



FINANTZA ZUZENBIDEA

ONDARE ESKUALDAKETEN ETA EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUEN GAINEKO ZERGA: IZAERA ETA EDUKIA¹

Ines Maria BURLADA ETXEBESTE
Jose Luis BURLADA ETXEBESTE

AURKIBIDEA: I. Motak eta harremanak.-II. Printzipio orokor amankomunak.-1. Kalifikazio printzipioa.-2. Baldintzak.-3. Hitzarmen ezberdinak batera ematea.-4. Eskualdatutako gauzen afekzio eskubidea.-5. Gauzen kalifikazioa.

I. Motak eta harremanak

Zerga honek² hiru zerga barneratzen ditu eta bakoitzak bere egitate zergagarri orokorra dauka. Zehazki, ondokoak dira:

- Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga.
- Elkarteen Eragiketen Zerga.
- Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zerga.

Lehendabiziko zergak ondarearen trafiko zibila kargatzen du, partikularren artean egindakoa. Merkatal trafikoa edo enpresariena, BEZarekin kargatzen da.

Elkarteen Eragiketen kasuan, orokorrean, sozietate-kontratuari lotutako ondare-mugimenduak (adib., elkarte bat osatzea, desegitea, etabar) kargatzen dira³.

Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergak egintza batzuen formalizazioa kargatzen du⁴.

Hiru zerga hauek elkarrekin honelako harremanak dituzte⁵:

1) Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga eta Elkarteen Eragiketen Zerga ezin dira batera eman⁶. Doktrinaren arabera, berezitasun printzipioa kontuan hartuta, Elkarteen Eragiketen Zerga aplikatzen da.

¹ Lan hau egiterakoan Estatuko araudia kontuan hartu dugu: 1/1993 Legegintzazko Dekretua, irailaren 24koa eta bere Erregelamendua (828/1995 Dekretua, maiatzaren 29koa).

² FERNÁNDEZ AMOREK (*Derecho tributario. Parte especial* -Zuzendaria: I. MERINO JARA-, Tecnos, 4. arg., 2015, 425-426. or.) dioten moduan, zerga hau zeharkako zerga da (kargatzen duen agerpen ekonomikoa ondare-trafikoa edo agiri batzuen erabilera da), instantekoa (bere egitate zergagarria isolatua dagoen egitate bat da, aldizka errepikatzen ez dena), objektiboa (orokorrean, zorra zehazteko subjektuaren inguruabar pertsonalak ez dira kontuan hartzen) eta erreala (bere egitate zergagarria egituratzen da gauzen trafikoa kontuan hartuta eta ez egitatea burutzen duen subjektua).

³ Hau da, FALCÓN Y TELLAK (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, iustel, 2005, 24. or.) adierazten duen moduan, elkarte-eragiketa batetik eratortzen diren kostubidezko eskurapenak kargatzen ditu, elkarte-eragiketaz sozietate kontratua ukitzen dutenak ulertuz (eratzea, kapitala handitzea, desegitea, kapitala gutxitzea...).

⁴ Hau notaritzak dokumentuetan (eskritura publikoak, aktak eta lekukotasunak) eta merkataritzako dokumentuetan (ganbio-letrak eta jiro funtzioa duten dokumentuak) nabaria da. Administraziozko dokumentuetan Erregistro publikoetan egiten diren aurreneurritzako idatzoharrek zerga ordaindu beharko dute, xedetzat baliozta daitekeen eskubide edo interes bat dutenean, epaileak edo administraziozko agintaritzak ofizioz agindurik ez badaude.

⁵ FALCÓN Y TELLAK (*Impuesto...*, *op. cit.*, 26-27. or.) adierazten duen bezala, bateraezintasun erregelak ez dira modu efektiboan tributatzean oinarritzen, zergapetze formala gertatzearekin aski da, nahiz eta salbuespena aplikatu. Horrela, eragiketa bat Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergan edo Elkarteen Eragiketen Zergan salbuetsita badago, Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergaren kuota aldakorrarekin ez da zergapetzen, izan ere, bateraezintasun ondorioetarako kontzeptu horietara zergapetuta gelditzen dela ulertzen da.





2) Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga edo Elkarteen Eragiketen Zerga notaritza dokumentuei⁷ aplikatzen den Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergaren *kuota finkoarekin* (30 zentimo plegu bakoitza edo 15 zentimo orri bakoitza)⁸ batera eman daitezke. Aldiz, notaritza dokumentuei aplikatzen den Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergaren *kuota aldakorra* (proportziorako karga-tasa: % 0,5, agirian agertzen den zenbatekoari aplikatzen dena) Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergarekin eta Elkarteen Eragiketen Zergarekin bateraezina da (ikus Testu Bateginaren 31.2 art.).

Zergapetze bikoitza saibesteko, araudiak noiz aplikatzen den Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga eta noiz Balio Erantsiaren Gaineko Zerga argitzen du. Arau orokorren ondoan arau bereziak daude. Arau orokorrak dira:

a) *Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga eta BEZa bateraezina dira.* Negozio bat zerga baten edo beste baten menpe egongo da, bien menpe inoiz. Eskualdaketa, bere ihardueran, enpresari edo profesional batek egiten badu, BEZaren menpe egongo da. Bestela, Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergaren menpe egongo da. Estatuko Testu Bateginaren 7.5 artikulua (ikus baita ere BEZaren Legearen 4.4 artikulua) hau azpimarratzen du:

“Goian aipatutako eragiketak ez dira sartuko titulu honetan araututako kostubidezko ondare eskualdaketen, baldin eta enpresari edo profesionalek euren enpresa edo lanbide jardueran egiten badituzte eta, inoiz ere ez, baldin eta Balio Erantsiaren gaineko Zergaren zergapeko ondasun-emateak edo zerbitzugintzak badira”.

b) *Elkarteen Eragiketen Zerga BEZarekin batera eman daiteke;* egintza edo negozio bat bi zergen menpe batera egon daiteke⁹. Hau diruzkoak ez diren ekarpenetan gertatzen da, subjektu pasiboaren enpresaritza ondarea edo ondare profesionalean iturria dutenean. Ekarpina elkarre bati, ondasun komunitate bati edo beste erakunde bati egiten da. Baterako aplikazioa izaera bereko eskurapenetan erakundea desegiten denean edo likidazio partziala gertatzen denean ere ematen da (BEZaren Legearen 8.Bi.2º art.)¹⁰.

⁶ Testu Bateginaren 1.2 artikulua haxe dio: “ezingo da egintza bera aldi berean likidatu kostubidezko ondare eskualdaketen kontzeptuan eta sozietate-eragiketenean”.

⁷ Egintza Juridiko Dokumentatuen kasuan, FALCÓN Y TELLAK (*Impuesto...*, 25. or.) azpimarratzen duen bezala, bateraezintasun arazoak notaritza agiriekin gertatzen dira, izan ere, Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergarekin kargatuta dagoen egintza edo kontratu bat (adib., partikularren artean egindako salerosketa eskritura publiko bat) edota Elkarteen Eragiketen Zergarekin kargatutako egintza bat (adib., elkarre bat osatzeko eskritura publiko bat) bildu dezakete. Bi adibide hauetan kuota aldakorra ez da aplikatzen, partikularren arteko salerosketa Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergarekin kargatuta dago eta elkarre bat osatzea, berriz, Elkarteen Eragiketen Zergarekin. Aldiz, eragiketa bat eskritura publikoan dokumentatzen bada eta ez badago zergapetua Elkarteen Eragiketen Zergarekin eta Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergarekin (ezta ere Oinordetza eta Dohaintzen Gaineko Zergarekin) -adib., jabetza horizontalaren zatitzea-, karga-tasa proportzionala (% 0,5) aplikatuko da.

⁸ FERNÁNDEZ AMOREK (*Derecho...*, *op. cit.*, 426-427. or.) adibide hau jartzen du. Franciscok bere enpresa erantzukizun mugatuko elkarre unipersonala bihurtzen du, kapitalaren ekarpina eginez (Elkarteen Eragiketen Zergaren menpe dago). Pertsona juridiko honen eratzea Merkatal Erregistroan inskribatu behar da; eskritura publikoa egiterakoan notaritza dokumentuen *kuota finkoa* ordaindu beharko du.

⁹ Elkarre-eragiketak dirua ematea suposatzen badu, ez da BEZa aplikatzen, izan ere diruaren emateak ez daude BEZarekin zergapetuta, beste zeharkako zerga batekin ere ez (FALCÓN Y TELLAK: *Impuesto...*, *op. cit.*, 27. or.).

¹⁰ RODRÍGUEZ MONTAÑÉSEK (*Manual de Derecho Tributario. Parte especial -Zuzendariak*: J. MARTÍN QUERALT, J. M. TEJERIZO LÓPEZ eta A. CAYÓN GALIARDO-, Thomson-Aranzadi, 5. arg., 2008, 532. or.) adibide hau jartzen du: elkarre baten objektua etxeak egitea da. Galerak direla-eta elkarre desegiten da, kideei bere aktiboaren higiezinak emanez (emate hau lehendabiziko eskualdaketa da). Emate hau BEZaren menpe dago eta elkarrearen desegiteak Elkarteen Eragiketen Zerga ordaindu beharra suposatzen du. FALCÓN Y TELLAK (*Impuesto...*, *op. cit.*, 28. or.) azaltzen du elkarre bat



c) *Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zerga (kuota aldakorra barne) eta BEZa bateragarriak dira.* BEZak eskualdaketa kargatzen du eta Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergak, berriz, eskualdaketa formalizatzen den Notarioaren agiria¹¹.

Arau bereziak edo salbuespenak Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergarekiko gertatzen dira. Kasu batzuetan, BEZaren menpe ez egoteak edo BEZan salbuetsita egoteak, legearen aginduz, Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergaren menpe gelditzea suposatzen du. Kasuak 3 multzotara bildu daitezke:

1) *Ondasun higiezin* emateak edo errentamenduak, baita haiek erabiltzeko eta gozatzeko eskubide errealek eraketa eta eskualdaketa ere, Balio Erantsiaren Gaineko Zergatik salbuetsita daudenean¹². Halere, subjektu pasiboak salbuespenari uko egiten badio (hau kasu batzuetan bakarrik egin daitezke: BEZaren Legearen 20.Bi art.), ez da Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga galdatuko, BEZa baizik.

b) Balioen eskualdatzea, elkarteen kapital sozialaren zati alikuotak suposatzen badute, elkarteen ondarearen osaketaren arabera gauza higiezin eskualdaketa gertatu zela ulertzen denean¹³.

osatzerakoan espeziko ekarpenak egiten badira, eta ekarpen horiek enpresari edo profesional batek egiten baditu, gauzak bere iharduerara bideratuak izanik (adib., abokatu batek bere bulegoko ordenagailu bat ematen du), BEZarekin kargatuta dauden ekarpenak gertatzen direla (ekarpena egiten duenak elkarteari jasanarazi behar dio BEZa eta honek ken dezake). Aldi berean, eskurapen osoa (elkarteari emandako dirua eta gauzak barne) elkarteari Elkarteen Eragiketen Zergarekin kargatzen zaio.

¹¹ RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P. (*idem*); adibide hau aipatuz: Marianok elkar bati etxebizitza bat eta garaje plaza bat erosten dizkio, prezioa eta BEZa ordainduz. Eskurapena eskritura publikoan dokumentatzean, Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zerga ordainduko du, bere kuota aldakorra barne.

¹² Zehazki, BEZaren Legeak salbuespen hauek ezartzen ditu:

- Lur landatarren eta eraikigarriak ez diren emateak (BEZaren Legearen 20.Bat.20 art.).
- Eraikuntzen bigarren eta hurrengo emateak, eurek kokatuta dauden lurak barne, eraikuntza edo errehabilitazioa burutu ondoren gertatzen badira (BEZaren Legearen 20.Bat.22 art.).
- Errentamenduak, eta gozatzeko eta disfrutatzeko eskubide errealek eratzea eta eskualdatzea, lurren eta eraikuntzen gain badira, azken hauek etxebizitzara bakarrik zuzenduta badaude, garajeak eta erantsiak barne, eta gauza higigarriak eurekin batera errentan eman baziren (BEZaren Legearen 20.Bat.23 art.).

RODRÍGUEZ MONTAÑÉSEK (*Manual...*, *op. cit.*, 531. or.) adibide hau eskeintzen du: bi anai lur landatar baten jabeak dira, bertan nekazaritzako enpresari iharduera bat garatuz. Iharduera uztea erabakitzen dute, eraikuntza arloko enpresa bati lurra salduz. Eragiketa hori BEZaren menpe dago, baina salbuetsia geratzen da (BEZaren Legearen 20.Bat.20 art.). Salbuespen hau errenuntzia daiteke (eskuratzailea subjektu pasiboa baita, bere enpresaritza ihardueran ari dena -BEZaren Legearen 20.Bi art.-). Bi aukera daude: a) BEZaren salbuespenari errenuntzia egiten bada, eskualdaketa BEZa ordainduko du eta eskritura publikoa egiterakoan Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zerga aplikatuko da (kuota aldakorra); b) BEZaren salbuespena ez bada errenuntziatzen, eskualdaketa Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergaren menpe geldituko da eta eskritura publikoagatik ez da Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergaren kuota aldakorra eskatuko.

¹³ Akzioen eta titulu balioen eskualdaketa BEZaren menpe dago, baina salbuetsia gelditzen da (BEZaren Legearen 20.1.18.1º art.). Horregatik, arau orokorraren arabera, ez lukete Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergaren menpe egon behar. Kasu zehatz batzuetan (ikus Merkatuko Balioen Legearen 108. art.) akzioen eskualdaketa gauza higiezin eskualdaketa gordetzen duela ulertzen da. Horregatik, gauza higiezin eskualdaketa karga-tasa aplikatzen da. RODRÍGUEZ MONTAÑÉSEK (*Manual...*, *op. cit.*, 532. or.) adibide hau ematen du: Pedrok elkar anonimo bati 10.000 akzio erosten dizkio, bere kapital sozialaren % 60a suposatzen dute. Elkarteen kapital soziala % 70ean gauza higiezin osatuta dago. Pedrok Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zerga ordainduko du, gauza higiezin karga-tasa aplikatuz.



c) *Gauza higiezinaren emateak*, ondarearen eskualdaketa BEZaren *menpe* ez dagoenean (BEZaren Legearen 7.1º art., eta Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zergaren Testu Bateginaren 7.5 art.)¹⁴. Subjektu pasibo baten enpresa- edo profesional-ondarearen gauzazko elementuen eta (halakorik baldin bada) ukiezinaren eskualdaketa sartuta dauden *higiezinaren emateak*, baldin eta enpresa- edo profesional-jarduera batean modu autonomoan aritzeko aukera ematen duen unitate ekonomiko autonomoa osatzen badute eta baldin eta, kasuan-kasuko inguruabarrengatik, ondare horren eskualdaketa Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordaindu beharrik ez badu.

II. PRINTZIPIO OROKOR AMANKOMUNAK

1. Kalifikazio printzipioa

Legegintzazko Dekretuaren 2.1 artikulua arabera:

“Zerga egintza likidagarriaren edo kontratu likidagarriaren *benetako izaera juridikoaren arabera eskatuko da*, alderdiek emandako izena edozein dela ere¹⁵, eta haren baliagarritasunari eta eraginkortasunari eragin diezaioketen forma-akatsak zein barne-barneko akatsak kontuan hartu gabe”¹⁶.

Akatsak bazter batera uzteak, halere, salbuespen bat dauka: Akatsaren ondorioz gero eskualdaketa desegiten bada, subjektu pasiboak -baldintza batzuk betez gero- ordaindu zuten kuotaren zenbatekoa itzultzea eskatzeko eskubidea dauka (ikus 57. art.).

2. Baldintzak

Legegintzazko Dekretuaren 2.2 artikulua baldintzei aipamen egiten die:

“Baldintzaren bat duten kontratu edo egintzetan, kalifikazioa Kode Zibilean eta funtsezko arau zibiletan dauden preskripzioen arabera egingo da. *Baldintza hori etengarria*¹⁷ izanez gero, zerga ez da likidatuko harik eta baldintza bete arte, eta likidazioaren gerorapena

¹⁴ RODRÍGUEZ MONTAÑÉSEK (*Manual...*, *op. cit.*, 532. or.) dioten bezala, enpresaritza ondare osoa (edo, Lurralde Historikoetako araudiek ezartzen duten moduan, unitate ekonomiko autonomoa) eskualdatzen denean BEZaren menpe egon gabe eta barruan *gauza higiezinak* daudenean gertatzen da. Adibidez, farmazetiko batek farmazia bulego bat eskuratzen du (eskualdatzailearen enpresaritza ondare guztia da) negozioan jarraitzeko. Prezioaren barruan komertziozko fondo bat, lokal bat, existentziak eta inmobilizatuak barneratuak daude. Eragiketa hau ez dago BEZaren menpe, baina eskualdatzen den ondare guztiaren barruan dagoen *gauza higiezinaren ematea* Kostubidezko Ondare Eskualdaketen Zergaren menpe geldituko da. 2008. urtean, BEZaren Legearen 7.1º artikulua aldatu zen. Halere, Testu Bateginaren 7.5 artikulua ez zen zuzendu. Horrek, alde batetik, enpresa-ondarea (ez profesional-ondarea) bakarrik aipatzen du eta, bestetik, enpresa-ondare *guztia* eskualdatzeari aipamen egiten dio. Lurralde Historikoetako araudia zuzenagoa da eta, horrengatik, hau bildu dugu.

¹⁵ Hau da, gauzak, direnak dira eta ez alderdiek esaten dutena (PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial* -autore aunitz-, Marcial Pons, 15. arg., 1999, 497. or.). Horrela, pertsona batek gauza higiezin bat euro batean saltzen badu, ez da saltzen ari, dohain ematen baizik, horrengatik dohaintzen gaineko zerga aplikatuko zaio (FALCÓN: *Impuesto...*, *op. cit.*, 29. or.).

¹⁶ Ez du zentzurik negozio batek praktikan ondorioak izatea (ez delako deuseztatzen) eta tributurik ez ordaintzea (FALCÓN Y TELLA: *idem*).

¹⁷ FERNÁNDEZ AMOREK (*Derecho...*, *op. cit.*, 430. or.) adibide hau jartzen du: Franciscok Rosariorri lur batzuk erosi dizkio. Lur horiek usufuktu eskubide bat dute (Rosariorren ilobaren alde). Saltzaileak eta erosleak hitzartzen dute eskualdaketa ez dela burutuko saltzaileak karga hori kendu arte. Zerga salerosketa-kontratuaren perfektioa eteten duen baldintza efektiboa egin arte ez da likidatuko.



dagokion erregistro publikoan agerraraziko da, ondasunen inskripzioan. *Baldintza suntsiarazlea*¹⁸ izanez gero, zerga eskatu egingo da, baina horren asmoa zera izango da: baldintza betetzen denean, itzulketa 57. artikuluko arauen arabera egitea”.

Aspektu hau sortzapenarekin lotu behar da: Zerga honetan sortzapena instantekoa da; sortzapena egintza egiten den unean edo formalizatzen den unean gertatzen da. Baldintzaren bat baldin badago, 2.2 artikulua etengarrria den edo indargabetzailea den bereizten du:

- a) Etengarrria bada, zerga, baldintza bete arte, ez da likidatzen.
- b) Indargabetzailea bada, sortzapena gertatzen da, baina gero baldintza betetzen bada, itzulketaren eskubidea sortzen da¹⁹.

3. Hitzarmen ezberdinak batera ematea

Legegintzazko Dekretuaren 4. artikulua arabera:

“Negozio juridiko bati ezin eska dakiok eskubide bat baino gehiago ordaintzea, baina agiri edo kontratu batek zerga beraren pean baina bereizita dauden negozio batzuk biltzen ditunean, haietarik bakoitzari dagokion eskubidea eskatuko da²⁰, *beste zerbait adierazten den kasuetan izan ezik*”²¹.

4. Eskualdatutako gauzen afekzio eskubidea

Legegintzazko Dekretuaren 5.1 artikulua berme hau ezarri du:

“Eskualdatutako ondasunak eta eskubideak, edozein dela ere haien edukitzailea, *eskualdaketa zergapetzten duten zergak ordaindu beharri loturik egongo dira*, salbu eta edukitzailea erregistroko fede publikoak babesturiko hirugarren bat denean edo, ondasun higikor inskribaezinen kasuan, merkataritzako edo industriako establezimendua fede onez eta bidezko tituluz eskuratu dela frogatzen denean. Lotura hori notarioek agerrarazi beharko dute, eskuesten dituzten agiritan dagokion ohartarazpena jarritz. Erregistroan lotura berariaz jasota dagoenean, ordea, gorago aipatu den hirugarren hori ez da egongo erregistroko fede publikoaren babespean”.

Afekzio-eskubidea, modu orokorrean, Tributuen Lege Orokorraren 79.2 artikuluan arautua dago. Eskualdatutako gauzek karga hau dute eta gauza horien eskualdaketa inguruan sortutako zorra (gure kasuan, eskualdaketa zerga) kobratzeko, euren exekuzioa baimentzen du. Gauza eskuratu duen hirugarrena gauzaren exekuzioa jasatera behartua

¹⁸ FERNÁNDEZ AMOREK (*Derecho...*, *op. cit.*, 430. or.) adibide hau ematen du: Franciscok lagun bati makina bat erosi dio. Salerosketa kontratuan prezioa hitzartzean, baldintza hau sartzen da: erosleak prezioa 6 hilabeteko epean ordaindu beharko duela, bestela saltzaileak kontratua desegin dezake, gauzaren jabetza berreskuratuz. Eskualdaketa Zerga likidatuko da, baina gero baldintza suntsiarazlea betezen bada, ordaindutakoa Ogasunak itzuli beharko du.

¹⁹ Kontratuan ezartzen bada hitzartutako prezioa osorik ordaindu arte *jabaria erreserbatu* egongo dela, zergaren likidazioari eta ordainketari dagokionez eskualdaketa baldintza batekin egiten dela ulertuko da: prezioa hitzartu bezala ordaindu ezean, kontratua *suntsiarazi* egingo dela (Erregelamenduaren 2.3 art.).

²⁰ Adibidez, kontratu batean etxe baten errentamendua biltzen da eta, aldi berean, hirugarren baten fidantza, alokairuarean ordainketa bermatuz. Hitzarmen bakoitzak, bere aldetik, tribututako du.

²¹ Adibidez, Testu Bateginaren 15.1 artikulua arabera, mailegu baten bermea izango den hipoteka, bahi edo antikresiaren fidantza eta eskubideak eratzen direnean, *maileguagatik soilik ordainduko da zerga*, baldin eta bermea mailegua ematen den aldi berean eratzen bada, edo mailegua ematen denean bermea jarriko dela aurrez ikusita badago.



dago, salbu eta Erregistroaren fede publikoak babesten duenean; hau da, gauza Erregistroan Ogasunaren aldeko afekzio-eskubidea agertu gabe eskuratu zuen; edota, gauza higikor inskribaezinen kasuan, merkataritzako edo industriako establezimendua fede onez eta bidezko tituluz eskuratu dela frogatzen denean.

Afekzio-eskubidea TLOren 43.1.d) artikuluan ere arautzen da, lotutako gauzaren edukitzaileak tributu-betebeharpekoak, erantzule subsidiario moduan, kontsideratuz. Hau ez da zuzena, gauzaren edukitzailea hirugarren bat baita eta ez betebeharpeko bat. Ez du bere gauza guztiekin (erantzukizunean gertatzen den moduan) erantzuten, bakarrik eskuratutako gauzarekin (aske geratuko da besterenganatzen badu). Nahiz eta benetako erantzukizun subsidiario kasu bat ez izan, prozedura bera jarraitzen da eta, horrela, zordun nagusiaren kaudimengazi-adierazpena egin behar da lehendabizi. Afekzioak kuota bakarrik bermatzen du (ez korrituak eta errekarquak)²².

5. Gauzen kalifikazioa

Testu Bateginaren 3. artikulua arabera:

“Zergapeko ondasunak beren izaeraren, xedearren, erabileraren edo aplikazioaren arabera juridikoki kalifikatzeko, Zuzenbide Zibilak xedatzen duena beteko da, edo, halakorik ezean, Administrazio Zuzenbideak horri buruz xedaturikoa.

Zerga ordaintzeko, *ondasun higiezinak* hartuko dira modu iraunkorrean ezarritako instalazio guztiak, nahiz eta itxuragatik garraiagarri izan eta haiek dauden lurak beren jabearenak izan ez”.

Hau da, *gauza higiezinak* identifikatzeko, legegile fiskalak arau berezi bat ezartzen du. Hauek edozein motatako instalakuntzak -modu iraunkorrean ezarrita baldin badaude- izango dira (adib., *mobile-homeak*) edota Erregelamenduaren 3.3 artikulua dioen moduan, ondasun higiezinak hartuko dira beren xedeagatik edo ezaugarriengatik ibai edo laku bateko edo kostaldeko leku finko batean egon behar duten ontziak²³.

²² FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*, Servicio Publicaciones Facultad Derecho, 4. arg., 2015, 259. or.

²³ FERNÁNDEZ AMOR, A., *Derecho...*, *op. cit.*, 430. or.