



## FINANTZA ZUZENBIDEA

### TRIBUTU ARAUEN ERAGINGARRITASUNA DENBORAN ETA LURRALDEAN

*Ines Maria BURLADA ETXEBESTE*  
*Jose Luis BURLADA ETXEBESTE*

**AURKIBIDEA:** **Tributu arauen eragingarritasuna denboran.** 1. Indarraldiaren hasiera. 2. Indarraldiaren bukaera. 3. Tributu arauen atzeraeragintasuna. **II. Tributu arauen eragingarritasuna lurraldean:** lurraldetasuna eta egoiliartasuna.

## I. Tributu arauen eragingarritasuna denboran

### 1. Indarraldiaren hasiera

- TLOren 10.1 artikulua araberak, tributu arauak Aldizkari Ofizial egokian oso-osorik argitaratuta 20 egunen barruan indarrean sartzen dira. Erregela hau bakarrik aplikatuko da arauan ez bada besterik xedatzen <sup>1</sup>. Salbu arauak epe zehatza ezartzen badu, mugarik gabeko epean aplikatuko da.
- “Tributu arauak” esamoldean legeak eta erregelamenduak sartzen dira <sup>2</sup>.
- Toki Eraentzaren Oinarrizko Legearen 107.1 artikulua Ordenantza Fiskaletarako arau berezia biltzen du: Toki Korporazioen Ordenantza Fiskalek ez dute 20 eguneko eperik agortu behar indarrean sartzeko. Ordenantzaren ez bada epe zehatzik jartzen, Ordenantza horiek Probintziako Aldizkari Ofizialean edota Probintzia bakarreko Autonomia Erkidegoko Aldizkari Ofizialean argitaratzearekin batera indarrean sartzen dira.

### 2. Indarraldiaren bukaera

- Adierazi dugun bezala, tributu arauak ez badu ezer ezartzen, iraupen zehaztugabea izango du. Beraz, aldi baterako iraupena ezar dezake <sup>3</sup>.
- Iraupen zehaztugabea duten arauen indarraldia bukatzeko, gero onetsitako arau batek, espreski edo isilbidez, indargabetu behar ditu. Azken kasu hau gertatuko da, aurreko araua gero onartutako arauarekin bateraezina denean.
- Espreski indargabetzea bi modutara gerta daiteke: a) Indargabetuta gelditu diren arauen zerrenda bat eginez; b) X artikulua hartu duen idazkera berria adieraziz. TLOren 9.2 artikulua bi teknika hauek bereganatu ditu, lege edo erregelamendu batek tributu arauak al-

<sup>1</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA eta DAMAS SERRANOK (*Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant Tributario, 3. arg., 2016, 267. orr.) azaltzen duten bezala, normalean arauak xedatzen du noiz sartzen den indarrean. Batzuetan, arauak indarrean sartzen dira argitaratzearekin batera, beraien aplikazioa tributu-betebeharpekoen portaerak baztertzea ekiditeko. Beste batzuetan, *vacatio legis* 20 egun baino luzeagoa da tributu-betebeharpekoak araudi berrira egokitzeko.

<sup>2</sup> ATXABAL RADA, A., *Finantza eta Tributu Zuzenbidea*, Deustuko Unibertsitatea, 2008, 46. orr.

<sup>3</sup> LUCAS DURÁNEK (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General* -Zuzendaria: I. MERINO JARA-, tecnos, 6. arg., 2017, 251 orr.) adibide hauek jartzen ditu: urteko aurrekontuen legeek onura fiskalak biltzen dituzte kirol eta kultur ekitaldi batzuetarako, mugatuak denboran. Beste arau batzuk krisi denboretarako neurri bereziak arautzen dituzte; adib., Elkarleen Gaineko Zergak karga tasaren murrizpena ezarri zuen 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 epealdietarako enplegua sortzeko edo mantentzeko baldintzapean.

ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA eta DAMAS SERRANOK (*Manual práctico de Derecho Tributario, op. cit.*, 267. orr.) honelako esamoldeak aurkitzea nahiko ohikoa dela adierazten dute: “Con vigencia exclusiva para el año...”.





datu baldin baditu, indargabetu diren arauen zerrenda osoa eta aldatu direnen idazkera berria bildu behar dituela adierazten baitu <sup>4</sup>.

- Konstituzioaren 164. artikulua araber, Legearen bat Konstituzioaren aurkakoa dela adierazten denean, Konstituzioaren aurkakoa ez den zatiak bakarrik indarrean iraungo du. Beraz, Konstituzioaren aurkakotasun adierazpena ere legeen indarraldia amaitzeko beste bide bat da. Deuseztasun adierazpen horren ondorioak indargabetzearenak baino ondorio askoz zabalagoak dira. Ondorio gogor hauek zuzentzeko, Auzitegi Konstituzionalak *teoria prospektiboa* erabiliz, epai batzuetan Lege baten konstituzioaurkakotasun adierazpenaren ondoren, lehenagotik gertatutako egoerak mantendu ditu. Adibidez, hau 45/1989, otsailaren 20ko epaiarekin gertatu zen. Auzitegi Konstituzionalak Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren Legeak bildutako artikulua batzuk (baterako tributazioa behartzen zutenak) Konstituzioaren aurkakoa zirela adierazi zuen. Kasu honetan, epaiak gauza epaituaren indarra zuten egoerak edota tributuzorrrak ordaintuta gero inolako erreklamaziorik edo helegiterik jarri ez zutenen egoerak bere hartan utzi zituen <sup>5</sup>.

- *Tributu-legeek ultraindarraldia* izan dezakete. Hau lege bat espreski edo isilbidez indargabetuta, lehenagotik sortutako egitatezko egoerei aplikatzen jarraitzen denean gertatzen da. Ondorio hau lege berriak espreski adierazi behar du. Adibidez, lege batek aurretik zeuden onura fiskalak ezabatzen dituenean, baina lege zaharraren arabera eman zirenak mantenduz. Horrela gerta daiteke, adibidez, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren negozio batzuetarako onura fiskalak ezarri zirenean (adib., ohiko etxebizitza erosi, bizi-asegurua kontratatu...); hau da, epe luzerako onurak jarri zirenean, gero legeak onura horiek kenduz. Kasu hauetan, onurak kendu baino lehen egindako negozioak errespetatzen dira, zergadunek onura fiskalez disfrutatzen jarraitzen dute, baina etorkizunean egiten diren negozioei (adib., etxe bat erosi) ez zaie aplikatuko.

### 3. Tributu arauen atzeraeragintasuna

Atzeraeragintasun osoa (benetako atzeraeragintasuna) eta gradu ertaineko atzeraeragintasuna (atzeraeragintasun inpropioa) bereizten dira. Lehendabiziko kasuan, arau berria indarrean sartu baino lehen sortu eta bukatutako egoerei aplikatzen da <sup>6</sup>. Bigarren kasuan, arau berria kontsumatu ez den egoera bati aplikatzen da <sup>7</sup>.

Atzeraeragintasun osoaren kasuan, egoera araua indarrean sartu baino lehen gertatu zen (adib., partikular bati etxe bat erosterakoan Kostubidezko Ondare Eskualdaketaren Zerga ordaintzen da). Kasu honetan, atzeraeragintasuna interes orokorreko arrazoi garrantzitsuak daudenean bakarrik onartzen da <sup>8</sup>.

<sup>4</sup> LUCAS DURÁÑEK (*Derecho...*, *op. cit.*, 251. orr.) agindu hau maiz ez dela betetzen azaltzen du, beste legeek eta erregelamenduek ez baitute errespetatzen. Tributu legeek TLOren maila bera dutenez, uler daiteke TLOren 9.2 artikulua indargabetze singularra gertatzen dela. Erregelamenduek ez badute errespetatzen agindu hori, Administrazioaren ondarezko erantzukizuna eska daiteke kalteren bat gertatzen bada.

<sup>5</sup> LUCAS DURÁÑEK (*Derecho...*, *op. cit.*, 252. orr.) dioten bezala, berez arau baten konstituzioaurkakotasun adierazpenak *ex tunc* ondorioak izan beharko lituzke eta honek arau horregatik ordaindutako tributua itzultzea suposatuko luke. Horregatik, batzuetan ondorioak *ex nunc* dira (prospektiboak edo *pro futuro*), epaiaren ondoren aplikatuz; beraz, lehen ordaindutako tributua itzultzea eskatzeko eskubiderik ez dago.

<sup>6</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCOK (*Derecho Tributario*, *op. cit.*, 110. orr.) adibide hau jartzen dute: 2012. urtean arau bat onartzea, 2011ko urteari dagokion Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko zerga aldatuz.

<sup>7</sup> *Idem*. Autore hauek adibide hau jartzen dute: 2011ko azaroan arau bat onartzen da, urte horretako Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga aldatuz. Kasu honetan atzerako eragina gertatzen da, aldaketa 2011ko urtarrilaren 1etik sortutako errentei aplikatzen delako, baina oraindik sortzapena ez denez gertatu (2011ko abenduaren 31an gauzatzen da), ezin esan daiteke kontsumatutako egoerak ukituta geratzen direla.

<sup>8</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 111. orr.) dioten bezala, interes orokorreko exigentzia garbiak eta kualifikatuak ez badira agertzen, benetako atzeraera-



Gradu ertaineko atzeraeragintasuna aldizkako tributuetan gertatzen da (adib., Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergan). Kasu honetan araudia behin epealdia hasita bukatu baino lehen aldatzen da (adib., Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergan araudia urrian aldatzen da). Auzitegi Konstituzionalaren arabera, ziurtasun juridikoaren printzipioa eta aldaketaren arrazoiak alderatu behar dira. Kontuan hartuta sortzapena urtearen azken egunean gertatzen dela, atzeraeragintasuna errazago onartzen da<sup>9</sup>.

Azken finean, PÉREZ ROYOK dioen bezala, kasu bakoitzaren inguruabarrak aztertu behar dira, bereziki neurriak aurreikus daitezkeen eta justifika daitezkeen interes orokorreko arrazoi garrantzitsuak direla-eta<sup>10</sup>.

Normalean, tributu arauak eragina aurrera dute. Modu honetan, TLOren 10.2 artikulua arabera, besterik ez bada xedatzen, tributu arauak<sup>11</sup> ez dute atzerako eraginik izango<sup>12</sup>. Artikulu honek gaineratzen du kontrakoa xedatzen ez bada, tributu arauak ez dutela atzerako eraginik izango eta aplikagarriak izango direla: a) zergaldirik gabeko tributuetan, hauek indarrean sartu ondoren, sortzapena gertatzen denean; b) beste tributuetan, epealdia une horretatik aurrera hasten denean<sup>13</sup>.

gintasuna ziurtasun juridikoaren aurkakoa izango da (Konstituzioaren 9.3 art.), eta, beraz, Konstituzioaren aurkakoa.

<sup>9</sup> Auzitegi Konstituzionalak bereizketa honi garrantzia ematen dio; izan ere, gradu gorengo atzeraeragintasunaren kasuan “sólo exigencias *cualificadas de interés general* podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica”. Aldiz, gradu ertaineko atzeraeragintasunaren kasuan (inpropioa) “la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo *caso por caso* que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares” (AK 182/1997 epaia eta bertan aipatzen direnak).

<sup>10</sup> *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas Thomson Reuters, 25. arg., 2015, 100. orr. Autore honek aurreikusgarritasunaren inguruan adibide hauek jartzen ditu. Akren 126/1987 epaiak “tragaperras” makinaren tributazioa % 200 igotzea (1983ko ekainean onartu zen, beraz, epealdia hasita) Konstituzioaren arabera zela adierazi zuen. Aldiz, 173/1996 epaiak zerga beraren tributazioa igotzea (% 164ean) 1990ko ekainean Konstituzioaren aurkakoa zela adierazi zuen. 1983ko neurria “tragaperras” makinaren tributazioa igotzen ari zen unean gertatu zen (aurreko urtean % 600 igo zen), beste jokoaren tributazioarekin parekatzeko. Inguruabar honek aurreikusgarria egiten zuen gero gertatu zen aldakuntza. Aldiz, 1990ko igoera gertatu zen aurreko urteetan oso igoera txikia gertatu ondoren. Neurriaren aurreikusgarritasuna bi kasuetan ondorio ezberdinetara iristeko garrantzitsua izan zen.

<sup>11</sup> FALCÓN Y TELLAK (*Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Complutense Madrid, 4. arg., 2015, 156. orr) dioen bezala, erregelamenduek ezin dute atzerako eraginik izan, Konstituzioaren 103.1 artikulua arabera Administrazioa Zuzenbidearen (legeak eta erregelamenduak) menpe dago eta menpekotasun hori, Administrazioak bere mugak atzerako eraginekin aldatzeko aukera balu, ez litzateke gertatuko. Beraz, atzeraeragintasuna legeetara mugatzen da.

<sup>12</sup> TLOak, Kode Zibilaren araudia bereganatzen du, bere 2.3 artikuluan legeek, kontrakorik xedatzen ez bada, ez dutela atzeraeraginezko ondorioarik izango adierazten baita.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, eta CASADO OLLEROK (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, tecnos, 25. arg., 2014, 167. orr.) diote TLOak araudi sustantiboari egiten diola erreferentzia; prozeduraren inguruko tributu legeak atzeraeragina dute.

<sup>13</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCO (*Derecho Tributario*, Thomson Reuters, 19. arg., 2014, 109. orr.) esaten duten moduan, epealdirik gabeko tributuetan egitate zergagarria duten tributuetan dira (adib., ibilgailu bat erostea); epealdia duten tributuetan egitate zergagarriak denboran zehar dirau (adib., Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergan, errenta urte naturalean lortzea kargatzen da).

LUCAS DURÁNEK (*Derecho...*, *op. cit.*, 249. orr.) azaltzen duen bezala, erreforma fiskala tramitatzen ari denean norbanakoek jakin dezakete ze araudi aldadaketa gerta daitezkeen, euren portaera aldatuz araudi berria onetsi baino lehen. Horregatik, batzuetan kontutan hartzen da noiz argitaratu zen ekimena Gorteen Aldizkari Ofizialean. Hau gertatu zen, adibidez, 2006ko Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergarekin, indarrean sartu zena 2007ko urtarrilaren 1ean. Ondare irabazi batzuentzat (gauzak eskuratu zirenean 1994ko abenduaren 31a baino lehen, salbuetsita zeudenak), araudi berriak ezarri zuen aurrerantzean salbuespen hori denboran zehar ezabatzen joango zela. Legearen proiektua Gorteen Aldizkari Ofizialean 2006ko urtarrilaren 19an argitaratu zela kontuan hartuta -beraz, zergadunek bazekiten aspektu horretan araudia aldatu egin behar zela-, data hau indarraldiaren hasierarako ondare irabazi horientzat ezarri zen, eta ez legea indarrean sartu zen



Beraz:

1) Instanteko tributueta (epealdirik gabeko tributuak) erreforma aplikatuko da arau berria indarrean sartu ondoren gertatzen diren sortzapenei. Instanteko tributuena (adibide tipikoa Kostubidezko Ondare Eskualdaketaren Zerga da) sortzapena negozioa gauzatzen den unean gertatzen da (adibidez, partikular bati lur bat erosten denean). Suposatuz eskualdaketa urtarrilaren 2an egin zela eta araudia urtarrilaren 29an aldatu (karga-tasa % 7tik % 10era igoz), araudi berria negozio horri ez zaio aplikatuko -salbu araudian atzerako eraginak ezartzen badira-.

2) Aldizkako tributueta (epealdiarekin), epealdian zehar araudia aldatzen bada, aldaketa gero hasiko den epealditik aurrera aplikatuko da. Aldizkako tributuena adibide tipikoa Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga da (epealdia: urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra); eta bere sortzapena (egitate zergagarria gauzatu zen unea) abenduaren 31an gertatzen da. Zergaren legea abenduaren 29an aldatzen dela suposatuz (karga-tasa igoz), nahiz eta oraindik sortzapena ez gertatu, aldaketa hurrengo epealditik (hurrengo urte naturala) aurrera aplikatuko da -salbu atzerako eragina badu-.

Bestalde, Konstituzioaren 9.3 artikulak xedatzen du ez dutela atzeraeraginezko ondorioz norbanakoen aldekoak ez diren xedapen zehatzaileek eta gizabanakoen eskubideak murrizten dituztenek<sup>14</sup>. Artikulu honetan oinarrituta, Konstituzio Auzitegiak Konstituzioak tributu arauen atzeraeragintasuna ez duela debekatzeko adierazi du; Konstituzioaren aurka-koak izango dira euren atzerako eraginagatik Konstituzioaren beste printzipioak urratzen badituzte, bereziki ziurtasun juridikoa eta arbitrarietatearen debekua<sup>15</sup>. Horregatik kasuz-kasu arau fiskalaren atzeraeraginak hiritarren ziurtasun juridikoa urratzen duen ala ez aztertu behar da. Horretarako, alde batetik, arauaren atzeraeragintasunaren gradua eta, bestetik, kasu bakoitzean dauden inguruabarrak kontuan hartu behar dira (Konstituzio Auzitegiaren 126/1987 eta 150/1990 epaiak)<sup>16</sup>.

Garbi dago, Konstituzioaren 9.3 artikulua horrela ezartzen duelako, arau zehatzaileek -kaltegarriak badira- atzeraeraginezko ondorioz ezin dutela izan; beraz, tributu arau-hauste eta zehapenak arautzen dituzten legeak, kaltegarriak badira, horrelako ondorioz ezin izan dezakete. Aldiz, euren aplikazioa norbanakoentzat onuragarria denean, atzeraeraginezko ondorioak izango dituzte. TLOak kasu hau espreski 10.2 artikuluan arautu du, errekaratutara hedatuz<sup>17</sup>. Horretarako baldintza administratibozko egintza irmoa ez izatea da<sup>18</sup>.

---

data. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO eta POVEDA BLANCOk (*Derecho...*, *op. cit.*, 108. orr.) teknika hau (lege baten artikulua ezberdinak indarraldi ezberdina izatea), ziurtasun juridikoaren aurka doalako, kritikatu dute.

<sup>14</sup> Beraz, PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 98. orr.) dioten bezala, agindu honetan ez dira tributu arauak sartzen (Konstituzioaren tramitazioan proposamen baten arabera tributu arauak ere aipatzen ziren), eta, ondorioz, Kode Zibilaren 2.3 artikulua aplikatzen da.

<sup>15</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., eta POVEDA BLANCOk, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 110. orr. Ikusi AKren 6/1983, otsailaren 4ko epaia; 126/1987, uztailaren 16koa; 150/1990, urriaren 4koa; 197/1992, azaroaren 19koa; 205/1992, azaroaren 26koa; 182/1997, urriaren 28koa; 104/2000, apirilaren 13koa, etabar.

<sup>16</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, *op. cit.*, 99. orr.

<sup>17</sup> FALCÓN Y TELLAK (*Derecho...*, *op. cit.*, 155. orr.) dio bakarrik aitortpenak berandu egiteagatik ordaindu behar diren errekaratuak kontuan hartu behar direla (TLOren 27. art.); nahiz eta teknikoki zehapenak ez izan, helburu errepresiboa baitute.

<sup>18</sup> LUCAS DURÁNEK (*Derecho...*, *op. cit.*, 251. orr.) adibide hau jartzen du: Tributu lege batek tributu-zehapenen ezarpena sarrera ez egiteagatik (edota epez kanpo aitortpena egiteagatik ezartzen diren errekaratuak) gutxitzea suposatzen badu, txikipen hau aurretik gertatutako egoerei aplikatuko da zehapena (edo errekaratua) oraindik ez bazen jarri edota, ezarri bazen ere, irmoa ez bazen, zergadunak aurkaratu zuelako. Aldiz, arau berria indarrean sartu baino lehen kontsolidatutako egoerei txikipena ez zaio aplikatuko (irmo bihurtu zirelako subjektuak ez aurkaratuta).

FALCÓN Y TELLAK (*Derecho...*, *op. cit.*, 154. orr.) adierazten du zehapenetan muga honek ez daukala justifikaziorik, Konstituzioaren 9.3 artikulua arabera zehapenen kasuan atzeraeragintasuna aplikatu



Arau interpretatzaileek ez dute benetako atzeraeragintasunik, ordenamendu juridikoa ez dutelako berritzen. Halere, arau hauen bidez, araua argitu beharrean, ordenamendu juridikoa aldatzen bada, beste arauen erregela berak aplikatu behar dira <sup>19</sup>.

## II. Tributu arauen eragingarritasuna lurraldean: lurraldetasuna eta egoiliartasuna

Zuzenbidean, arau bat zein lurraldetan aplikatu behar den jakiteko, bi irizpide jarrai daitezke:

1) *Nazjokotasuna*. Honen arabera, tributu lege bat espainako naziokotasuna duenari aplikatu beharko litzateke, kontuan hartu gabe non bizi den eta non lortzen diren errentak <sup>20</sup>.

2) *Lurraldetasuna*. Espainiako tributu legeak Estatuko lurraldean egoiliartasuna dutenei bakarrik aplikatuko lirateke, edota bertan harreman ekonomikoak dituztenei (adib., Estatu espainiarrean errentak lortzerakoan, bertan ondasunak izatean...).

*Tributu Zuzenbidean*, lurraldetasun printzipioa -eta bere agerpena: egoiliartasuna- jarraitzen da; hau da, tributua legea lurralde batean egoiliarra denari aplikatuko zaio; edota lurralde horretan harreman bat izaten duenari (adibidez, bertan errentak lortzen direnean).

TLOren 11. artikulua bi irizpide hauek jarraitzen ditu: egoiliartasuna eta lurraldetasuna. Artikulu honetatik bi ondorio ateratzen dira:

1) Tributuak aplikatzen dira, legeak kasu bakoitzean ezarritako egoiliartasun edota lurraldetasun irizpideen arabera <sup>21</sup>.

2) *Modu subsidiarioan*, tributu bakoitzaren legeak ez badu ezer arautzen, tributua *personal* bada, lotunea egoiliartasuna izango da. Beste tributu motetan, lurraldetasun printzipioa jarraitzen da. Tributua pertsonala da pertsona bakoitza kontuan hartzen denean (adib., Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga, edo Oinordetza eta Dohaintzen Gaineko Zerga). Kasu honetan ez du axola nongo lurraldean lortzen den errenta edo jaraunspena nongo lurraldean dagoen, errentaren hartzaileak edo hildakoak ohiko egoiliartasuna non duen kontuan hartzen da.

Tributua ez bada pertsonala, lurraldetasun irizpidea jarraitzen da, kontuan hartuz gauzak non dauden, eragiketak non egiten diren, etabar (adib., Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergan gauza non dagoen kontuan hartzen da).

---

behar delako, inongo mugarik gabe. Beraz, 10.2 artikulua muga, bere ustez, honela interpretatu behar da: atzeraeragintasuna zehapena *osorik beteta* zegoenean bakarrik baztertzen da.

<sup>19</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., eta CASADO OLLERO, C., *Curso...*, *op. cit.*, 168. orr.

<sup>20</sup> LUCAS DURÁNEK (*Derecho...*, *op. cit.*, 254. orr.) azaltzen duen bezala, tributuen arloan oso Estatu gutxi naziokotasuna kontuan hartzen dute (adib., Estatu Batuak); gehienek zergadunaren egoiliartasuna, edo kargatutako egintza non egin zen edo gauza non dagoen kontuan hartzen dute. FALCÓN Y TELLAK (*Derecho...*, *op. cit.*, 110. orr.) dioten moduan, gaur egun Estatu gehienek zerga pertsonalak eskatzen dituzte aplikatuz batera egoiliartasunaren irizpidea (kargatuz egoiliarrek euren errenta mundialagatik) eta iturriaren irizpidea (ez egoiliarrek Estatuan lortutako errentaz tributatu dute). Zerga errealetan normalean lurraldetasun irizpideak erabiltzen dira: gauzak non dauden (bereziki gauza higiezinak kargatzen direnean eta hauen gaineko eskubideak, edo bata edo besteak eskualdatzea), eragiketa formalizatu zen lekua edo eragina duen lekua, edo non den inskribagarria, edo partehartzen dutenen egoitza.

<sup>21</sup> Horregatik, PÉREZ ROYOK (*Derecho...*, *op. cit.*, 126. orr.) esaten duen bezala, TLOren araudiak garrantzi txikia du, tributu bakoitzaren lege propioak bere irizpideak jartzen baititu. TLOren irizpideak Toki tributuetan aplikatzen dira, Toki Ogasunaren Legean irizpide propioak ez direlako aipatzen eta, beraz, higiezina dagoen udala kontuan hartzen da (Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergan), edo jarduera eramaten den lekua (Jarduera Ekonomikoen Gaineko Zergan). Lurraldetasun irizpideak dira.