zorra sortzen. Salbuespena partziala bada, tributu gutxiago ordaintzen da. Batzuetan, salbuespenak, pertsona kontuan hartuta, subjektiboak dira, beste batzuetan baldintza objektiboak begiratzen dira (salbuespen objektiboak). Adibidez, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren Legeak errenta lortzea kargatzen du, baina errenta mota batzuk -adib., epaiketa batean ezarritako kalte-ordainak- salbuetsita daude (salbuespen objektiboak). Elkartearen Gaineko Zergaren Legeak pertsona juridikoek errenta lortzea kargatzen du, baina errentak Estatuak edo Autonomia Erkidegoek lortzen dituztenean salbuetsita daude (salbuespen subjektiboak).

Batzuetan justizia printzipioa errespetatzen dute (adib., ahalmen ekonomikoaren neurri batetik behera dauden gutxiengo salbuetsitakoak); beste batzuetan helburu extrafiskalak bilatzen dira (adib., politika ekonomikoko arrazoiengatik inbertsiorako ezarritako pizgarriak).

Egitate zergagarria definitzen denez, salbuespenen ezarpenerako lege-erreserba dago (Konstituzioaren 133.3 art.).



## B) Salbuespenaren sortzapena

Aspektu honetan bi arazo gertatu dira. Lehendabizikoa, nola sortzen den, izan ere, sarri araudiak salbuespenaz disfrutatzeke, Administrazioak ematea edo errekonozitzea eskatzen du. Salbuespena salbuetsitako egitatea gauzatzen denean sortzen da. Egitate zergagarria burutzean, gehienetan, tributu-betebehar nagusia sortzen da; baina, egitate zehatza salbuetsia kalifikatzen bada, salbuespena sortuko da. Beraz, administraziozko egintzaren ondorioak adierazleak dira: salbuespena gertatzeko araudiak eskatzen dituen ukanbeharrak betetzen direla.

Bigarren arazoa sortzapena gertatzen den unearekin lotuta dago; zehazki, salbuespena aldizkako tributuetan epe-mugarik gabe (salbuespen iraunkorrak) edota epealdi zehatz batzuetarako (denborazko salbuespenak) ematen denean. Kasu hauetan, epealdi bakoitzeko salbuespena bertan egitate zergagarria egitean sortzen da, ezin daiteke ulertu salbuespena lehendabiziko epealdian eta hurrengorako sortu zenik; izan ere, salbuetsitako egitatea epealdia bukatu arte egingo den edo ez ezin jakin daiteke, tributura zergapetuta egongo den edo ez, edo tributua berak indarrean jarraituko duen. Honela gertatzen da partikular baten jardun zehatz batek (adib., leku batean inbertitzea) urte batzuetarako salbuespena edo onura suposatzen duenean. Kasu hauetan, ezin esan daiteke jardunak (adib., inbertsioak) hurrengo urteetarako salbuespena sortzen duenik, inbertsio unean ezin jakin daiteke hurrengo epealdietan egitate zergagarri izango denik. Hurrengo epealdi bakoitzean, egitate zergagarria gauzatzean, lehenagotik egindako inbertsioak garrantzia hartuko du.

Arazoak tarte horretan salbuespena aurreikusten zuen araudia aldatzen denean hasten dira; hau da, aurreikusitako zergaldiak amaitu baino lehen, salbuespena kentzen bada edo gutxitzen bada. Hurrengo epealdietako salbuespenen sortzapenak araudia aldatu zenean gertatu ez zirenez, eskuratutako eskubiderik kendu edo murriztu denik ezin esan daiteke; salbuespena ez da partikular baten eskubidea, orduan oraindik ez zen sortu, horregatik eskuratutako eskubideei buruz ezin daiteke hitzegi. Nahiz eta ziurtasun juridikoa eta beste Konstituzio printzipioak legegilearen praktika honen frena izan, eskuratutako eskubideen eta arauen atzeraeraginezintasunaren tesiak ez dira oztopo etorkizunerako salbuespenak baztertzeko dituzten araudiak ekiditeko. Konstituzio Auzitegiak (27/1981 epaia) eskuratutako eskubideen tesia Konstituzioaren filosofiarekin bat ez datorrela adierazi zuen. Konstituzio Auzitegiaren 6/1983 epaiak salbuespena ez dela titularraren ondarean sartzen den eskubide bat adierazi zuen. Atzeraeragintasun-eza printzipioa ez da printzipio orokorra Tributu Zuzenbidean, beraz, ez ditu galazten aipatutako aldakuntzak (Konstituzio Auzitegiaren 126/1987, uztailearen 16koa). Halere, Konstituzio Auzitegiaren 234/2001 epaiak (abenduaren 13koa) lege bat, salbuespen bat atzerako ondorioekin indargabetzeagatik, Konstituzioaren aurkakoa zela adierazi zuen, ziurtasun juridikoaren printzipioa urratzen zuela ulertuz.

Beraz, ESEVERRI MARTÍNEZek, LÓPEZ MARTÍNEZek, PÉREZ LARAK, eta DAMAS SERRANOK adierazten duten bezala, gaur egun onura fiskalak kentzeari edo murrizteari eskuratutako eskubideen teoria ezin zaio oposatu, baina neurri horiek beste Konstituzio printzipioekin gatazka sortzen duten ikusi behar da: ziurtasun juridikoa, arbitrarietatearen debekua eta konfidantza legitimoa babestea (Konstituzioaren 9.3 art.). Arazoa atzeraeragintasunarekin lotu behar da. Euren ustez, interes orokorreko aparteko arrazoiek bakarrik kontsolidatutako salbuespen bat kentzea edo murriztea justifikatzen dute (zentzu honetan, KAren 234/2001 epaia). Gainera, autore hauek gaineratzen dute salbuespenaz disfrutatzeke inbertsioak egin behar baziren (inbertsioak ez lirateke egingo onura fiskalik ez balego), gero salbuespena kentzeak edo murrizteak ziurtasun juridikoaren edo konfidantza legitimoaren printzipioak urratu ditzakela.



## 2. Zergapetu gabeko kasuak

TLOren 20.2 artikulua arabera, legeak egitate zergagarriaren zehaztapena osa dezake, zergapetu gabeko kasuak aipatuz.

Normalean, zergapetu gabeko kasuak egitate zergagarriaren definizioa argitzen dute. Ez dira arau juridikoak, legea argitu edo interpretatu egiten dute (edukia egitate zergagarriaren definizioan modu implizitoan dago). Adibidez, Trakzio Mekanikoa duten Ibilgailuen Gaineko Zergan, egitate zergagarria zirkulatzeko gai diren motorrezko ibilgailuen jabea izatea da, zehatzuz ez daudela zergapetuta zahartuta erregistroetan bajaran emandako ibilgailuak, erakusketetan edo karreretan parte hartzeko, zirkulatzeko baimenduta daudenean.

Zergapetu gabeko kasuak eta salbuespenak ezberdinak dira. Salbuespenetan egitate zergagarria burutzen da, baina ez da ordaintzen edo gutxiago ordaintzen da. Zergapetu gabeko kasuak egitate zergagarria ez zela gauzatu azaltzen du. Halere, kasu batzuetan zergapetu gabeko kasuak garrantzitsuak dira, egitate zergagarria argitu beharrean, definitzen baitute. Adibidez, Kostubidezko Ondarearen Eskualdaketaren Zergak ze eskualdaketa kargatuta dauden adierazten du, baina gero zehazten du eragiketarako profesionalek edo enpresariak, euren jardunetan egiten dituztenean, ez direla zergapetuta egongo. Modu honetan, egitate zergagarria ordaindutako eskualdaketak gauzatzea izango da, baina trafiko zibilean, ez profesional edo merkatal arloan.

1963ko TLOak 23.1 artikuluan hau xedatzen zuen: «Tributu arauak Zuzenbidean onartutako irizpideen arabera interpretatuko dira». Itxura batean, artikulua honek tautologia bat suposatzen zuen; tributu arauak, arau juridikoak izanik, Zuzenbidean onartutako irizpideen arabera interpretatu behar direlako. Artikulu horrek bere azalpena zeukan. 1963. urtean, tributu-arauen interpretazioaren arloan tesi ezberdinak zeuden (adib., errealitate ekonomikoaren teoriaren arabera, interpretazioa burutzerakoan, errealitate ekonomikoa kontuan hartu behar zen). Horregatik, bere garaian TLOak xedatzea tributu arauak, beste arauak bezala, Zuzenbidean onartutako printzipioen arabera interpretatuko zirela, garrantzi handia izan zuen.

2003ko TLOak 12.1 artikuluan hau adierazten du: «Tributu arauak, Kode Zibilak 3.1 artikulua 1 apartatuan xedatutakoari jarraiki interpretatuko dira». Beraz, Tributuen Zuzenbidean interpretazio irizpideak dira: a) Hitzez-hitzeko esangura; b) Testuingurua; c) Aurrekari historikoak eta legegintzak; d) Arauak aplikatu behar diren garaiko gizarte errealitatea; eta e) Arauen izpiritua eta helburua.

Bestalde, TLOren 12.2 artikulua gaineratzen du: «Tributuen araudiak bere arauetan erabilitako terminoak definitzen ez dituztenean, termino horiek euren esangura juridiko, tekniko edo ohikoan ulertuko dira, kasuan-kasuan». Artikuluak irizpideen artean ez du lehentasunik ezartzen, interpretatzaileak kasu bakoitzean egokiena aukeratuko du. Ohiko irizpidea edo teknikoak jarraitzeak ondorio ezberdinak dakartza; adibidez, Auzitegi Gorenak 1957. urtean interpretatu zuen muskulua ez zirela arrainak, baizik eta moluskoak. Hau da, interpretazio teknikoan oinarrituta bereizi zituen arrainak eta moluskoak. Aldiz, 1960. urtean beste epai batean, ohiko irizpidea kontuan hartuta, arrantzan harrapatzen zen guztia arrantza-zergaren barne zegoela erabaki zuen, arrainak edo moluskoak izan eta, beraz, moluskoak ere arrantza-tributuaren menpe zeudela.