**6. gaia**

1. Estatuaren ahalmen araugilearen mugak
2. Orokortasun printzipioa
3. Berdintasun printzipioa
4. Ahalmen ekonomikoaren printzipioa
5. Gehikortasun printzipioa
6. Lege erreserbaren printzipioa \*
   1. Oinarria
   2. Izaera publikoko ondarezko printzipioaren kontzeptua
      1. Ze prestazio hartzen dituen lege-erreserbaren printzipioak
      2. Lege-erreserbaren printzipioak barneratu dituen osagaiak
   3. Lege-erreserbaren printzipioaren hedadura erreserba-erlatiboa
   4. Lege erreserbaren eremu TLOn

**\*Azterketarako ikasi behar da**

# Estatuaren ahalmen araugilearen mugak

Espainiar Konstituzioko 31. artikuluan honakoa xedatuta dago:

“1. Denek lagunduko dute gastu publikoei aurre egiten, nork bere ekonomia-

ahalmenaren arabera, tributu-sistema justu baten bitartez; berdintasun eta

progresibotasun printzipioetan oinarrituko da sistema hori, eta ezein kasutan

ez da iritsiko konfiskatzeraino.

2. Gastu publikoak ekitatez esleituko ditu baliabide publikoak, eta eragimena eta ekonomia bilatuko dira gastu hori programatu eta gauzatzerakoan.

3. Legeari atxikiz bakarrik ezar daiteke izaera publikoko prestazio pertsonal

edo ondarezkorik.”

Hortaz, EKk tributu-zenbatekoaren inguruan irizpideak luzatzen ditu: Ekonomi-ahalmenaren printzipioa, orokortasun printzipioa eta berdintasun printzipioa, besteak beste. Bestetik, bidezkotasunari begira ere mugak ezartzen dira. Hots, legezkotasunari dagokionez, EKko 53. artikuluak konstituziokontrako helegitea aurkezteko aukera ere gordetzen du, baldin eta aurretik aipaturiko printzipiorik urratzen bada.

# Orokortasun printzipioa

EKko 31.1. artikuluan norbanako orok gastu publikoari aurre egiteko duen eginbeharra xedatzen da. Gaineratu beharra dago, printzipio honek ahalmen ekonomikoaren printzipioarekin lotura estua duela, izan ere, konstituzioak norbanakoak duen ekonomia-gaitasunarekin lotzen du gastu publikoari aurre egiteko betebeharra. Hau da, gizabanako bakoitzak ekonomia-baliabideen arabera gauzatuko du bere ekarpena.

Konstituzioak artikulu horretan estatuko zein atzerriko zergadunak aipatzen ditu, fisiko zein juridikoak. Hertsatzeari dagokionez, haren muga estatuak duen boterearen benetako norainokoa da.

Bederen, orokortasun printzipioa ez da beti hertsiki bete behar, beste printzipio batzuek lehentasuna izan baitezakete, ekonomia ahalmenarena kasu. Hain zuzen ere, zergak ordaintzeko eginbehar orokorrean, hainbat subjekturi salbuespenak ezar dakizkieke tributu alorrean, gizarte interesak bete izanagatik onurak luzatuz.

# Berdintasun printzipioa

Berdintasun printzipioa EKko 1,14 eta 31. artikuluetan xedatuta dago. Lehendabiziko bi artikuluek berdintasuna gizabanakoaren eremu guztietara zabaltzen dute, ordenamendu juridikoan ezein bereizketarik onar daitekeelarik.

Tributu arloari dagokionez 31. artikuluak bildu ditu bildu beharrekoak. Orobat, gizabanako guztiek gastu publikoari dagokionez, diruz lagundu beharko dutela xedatuta dago, nork bere gaitasunaren arabera ekarpenak burutuko dituelarik. Artikuluak tributu-sistema zuzena ezarriko dela argitzen du, berdintasun eta gehikortasun printzipioak oinarrian hartuz. Azkenik, konfiskagarritasuna erabat baztertzen da.

Aurreko artikuluaren arabera diru sarrera berdinak jasotzen dituztenek, gastu publikoari ekarpen berdina egingo diote, aitzitik, diru sarrera ezberdinak jasotzen dutenek, kopuru ezberdina ordaindu beharko dute. Ageri-agerikoa da berdintasunak sekulako zerikusia duela ekonomia gaitasunarekin, izan ere, berdintasun printzipioak ezin die ekonomia-egoera ezberdinetan dauden gizabanakoei berdin ordain dezatela eskatu. Haatik, berdintasun formal horren ordez, berdintasun materiala hartu behar da oinarri, horrek tributu alorrean norbanakoen errentak eta egoera ekonomikoa aintzat hartu behar direla esan nahi baitu, baita bestelako arrazoiak ere, egokitasuna besteak beste.

Hainbat egilek berdintasun printzipioa sustapen-jarduerarekin lotu izan dute, ahalmen ekonomikoaren printzipioarekin beharrean. Zehazki, sustapen jarduerak burutzean hainbat subjektuk ez dute zerga kuotarik ordaintzen, ez ordea berdintasun printzipioa ez ezartzeagatik, bestelako printzipio batzuen ondorioz baizik. Konstituzio Auzitegiak honen harira hainbat sententzia eman ditu, zenbait egoeretan bereizketa bidezkotzat jo duelarik.

Hori guztia dela medio, argi dago ekonomia gaitasuna izatez bakarra dela, zergek ahalmenaren agerpen ezberdinak dituen arren. Hortaz, berdintasuna tributu-sistema osoaren irizpide izan behar da, hau da, ondarearen gaineko zergak konpentsa dezake gastuaren gaineko zergak sortzen duen ezberdintasuna, ahalmen ekonomiari begira behintzat.

Hala ere, berdintasuna tributu guztietan ezarri beharreko oinarria da. Izan ere, tributu batek ezin du arrazoirik gabeko edo debekaturiko bereizketarik egin, tributuaren egiturarekin bat ez datorren bereizkeriarik, hain zuzen ere.

Hortaz berdintasun printzipioa erlatiboa da, zeren konstituzioan esaterako, subjektu zehatz batzuei bereizketa egin dakieke, tributuak ekonomia, kultur edo osasun politikarako erabiltzean direnean besteak beste. Aitzitik, Konstituzio Auzitegiaren aburuz tankera horretatik at legokeen bereizkeriak jazoko balitz, debekatuta legoke, bidegabeko bereizkeria hain zuzen ere.

Konstituzioak, Estatuko edozein lurraldetan tributu berdintasuna dagoela aldarrikatzen du (EK 139.1). Esangura horrek ostera, interpretazio arazoak eragin ditzake, zeren halaxe beteko balitz lurralde erakundeen autonomiaren aurkakoa litzateke, eta argia da konstituzioan jazoriko printzipio batek ezin duela beste bat urratu. Hortaz, gainontzeko autonomia erkidegoekin alderatuz, bereizketa larrik egin ezin daitekeela ulertu beharra dago.

# Ahalmen ekonomikoaren printzipioa

Ekonomia ahalmenaren printzipioa Konstituzioak 31.1. artikuluan xedatzen duen printzipioetariko bat da. Artikulu horren arabera gizabanako orok du gastu publikoari aurre egiteko betebeharra, era berean, TLOko 3. artikuluak era bertsuan jorratzen du betebeharra.

Gainontzeko printzipioen oinarritzat har daiteke, berdintasun printzipioarekin esaterako, oso lotura estua baitauka. Printzipio hau ardatz hartuz, beste bi printzipio ondoriozta daitezke: Orokortasun printzipioa, estatuko gizabanako guztiek bete beharrekoa baita; bigarrenik, berdintasun printzipioa legoke, denek era berdinean burutu beharko baitute ekarpena, nahiz eta printzipio honek aldaketak eduki ditzakeen.

Printzipio hau zerbitzu nahiz ondasunen titulartasuna eskuratzeko gaitasunarekin loturik dago, norberak duen ordaintze-gaitasuna ere izenpetu daitekeelarik. Ekonomia ahalmena kapitala zein ondarea pilatzen denean eta diru-sarrerak edo gastuak azaltzen direnean, besteak beste, kalkulatu daiteke, ondoren gizabanako bakoitzari bere gaitasuna ezarriz.

Hortaz, tributuak ezartzerako unean, legegileak ekonomia gaitasuna azaleratzen duen inguruabarra hartu behar du kontuan, (Errenta edo diru sarrera jasotzea, ondarea edukitzea,…) tributu bete-beharpeko bakoitzaren tributu-zama ahalmen horren arabera moldatuz. Horrenbestez, ekonomia gaitasuna zama fiskala banatzeko irizpide nagusia da, hala ere, printzipio horren inguruan hainbat ñabardura egin daitezke:

1. Tributuez gain beste finantza-iturri batzuk daude, hala ere, ekonomia-gaitasuna tributuei baino ez zaie ezarriko.
2. TLOk hiru tributu mota arautzen ditu: Zergak, tasak eta kontribuzio bereziak. Azkeneko biak gaitasun ekonomikoaren araberakoak baino, baliobestekotasun-printzipioaren araberakoak dira. Bestetik, badirudi ekonomia gaitasunaren printzipioa zergei baino ez zaiela ezartzen, nahiz eta horrek ez duen eragiten tasak zein kontribuzio bereziak Konstituzioaren aurkakoak direnik.
3. Gaitasunaren printzipioak desbideraketak izan ditzake, norabide bakarrekoak alegia. Gaitasuna duenak berari dagokiona baino gutxiago ordaintzen du (Salbuespenak eta hobariak). Egoera horretan, tributua fiskalitateaz gaindiko helburuak erdiesteko baliatzen da, hala ere, bidezkoa izan dadin Konstituzioarekin bat egin behar du. Aitzitik, ez da aurkako desbideraketarik onartzen, alegia, ezin daiteke zergaduna berari dagokiona baino gehiago ordaintzera behartu, konfiskazioa izango baitzitekeen.
4. Ekonomia ahalmenak baliobestekotasun printzipioa mugatzen du. Oinarrizko zerbitzuak erabiltzeko tasak edo prezio publikoak ordaindu behar badira, ezin daitezke oinarrizko zerbitzuaren erabilera horretatik kanpo, tasa edo prezioa ordaintzeko ekonomia gaitasunik ez duten subjektuak zokoratu.
5. Ekonomi-ahalmenaren printzipioa tributu-sistema osoan, zein sisteman leudekeen erakunde bakoitzean ezarri beharrekoak dira. Hala ere, printzipio hori ez da zerga-egitateetan derrigor agertu behar.

# Gehikortasun printzipioa

Ekonomia gaitasunaren printzipioari jarraiki, gaitasun handiagoa duten gizabanakoek zerga-ekarpen handiagoa egin beharko dute, gaitasun txikiago dutenek baino. Galdakizun hori zerga proportzionalekin ere bete daiteke, karga-tasa zergekin, kasu. Gehikortasunak ostera, hedadura gehiago du. Gehikortasuna ardatz duten zergetan, proportzionaletan lez, ordaindu beharreko diru kopurua gero eta handiagoa da zerga-oinarria handituz gero, baina horrez gain, karga-tasa ere zerga-oinarriren arabera igortzen da.

Gehikortasunari dagokionez bi teoria leudeke. Batzuen ustetan gehikortasuna aukera politiko baten ondorio da, tributu-sistema errentak birbanatzeko erabiltzen baita. Hala ere, teoria horren aurkako kritika ere badago: errenten birbanaketa gastuaren bidez erdietsi behar da, eta ez sarreren bitartez, bestela errenten birbanaketa egiteko dirua nola lortu aztertu beharrean, zerga-bilketaren bitartez lortutako dirua nola gastatu edo non ezarri zaindu behar da.

Bigarren teoria gaur egun baztertuta dago, eta honakoa dio: gehikortasuna kargatutako subjektuek egin beharreko ahalegin marjinalaren arteko berdintasuna lortzeko teknika izango litzateke. Ikuspegi ekonomikotik, azken euroa lortzeko ahalegina (marginala), hasierako euroak lortzeko ahalegina baino txikiagoa da. Teoria aldezten dutenei jarraiki, ahalegin marjinal horri karga-tasa handiagoa jarriz gero, erabateko ahalegina berdina izango litzateke, birbanaketa lortuz.

Bestetik, gehikortasun zergetan helburua honako egoeretan lortzen da:

* Zerga-oinarria gehikortasun tarifa ezarri eta oinarri hori ekonomia gaitasun osoa agertzen duen kopuruaren zenbatekoa denean.
* Oinarriak ekonomia gaitasuna hein batean islatzen badu, ostera, ezegokitzeak sortuko dira, gaitasun eta berdintasun printzipioak urratuz.

Horregatik EKren arabera ekoizpenaren gaineko zergak, besteak beste, ezin daitezke progresiboak izan.

Gaur egungo Espainiar Estatuko tributu-sisteman gehikortasuna ezartzen da, errenta osoaren gaineko zein ondare osoaren gaineko zergetan. Zerga horiek gehikortasuna galduko balute, Konstituzioaren aurkakoak izango lirateke.

# Lege erreserbaren printzipioa \*

## Oinarria

EKren 31.3ren arabera, ondarezko prestazio publikoak bakarrik ezar daitezke legeen arabera. Tributuak aipatuz EKren 133.1 artikuluak adierazten du, estatuaren tributu boterea lege bitartez egikarituko dela. Lege erreserbaren printzipioaren oinarria, autoimposaketa da, hau da, tributuak onartu behar dira norbanakoen ordezkariek ezarrita daudelako. Hots, ziurtasun juridikoa bermatzen da zergadunak bere betebeharrak dakizkielako.

## Izaera publikoko ondarezko prestazioaren kontzeptua

Kontzeptu zabal honek bi arazo sortzen ditu, lehendabizikoa, ze prestazio hartzen dituen lege erreserbaren printzipioak. Konstituzioak tributuaren kontzeptua erabili beharrean, beste zabalago bat erabiltzen du, ondarezko prestazio publikoa. Hain zuzen ere, ezarritako ondarezko prestazio publikoak, administrazioak aldebakarrez ezarritakoak. Obligatuaren borondatea alde batera utziz. Prestazioak, ondarezkoa eta publikoa izan behar du, kontzeptu honetan ez dira bakarrik tributuak sartzen, bertze prestazio publikoak ere barneratzen baititu. Adibidez, gizarte segurantzari ordaindu behar diren kotizazioak. Hala ere, tributuak garrantzitsuenak dira, zalantzarik gabe.

### Lege-erreserba printzipioak hartzen dituen prestazioak

Tributuaren oinarrizko osagaiak lege bidez arautu behar dira, zehazki, hiru egoera sartzen dira:

1. Tributuak ordaintzeko betebeharra sortzen duten egitateak, hau da, egitate zergagarriak (hecho imponible).
2. Tributua nork ordaindu behar duen, subjektu pasiboa, alegia.
3. Ordaindu behar den kopurua zehazteko, hiru kontzeptu:
   1. Oinarri zergagarria
   2. Karga tasa
   3. kuotak

Gainera legez, zergadunak bere estatutuan administrazioari begira dituen eskubide, berme eta betebeharrak arautu behar dira, bereziki, eskubideak mugatzen direnean. Hots, ez daude lege-erreserba pean prozedurari buruzko gaiak (Adibidez, non ordaindu behar den, epeak, etab.), erregelamenduekin aski baita. Bestetik, salbuespenak eta orokorrean zerga onurak, lege bitartez ezarri beharrekoak dira. Nahiz eta EKren 133.3 artikuluak estatua, autonomia erkidegoak eta toki korporazioen salbuespenak aipatu, lege bitartez arautu beharrekoak dira ere. Konstituzio Auzitegiaren arabera, lege erreserba pean daude bakarrik salbuespenen eta zerga onuren ezarpena, baina ez beste eraentza ezarritakoen ezabatzea eta murrizketa. Gaur egun, hauek ere lege erreserbapeko gaiak dira, TLOko 8d artikuluaren arabera.

## Lege-erreserbaren printzipioaren hedadura erreserba-erlatiboa

Orokorrean konstituzioan **lege erreserba absolutua eta erlatiboa bereiz**ten dira. Erreserba absolutua baldin bada, legeak oso-osorik arautu behar du berari erreserbatutako gaia. Erregelamenduak ezin du ezer aratu. Halabeharrez, erreserba erlatiboan, lege printzipio nagusiak arautzen ditu, ondoren erregelamenduak garatu ditzakeelarik. Hots, toki korporazioen finantza autonomia EKren 142. artikulua errespetatzen da, ordenantza fiskalen bitartez, euren tributuen araudia egiteko aukera, betiere legearen arabera.

## lege erreserbaren eremua TLOn

TLOren 8. artikuluak ezartzen ditu nahitaez, lege bitartez agertu behar diren gaiak:

1. Egitate zergagarriak, sortzapena, oinarri zergagarria, karga-tasa, tributu-zorra zehazteko behar diren osagaiak.
2. Konturako ordainketak (Atxikipenak, etab.) eta hauen kopurua handiena ezartzen dituzten kasua.
3. Tributu obligatuak (TLOren 35.2 artikuluan biltzen direnak -zergaduna, ordezkoa, etab.-) eta erantzuleen zehaztapena.
4. Salbuespenen, txikipenen, hobarien, kenkarien, zerga pizgarrien ezarpen, aldaketa, murrizketa eta luzapena.
5. Preskripzio-epea eta iraungitasun epeen ezarpena eta aldaketa, eta preskripzioaren, geldiarazpenaren kariak.
6. Tributu, arau-hauste eta zehapenen ezarpena eta aldaketak, etab.