AURKIBIDEA

Orr

AURKIDIDEA I

LABURDURAK XI

ATARIKOA 1

1. KAPITULUA

ARAU JURIDIKO FISKALAK: EUREN INTERPRETAZIO ETA APLIKAZIOA

1. ZUZENBIDE FISKALAREN AUTONOMIA: ARAU JURIDIKO ZIBILAK ETA ARAU JURIDIKO FISKALAK 17

1.1. Autonomia ezaren printzipioa 19
1.2. Egungo egoera. Autonomiaren printzipioa 21
1.3. Autonomiaren mugak 27

2. ARAU JURIDIKO FISKALAK INTERPRETATZEKO IRIZPIDEAK 30

2.1. Tributu arauen interpretazioa 31

2.1.1. Hitzez hitzeko interpretazioa 31
2.1.2. Ogasunaren aldeko interpretazioa 32
2.1.3. Errealitate ekonomikoaren printzipioa 33
2.1.4. Interpretazio funtzionala (kari bidezkoa) 35

2.2. Interpretazioa Espainiako Zuzenbidean 37
2.3. Zerga egitate juridikoak eta ekonomikoak. Kalifikazioa Espainiako Tributu Zuzenbidean 41

2.3.1. TLOren lehengo 25. artikulua 43
2.3.2. TLOren 28.2. artikulua 45

2.4. Tributu arauen interpretazioa Espainiako jurisprudentzian 50

Orr

3. ARAU JURIDIKO FISKALAK INTEGRATZEKO IRIZPIDEA: ANALOGIA 52

4. LEGE MAULA ESPARRU FISKALEAN 58

4.1 ANTZEKO LEGEAK 62
4.2 TRIBUTUEN LEGE MAULARI AURRE EGITEKO BIDEAK 67

II. KAPITULUA

EUSKAL HERRIKO FORU ZUZENBIDE ZIBILA: ZENBAIT ERAKUNDEREN IZAERA JURIDIKOA

0. SARRERA 71
1. IKUSPEGI OROKORRA 74

1.1 UZTAILAREN 1EKO 3/1992 LEGEA, EUSKAL HERRIKO FORU ZUZENBIDE ZIBILARI BURUZKOA 76
1.2 LURRALDE ETA PERTSONA APLIKAZIO ESPARRUA. BIZKAIAN 78
1.3 BIZKAIKO ITUNKALETATEA 82
1.4 OINORDETZA BIZKAIAN 88

1.4.1 Derrigorrezko oinordetza 89
1.4.2 *Abintestato* oinordetza 95

1.5 ERRESERBA ETA LEHENGORATZEAK, BIZKAIAN 97
1.6 LEHENESPENEZ ESKURATZEKO ESKUBIDEAK, BIZKAIAN 99
1.7 AIARAKO FORUA 102

2. TESTAMENTU BOTEREA 105

2.1 KONTZEPTUA 105
2.2 IZAERA 108
2.3 SUBJEKTUAK 112
2.4 FORMA 113
2.5 KOMISARIOAREN AHALMENAK 114

2.5.1 Jaraunspenaren inbentarioa 114
2.5.2 Botere-emailearen testamentua ezeztatzea 115
2.5.3 Botere-emailearen ondasunak esleitzea 115
2.5.4 Jaraunspenaren ordezkaritza eta administrazioa 115
2.5.5 Gozamena 117
2.5.6 Beste ahalmen batzuk 118

Orr

2.6. TESTAMENTU BOTEREAREN EGIKARITZA ... 118

2.6.1. Komisario bat baino gehiago ... 118
2.6.2. Boterea egikaritzeko epea ... 119
2.6.3. Boterea egikaritu bitarteko egoera ... 120
2.6.4. Xedapen egintzak, boterea egikaritzean ... 122
2.6.5. Komisarioaren xedapenak behar duen forma ... 123
2.6.6. Komisarioaren xedapenen ezeztaezintasuna ... 125
2.6.7. Boterea azkentzea ... 126

3. OINORDETZA ITUNAK ... 127

4. FORU KOMUNIKAZIOA ... 133

4.1. IZAERA ... 134
4.2. AZKENTZEA ... 138
4.3. SORRERA, FINKAPENA ETA AMAIERA ... 139
4.4. IRABAZTLAKO ONDASUNAK ETA EZKONTZARA EKARRITAKO ONDASUNAK ... 143
4.5. XEDATZE EGINTZAK ... 145
4.6. ADMINISTRAZIO EGINTZAK ... 147
4.7. ZORRENGATIKO ERANTZUKIZUNA ... 148
4.8. FORU KOMUNIKAZIOA DESEGITEA ... 151

4.8.1. Desegitea, ezkontideetarik bat hiltzean ... 151

4.8.1.1. Ezkontide bien seme-alaba edo ondorengoak daudenean ... 151
4.8.1.2. Ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik gabe ... 156

4.8.2. Desegiteko beste kari batzuk ... 157

III. KAPITULUA

FORU ZUZENBIDE ZIBILA ETA FISKALITATEA

0. SARRERA ... 159
1. FISKALITATEAK DAKARTZAN ARAZOAK ... 168

1.1. AUTUAREN AZALPENA ... 169

1.1.1. Arauketa fiskal egokiaren eza, foru erakunde zibilei begira ... 179
1.1.2. Arau fiskala interpretatu eta horri analogia aplikatzea ... 182

Orr.

1.2 EGUNGO EGOERA ULERTZEKO KARIAK 186

1.2.1 Foru zuzenbidea ahaztu edo ez ezagutzea 187
1.2.2 Arau fiskala erraztu beharra 198
1.2.3 Foru erakundeek sortzen duten ustezko iruzurra 201

1.3 EGUNGO EGOERATIK ERATORTZEN DIREN ONDORIOAK 203

1.3.1 Beste sistema zibil batean oinarrituriko konponbideak hartzea 203
1.3.2 Foru izaerari begirunerik ez erakustea 205
1.3.3 Foru erakundeak desagertu edo ez erabiltzea 208

1.4 EGOERA GAINDITZEKO IRTENBIDEAK 211

1.4.1 Foru zuzenbidearen printzipio eta izaera errespetatzea 213
1.4.2 Legeria fiskal berezituaren beharra. Foru zuzenbideari begira 214

2. LOTURA GUNE FISKAL ETA ZIBILAK 216

2.1 LOTURA GUNE ZIBILAK. AUZOTARTASUN ZIBILA 217

2.1.1 Gurasoek auzotartasun zibil bera izatea 218
2.1.2 Gurasoek auzotartasun zibil ezberdina izatea 219
2.1.3 Auzotartasun zibilaren titularrak duen aukera 221
2.1.4 Auzotartasun zibila eta ezkontza 222
2.1.5 Auzotartasun zibilaren aldaketa, bizilekua dela-eta 223
2.1.6 Auzotartasun zibilaren frogabideak 225
2.1.7 Espainiako naziokotasuna eskuratu duenaren auzotartasun zibila 226
2.1.8 Lege zibilen arteko gatazkak 229

2.2 LOTURA GUNE FISKALAK 233

2.2.1 Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga 250
2.2.2 Ondarearen gaineko Zerga 252
2.2.3 Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga 253
2.2.4 Kostubidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga 261
2.2.5 Udal zergak 262

2.3 LOTURA GUNE EZBERDINEK SORTARAZITAKO KASUAK 263

Orr

IV. KAPITULUA

OINORDETZA ETA DOHAINTZEN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA 267
1. ZERGAREN BILAKAERA HISTORIKOA 271

1.1 Lurralde erkidea 276
1.2 Bizkaia 283
1.3 Araba 287
1.4 Gipuzkoa 289
1.5 Nafarroa 291

2. ZERGAREN IZAERA JURIDIKOA 292

2.1 Kritikak eta eraldatzeko proposamenak 293
2.2 Zergaren eginkizunak 298
2.3 Kalifikazio juridikoaren printzipio orokorra 299

3. ZERGA EGITATEA ETA FORU ZUZENBIDEAREN OINORDETZA TITULUAK 303

3.1 Beste edozein oinordetza titulu 305
3.2 Foru zuzenbideko oinordetza tituluen garrantzi eskala 309

3.2.1 Oinordetza ituna 309
3.2.2 Hildakoak utzitako ondasun jakinen dohaintza 311
3.2.3 *Mortis causa* dohaintza 312
3.2.4 Dohaintza, bazterketarekin batera 314

4. ZERGAPETIK KANPOKOAK 315

4.1 Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko 19/1995 Legea 316
4.2 Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legearen 106. artikulua 319

5. SALBUESPENAK 320

5.1 Salbuespen orokorra 322
5.2 Foru komunikazioa 325

5.2.1 Manuaren kokapen okerra 325
5.2.2 Egitatezko bikotea 327

Orr

5.3 BASERRIAREN ESKUALDAKETA 328
5.4 LEHENTASUNEZKO NEKAZARITZA USTIAPENA 331

6. ZERGA OINARRITIK EGINIKO TXIKIPENAK 332

6.1 LEHENTASUNEZKO NEKAZARITZA USTIAPENA 333
6.2 ONDASUN TRONKALAK 335

6.2.1 *Mortis causa* eskualdaketak 336
6.2.2 *Inter vivos* eskualdaketak 340

7. ARAU BEREZIAK 345

7.1 JARAUNSPENAREN BANAKETA ETA ADJUDIKAZIO GAINDIKINA 346
7.2 ERRESERBA ETA LEHENGORATZEAK 358

7.2.1 Aurrekari historikoak 359
7.2.2 Erreserbak 361
7.2.3 Lehengoratzeak 367

7.3 TESTAMENTU BOTEREA 373

7.3.1 Aurrekari historikoak 374

7.3.1.1 Espainiako Guda Zibilera arte 376
7.3.1.2 Egungo arauketara arte 386

7.3.2 Testamentu boterearen arauketak duen egoera 399

7.3.2.1 Bizkaiko Lurralde Historikoa 399
7.3.2.2 Arabako Lurralde Historikoa 401
7.3.2.3 Lurralde erkidea 403
7.3.2.4 Gainerako lurraldeak 412

7.3.3 Testamentu boterearen eraentza juridikoa 413

7.3.3.1 Subjektu pasibo erantzuleak 414
7.3.3.2 Sortzapena eta preskripzioa 416

7.3.3.2.1 Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena 418
7.3.3.2.2 Sortzapena eta testamentu boterea 427

7.3.3.3 Gozamena likidatzeko erregelak, testamentu boterea egikaritu arte 435
7.3.3.4 Boterea zati batean erabiltzea, ondasun jakina adjudikatuz 440
7.3.3.5 Boterea erabiltzea zenbait egintzatan 442
7.3.3.6 Testamentu botereak eratorritako betebehar formalak 446

Orr

7.3.4 Egoiliartasuna eta egikaritu gabeko testamentu boterea 449
7.3.5 Ezkontza osteko erkidegoa 463

7.4 OINORDETZA ITUNA 467

7.4.1 Aurreko legeria 468
7.4.2 Indarreko arauketa 471

7.4.2.1 Unean bertako eskualdaketa dakarren oinordetza ituna 473
7.4.2.2 *Post mortem* eskualdaketa dakarren oinordetza ituna 478

7.5 BAZTERKETADUN DOHAINTZAK PILATZEA 479
7.6 ALARGUNAREN GOZAMENA 480

7.6.1 Alargunaren gozamenaren konmutazioa 481
7.6.2 Alargunaren geroko ezkontza eta hildako ezkontidearen gozamenak bere hartan irautea 484
7.6.3 Gozamenaren azkentzea 486

7.7 FORU KOMUNIKAZIOA 488

7.7.1 Ezkontza eraentza, zergak aurrezteko kari gisa 489
7.7.2 Kausatzailearen ondarera utzitako ondasunak egoztea 491
7.7.3 Dohaintzak eta ezkontza eraentza 492

7.7.3.1 Ekarritako ondasunen dohaintza 492
7.7.3.2 Irabazitako ondasunen dohaintza 494
7.7.3.3 Dohaintza, ezkontza dela-eta 500
7.7.3.4 Bizitza aseguruen bidez lorturiko zenbatekoak 501

V. KAPITULUA

PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA 505
1. ZERGA EGITATEA: ERRENTAREN ITURRIA 510

1.1 EZKONTZAREN ONDASUN ERAENTZAREN GARRANTZIRIKEZA 512

1.1.1 Errentak bakoizteko irizpidea 515
1.1.2 Manuari eginiko kritika 519

1.2 ERRENTEN ERATXIKIPENA 524

Orr

2. LANEKO ETEKINAK. TITULARTASUNA 531

2.1 Foru komunikazioa 537
2.2 Eskontza osteko erkidegoa 537

3. KAPITALAREN ETEKINAK. TITULARTASUNA 538

3.1 Foru komunikazioa 542
3.2 Ezkontza osteko erkidegoa 544
3.3 Ondasun higiezinen kapitalaren etekinak 549
3.4 Ondasun higiezinen kapitalaren etekinak 550

4. LANBIDE ETA ENPRESA JARDUEREN ETEKINAK 552

4.1 Foru komunikazioa 557
4.2 Ezkontza osteko erkidegoa 558

5. ONDARE GEHIKUNTZA ETA URRIPENAK 561

5.1 Titulartasuna 563
5.2 Foru komunikazioa desegitearen ordainean eginiko adjudikazioa 566
5.3 Ezkontza osteko erkidegoaren ondasunak edo erkidegoarenak izandakoak besterentzea 569

5.3.1 Ondare gehikuntza edo urripena zenbatzeko epearen hasiera 573
5.3.2 Oinordekoak eskuratu artean sorturiko ondare gehikuntza edo urripena 576

5.4 Ondasunak besterentzea, ezkontzatik datozenean edo ezkontzari dagozkionean 583

5.4.1 Ondasun pribatiboa besterentzea, ezkontza bitartean 583
5.4.2 Foru komunikazioaren ondorioz adjudikaturiko ondasuna besterentzea 584

6. ZERGA OINARRIAREN KONPENTSAZIO ETA INTEGRAZIOA 588
7. TRIBUTU ZORRAK 589

Orr

VI. KAPITULUA

ONDAREAREN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA 593
1. ZERGAREN IZAERA ETA EGINKIZUNA 594
2. ONDAREAREN GAINEKO ZERGAREN ZERGA EGITATEA 595
3. ONDAREAREN GAINEKO TITULARTASUNA ERATXIKITZEKO ERREGELAK 598

3.1. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA 605
3.2. FORU KOMUNIKAZIOA 621

4. ZERGA OINARRIAREN BALORAZIOA: ERRESERBATU
5. BEHARREKO ONDASUNAK 625

VII. KAPITULUA

ONDARE ESKUALDAKETA ETA EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUEN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA 627
1. ZERGAREN BILAKAERA HISTORIKOA 629
2. PRINTZIPIO OROKORRAK 631
3. ZERGA EGITATEA 634

3.1. ADJUDIKAZIO GAINDIKINAK 635
3.2. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA, ZERGAPETIK KANPO 644
3.3. FORU ZORTASUNAK 646

4. SALBUESPENAK 648

4.1. FORU SAKA ETA LEHENESPENI ZUZKURATZEKO ESKUBIDEAK 648
4.2. FORU KOMUNIKAZIOA 653

4.2.1. Aurrekari historikoak 654
4.2.2. Salbuespenaren kokapena. Kostu bidezko Ondare Eskualdaketetan 670
4.2.3. Indarreko arauketa 672

4.3. ERRENTARIA JABETZARA HELTZEA 682
4.4. BASERRIAREN ESKUALDAKETA 685
4.5. LEHENTASUNEZKO NEKAZARITZA USTIAPENA 688

Orr.

VIII. KAPITULUA

UDAL ZERGAK

0. SARRERA 691
1. HIRILURRETAKO BALIOAREN GEHIKUNTZAREN GAINEKO ZERGA 692

1.1 ZERGA EGITATEA 695

1.1.1 Zergapetik kanpoko kasuak 696
1.1.2 Arau bereziak 697

1.2 SALBUESPENAK 700

1.2.1 Foru komunikazioa 702
1.2.2 Foru zortasunak 709

1.3 ZERGAREN SORTZAPENA 711

1.3.1 *Mortis causa* eta dohain bidezko eskualdaketak 713

1.3.1.1 Adjudikazio gaindikinak 715
1.3.1.2 Fideikomisozko ordezpenak 716
1.3.1.3 Baldintzapeko negozioa 718

1.3.2 Aragoiko oinordetza fiduzia 718
1.3.3 Testamentu boterea 720

2. ONDASUN HIGIEZINEN GAINEKO ZERGA 725

2.1 ZERGAREN SUBJEKTU PASIBOA 727

2.1.1 Gozamenduna eta testamentu boterea 728
2.1.2 TLOren 33 artikulua ezkontza osteko erkidegoa 729
2.1.3 Titularkidetasuna 731

2.2 ZERGAREN SORTZAPENA EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA 733

ONDORIOAK 735

BIBLIOGRAFIA 749

LABURDURAK

adib	adibidez
AGE	Auzitegi Gorenaren Epaia
arg	argitaraldia
art	artikulua
BAO	Bizkaiko Aldizkari Ofiziala
bol	bolumena
CaT	Carta Tributaria
CT	Cronica Tributaria
EAAZ	Ekonomia-administraziozko Auzitegi Zentrala
EAO	Estatuko Aldizkari Ofiziala
ED	Errege Dekretua
EHAA	Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkaria
ENE	Entzutegi Nazionalaren Epaia
EHFZZL	Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibileko 3/1992 Legea
ENZN	Erregistro eta Notariotzaren Zuzendaritza Nagusia
etab	eta abar
FFB	Forum Fiscal de Bizkaia
GAO	Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala
HAEE/IVAP	Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea/Instituto Vasco de Administración Pública
HPE	Hacienda Pública Española
i e	hau da
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
JANE	Justizia Auzitegi Nagusiko Epaia
JCF	Jurisprudencia Civil Foral
JTA	Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
KAE	Konstituzio Auzitegiaren Epaia
koord	koordinatzailea
lib	liburukia
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Europeo
ODZ	Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga
OEEJDZ	Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga
or	orrialdea/k
OZ	Ondarearen gaineko Zerga
QF	Quincena Fiscal
PFEZ	Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública

REDF	Revista Española *Civitas* de Derecho Financiero
RJA	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
s a	sine annum
s l	sine loco
s n	sine nomine
TF	Tribuna Fiscal
TLO	Tributuen Lege Orokorra
TZN	Tributuen Zuzendaritza Nagusia
zk	zenbakia
zuz	zuzendaria

ATARIKOA

A. Zergatik gai hori

Edozein doktoregaik galdera bera erantzun behar du arinago edo beranduago tesiaren gaia zein izan behar duen. Aukera egitean, doktoregaiak berari interesatzen zaion gaia nahiago izaten du, gustokoa duen arloan ikertu nahi du, eta ordura arte ukitu barik dagoen aspekturen bat hautatzen du. Nik ere, galderari aurre egitean, zenbait gai nituen buruan, aitortu behar dut Zuzenbideko alorren artean, zergei dagokiena, hau da, Zuzenbide fiskala dudala gogokoen. Zuzenbide fiskalak ia Zuzenbideko arlo guztietan, eta ondorioz gizarteko arlo guztietan, du eragin. Une horretan, beste aukera bat egin behar nuen: fiskalitateak ukitzen dituen alor guztietatik, batean sakondu behar nuen, aurretiaz arakatu gabe zegoen alor bat edo. Horretan nenbilela, orain arte legegile fiskalaren arreta erakarri ez duen gai bat aurkitu nuen: fiskalitateak eta Euskal Herriko foru zuzenbide zibilak dituzten harremanak ikertzea erabaki nuen.

Aukera horretan arrazoi ezberdinek zerikusia izan zuten. Gaia aukeratu orduko, arakatu nituen gai horri buruzko bibliografia (oso urria) eta alde horretatik lehenengo zalantzak sortu zitzaizkidan: ba ote zen gai zabal nahikoa?, tesi bat horren gainean egiteko lain behintzat. Argi dago zalantza horiek gainditu nituela, horretarako bestelako arrazoiak hartu nituen kontutan. Arrazoi horiek objektiboak dira eta horien artean nabarmen daiteke legegile fiskalak ez dituela arautzen Foru zuzenbide zibileko berezitasunak beharko zukeen moduan. Arazo hori, Euskal Herriko foru zuzenbide

zibilaren kasuan ez-ezik, Espainian dauden gainerako foru zuzenbide zibilek ere pairatu ohi dute Arauketa fiskal ezak edo arauketa bidegabea izateak bultzatu ninduen gehienbat aurrera egitera

Foru zuzenbide zibila aztertzen denean, gutxitan ikertzen dira Zuzenbide horren aplikazioak eragiten dituen arazo fiskalak Aldi berean eta Euskal Herriari begiratuz, fiskalitatearen eta Foru zuzenbidearen arteko harremanak aztertzeko egin diren ikerketak urri-urriak dira Horregatik, Euskal Autonomia Erkidegoan berezko Foru zuzenbide zibila indarrean dagoela aintzat harturik, ikerketa sakon baten beharrean zegoela erabaki nuen Gainera, beste arrazoi bi daude, ondorio berberera eraman nindutenak

Alde batetik, Euskal Herrian fiskalitatearen eta Foru zuzenbide zibilaren arteko harremanak bi parametroen arabera egituratzen dira bata, 3/1992 Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Lege berria da, azken urteotan euskal legegileak Foru zuzenbide zibilean egin duen eraberriketarik handiena eta sakonena, zalantzarik gabe Arrazoi hori dela-eta, gaur eguneko gaia zela iruditu zitzaidan, oraindik sakondu barik zegoena

Beste parametroaren arabera, Euskal Autonomia Erkidegoko Lurralde Historiko bakoitzean Foru Ogasun bana dago (Euskal Autonomia Erkidegoko Estatutuaren 41 artikulua) Azken horri lotu behar diogu Ekonomi Ituna, bertan Foru Ogasunek, Estatutuan eratxikitzen zaizkien eskumenez gain [41 2 b) art *«Zerga guztien exakzio, gestio, likidazio, bilketa eta inspekzioa, Aduanaren Errentan sartzen direnak eta gainregim Monopolio Fiskalen bidez biltzen direnak izan ezik...»*], zergak berrikusteko ahalmena ere bereganatzen dute, Ekonomi Ituneko 2 2 artikuluan Beste hitzetan esateko, legegile fiskala ere hur-hurrekoa nuen

Beste aldetik, Foru zuzenbideak familia eta oinordetza inguruko harremanak arautzen ditu gehienbat eta ez dugu ahaztu behar fiskalitateak duen garrantzia arlo horietan ere; are gehiago Foru zuzenbideko erakunde askoren finkapena eta etorkizuna tratamendu fiskal egokiaren menpe bizi direla kontuan izanik. Sarritan, familiako arazoak konpontzeko erakunde zibilik onena (adibidez, oinordetza itun bat) ezin da aurrera eraman, fiskalitatearen arabera oso garestia suertatzen delako.

Egoera larriagotzeko, Zuzenbide zibil erkideko eta Foru zuzenbideko erakundeen izaera eta xedea ez datoz bat beti[1]. Kontutan izan behar dugu Kode Zibilaren sorburua eta foru zuzenbide zibilena ezberdinak izan direla, une historiko ezberdinetan sortzen dira, beharrizan ezberdinei erantzun nahi diete eta sistema bi sortzen dira. Foru zuzenbide zibilaren zoritxarrerako, legegile fiskalak Zuzenbide erkidea hartu du oinarri, legeak eta arauak egiteko. Horregatik, lege fiskalaren zenbait konponbide ez da oso egokia, bidegabea dela esango nuke nik kasu batzuetan, Foru zuzenbide zibilaren ikuspegitik.

B. Tesiaren berritasuna

Horiek izan dira tesi honi ekiteko bultzatu nauten arrazoi nagusiak. Esan dudanez, legegile fiskalak ez ditu aintzat hartu Foru zuzenbide zibilaren berezitasunak. Bestela esanda, legegileak, aipatu ere, noizean behin aipatzen ditu foru erakundeak, baina lege fiskalaren konponbidea ez dator bat erakundeon berezitasunekin. Bestalde, gehienetan, ikerketa fiskalek arazo fiskal hutsak baino ez dituzte jorratzen (ondare gehikuntzen

[1] Uztailaren 1eko 3/1992 Legea, Zioen adierazpena, Legearen azterketa, I. Liburua. Bizkaiko Foru zuzenbide zibila.

tratamendua PFEZn, pizgarri fiskalen arauketa) Oso urriak dira Zuzenbide zibilari eta Zuzenbide fiskalari buruz, batera, egiten diren ikerketak Are urriagoak dira Foru zuzenbide zibilaren eta Zuzenbide fiskalaren artean sortzen diren arazoak jorratzeko aurrera eraman diren ikerketak[2] Aipamen soilak aurkitu ditut, aurkitu ere, Zuzenbide zibilari buruzko zenbait lan doktrinaletan, Zuzenbide zibileko artikulu batean edo liburu batean topatu ditut erakunde zibil zehatz baten fiskalitateari buruzko aipamenak Alde horretatik, Zuzenbide zibileko ikerketak abiaburu izanik, Aragoiko ikerleak izan dira arazo fiskalak azaldu eta horietaz gehien arduratu direnak Hutsune hori bete nahiko luke tesi honek Zeregin horretan, ordea, bibliografiarik eza oztopoa bilakatu da batzuetan, nire iritziak oinarritzeko Bestela esanda, dedukzioa erabili behar izan dut nire iritziak osatzeko eta ezin izan ditut iritzi horiek gainerako autoreen iritziekin erkatu, iritzirik plazaratu ez dutelako

Tesi honek badu beste berritasun bat Foru zuzenbide zibila aztertzen du ikuspegi fiskaletik begiratuta Ez dut erakunde bat edo zerga bat bakarrik ukitu, ezpada osotasunean ikertu ditut fiskalitateak Foru zuzenbide zibilarekin dituen harremanak Tesi honetan ez da jorratzen erakunde bati eragiten dion fiskalitatea bakarrik (adibidez, testamentu boterea), horrelakorik gertatu ohi da, Zuzenbide zibileko ikerketetan Tesian, aldiz, abiapuntua bestelakoa izan da fiskalitatetik, zergetatik hasten naiz eta zerga horiek Foru zuzenbide zibileko erakundeak nola tratatzen duten aztertu dut Hau da, ikerketa fiskalitatearen ikuspegitik abiatzen da, jorratzen du Foru zuzenbide zibil osoa eta ez erakunde jakin bat bakarrik

Legegile fiskalak, gainera, ez ditu arautu Foru zuzenbide zibilaren berezitasunak edo, arautu dituenean, Zuzenbide zibil erkideari dagozkion konponbideak aplikatu

---

[2] ZENBAIT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del País Vasco*, Deustuko Unibertsitatea Bilbo, 1995, 240 or

dizkio Hori dela-eta, tesi honetatik atera daitezkeen ondorioak baliogarriak izan daitezke *de lege ferenda*, lege fiskalek Foru zuzenbide zibila arautu behar dutenerako

C. Helburuak

Tesi honekin lortu nahi ditudan helburuak zergaz kanpokoak eta fiskalak izan dira Alde batetik, legegile fiskalaren sentsibilitatea piztu nahi izan dut. Legegile fiskala konturatu behar da Espainian zuzenbide zibil ezberdinak daudela, sistema juridiko ezberdinak erakunde ezberdinekin, alegia. Sistema horiei guztiei ezin dizkie aplikatu sistema batentzat arautu dituen konponbide fiskalak Euskal Herriko foru zuzenbide zibilak eta Kode zibilak errealitatea arautzen dute ikuspegi ezberdinetik: batentzat, jabetza familiakoa da eta bestearentzat, norbanakoa Oinordetzari dagokionez, senipartearen kontzeptua edo testamentuarena erabat ezberdinak dira batek debekatzen duena, bestearentzat erakunderik garrantzitsuena da Hortaz, legegile fiskalak, errealitate zibil ezberdin horiek arautzean, konponbide ezberdina eman behar die, ezin du batentzat egokia den konponbidea, beste barik, hedatu gainerako zuzenbide zibiletara Nabarmen utzi nahi izan dut arazo hori tesi osoan zehar

Bigarren helburua izango litzateke Foru zuzenbide zibilaren fiskalitatea ikertzea Izan ere, ikerketa horiek beti partzialak izan dira orain arte Erakunde zibil zehatzak (adib , Aragoiko fiduzia) ikertu ohi dira eta ikerleek bakarrik dituzte gogoan erakunde hori ukitzen duten arazo fiskalak Ez dago, bada, Zuzenbide zibilari (ezta Foru zuzenbide zibilari) buruzko ikerketa fiskalik, osotasunaren ikuspegitik abiatuta Hori izan da tesi honen helburua ere

Hirugarrenik, esan dudanez, lege fiskalek ez dituzte arautu Foru zuzenbide zibileko erakundeak edo eman dieten konponbidea ez da egokiena izan (ezpada beste sistema baterako pentsaturiko konponbidea) Horregatik, tesi honek badu beste eginkizun garrantzitsu bat interpretatzaile eta erabiltzaileentzako tresna izan nahi du Juristak lege fiskala aplikatu nahi duenean eta horretan konponbide aurkitzen ez duenean, tesi honek, Artizarrak bezala, gidari izan nahi du Dena den, argi dago ezin direla eguneroko aribidean gertatutako kasu guztiak aztertu Nik kasurik ohikoenak atzematen ahalegindu naiz, baina, Euskal foru zuzenbide zibilaren alorrean askatasuna nagusi denez, seguruenik kasuren bat edo beste tesiaren azterketatik kanpo geratu dela

Aldi berean, legegileari laguntzeko asmoa du, *de lege ferenda* bada ere, legegile fiskalak Euskal Herriko foru zuzenbide zibila arautu nahi duenean, idazlan bat izan dezan, bere ideiak alderatzeko Esangura horretan, batzuetan iritziak plazaratu ditut, hika-mika sor ditzaten legegilearengan (besteak beste, bazterketadun dohaintzari aplikatu beharreko eraentza fiskalaren inguruan)

Laugarrenik, tesia euskaraz idatzia da eta hori ez da kasualitatea Tesiaren bidez, eta apaltasunik handienarekin, euskarak Zuzenbidearen munduan inoiz izan ez duen lekua apurka-apurka beregana dezan bilatu dut Orain arte euskaraz jorratu ez diren gaiak, euskaraz ere landu behar dira eta, nire ahalegin txiki honekin, bide horretan beste urrats bat eman nahi izan dut Bide luzea oraindik, zalantzarik gabe, euskarak egin behar duena, tradizio juridikorik izan ez duen hizkuntza eta, azken urtetara arte, hizkuntza ofiziala izan ez den hizkuntza[3]. Gerra garaiko bederatzi hilabeteak kenduta Euskaldunok, bakoitzak ahal duen neurrian, norbere ekarpena egin behar dugu, iraganbide hori ahalik eta laburrena izan dadin, eta horretara dator ere tesi hau

[3] ZENBAIT AUTORE, *Euskara, Zuzenbidearen luzkera*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995, 73 or

Ildo horretatik, azken urteotan Deustuko Unibertsitatearen Zuzenbide Fakultatearen magalean eta Euskal Ikaskuntzen Institutuaren lankidetzarekin proiektu berria sortu da euskara Zuzenbidearen mundura hurreratzeko. Proiektu horrek hiru helburu nagusi lortu nahi izan ditu. Hasteko, irakasle euskaldunak trebatzea, Zuzenbide Fakultatean euskarazko irakasgaiak eman ahal izateko; helburu hori apurka-apurka betetzen ari da eta ni neu izan naiteke horren erakusgarri. Hurrenik, ikasle euskaldunari lan tresnak ematea, bigarren helburu horri begira, emaitza ezin oparoa izan dela aitortu behar da. Lau urteetan, bederatzi testuliburu itzuli dira, Zuzenbide zibil, Administrazio zuzenbide eta Merkataritza zuzenbidearen esparruak euskaratuz. Azkenik, hirugarren helburua ikerketa eta sormen lanak euskaraz bultzatzea izan da. Arlo horretan, doktore tesi hau da euskaraz lehendabizi defendatzen dena, proiektuaren barruan. Hala ere, une honetan ezin ahantz daiteke José Iraolagoitia Mendibe doktore jaunak, Pako Garmendiaren zuzendaritzapean, Deustuko Unibertsitatean 1992an euskaraz defendatu zuen tesia *Kulturgintzarako giza eskubideak eta hizkuntzari buruzko herri arauak*. Labur bilduz, nire ikerketa lan hau ezinezkoa izango zatekeen proiektu hori gabe. Espero dezagun laster batean beste doktoregai euskaldun batzuek ere euren tesia defenda dezaten, proiektuaren baitara.

D. Kapituluka: edukia eta hurrenkera

Tesiaren izenburuak dioenez, fiskalitatearen eta Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren arteko harremanak ikertzen ditut lan honetan. Hortaz, lege fiskalek foru erakundeak nola arautzen dituen aztertu behar dut, tesiaren zehar. Arauketa horren egokitasuna neurtzea da nire asmoa, hau da, erregela fiskalek Foru zuzenbidearen izaera

errespetatzen duen ikustea eta, erregelarik ez denean, Administrazioak erabiltzen duen konponbidea aztertzea

Hori egia izanik ere, ez da guztiz egia. Indarrean dauden arau fiskalak aztertu eta zer-nolakoak izan beharko liratekeen adierazi ahal izango nuke, besterik gabe. Baina horrela egin izanez gero, nire ustez, ikerketa ez legoke osorik, zerbait faltako litzaioke. Ezin diogu arau fiskalen azterketari ekin, arau horiek arautu nahi duten errealitatea zertan datzan ez badakigu, oso gainetik ikusita bada ere, gainera, gure kasuan, lege fiskalak errealitate hori arautzen ez duela aintzakotzat hartuz, ezagutu behar ditugu arau fiskalek hutsune horiek nola betetzen dituzten. Bi beharrizan horietaz konturatuta, arau fiskalen ikerketa sakonean murgildu aurretik, arau fiskalen interpretazio eta integrazio arauak aztertu eta, beste aldetik, lege fiskalek arautu nahi duten Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari gainbegirada bat eman behar izan diot. Modu horretara, tesia bi zati nagusitan antolatu dut. Iehenengoak izaera deskribatzailea du gehienbat, arau fiskalen interpretazio eta integrazio irizpideak jorratzeko, batetik, eta Euskal foru zuzenbide zibilaren erakunderik nagusienak aztertzeko, bestetik. Bigarren zatiak Foru zuzenbide zibila ukitu eta indarrean dauden arau fiskalak ikertzen ditu, bai eta arau horiek, geroari begira, nola egokitu behar diren ere

Hasierako zatiak bi kapitulutan banatzen da: arau fiskalen interpretazioa eta integrazioa, eta Euskal Herriko foru zuzenbide zibila. Esan bezala, zati horretan egoera bat deskribatzeko borondaterik besterik ez dut izan, bigarren zatiaren kapituluak osotasunean ulertzeko beharrezkoa den deskribapena, alegia. Hasierako bi kapitulutan indarreko legeriak ezarri duen sistema azaltzen dut eta ez dut baloratzen edo kritikatzen araututako egoera; egoera juridiko hori baita legegile fiskalak aurrez aurre aurkituko duen errealitatea bere langintzan. Deskripzioa, hala ere, ez da osoa, indarrean dauden arau fiskalak ezagututa, sakondu ditut, sakondu ere, enbarazu gehien dakarten arazoak

Beste hitzetan esateko, deskripzioa mugatu dut egungo arauketa fiskalekin uztartzeko arazorik gehien dakarten arloetara. Ez dut azterketa historikoa edo erabat analitikoa egin, esaterako, foru komunikazioaren bilakaera historikoa argitzeko; hori ez da nire tesiaren ardatza. Kasu gehienetan, legearen arautegira jo dut edota, legea isiltzen den horietan, jurisprudentziaren edo doktrinako autoreen artean nagusiak diren iritziak plazaratu ditut, erabiltzen dituzten balorazioak euren hartan ekarriz.

Tesiaren hurrenkerari jarraituz, lehenengo kapituluan aztertu ditut arau fiskalen eta gainerako arauen (arau zibilak, gehienbat) artean dauden harremanak, sor daitezkeen gatazkak eta horien konponbidea ikuspuntu fiskaletik. Hasieratik nire buruari galdera hauek egin dizkiot: tributu legeek errespetatu behar dute arau zibilek ezartzen dituzten kontzeptuak eta sistemak? Arau fiskala lotuta dago Zuzenbideko beste alor batek (Zuzenbide zibilak, kasu) sorturiko erakundea bere horretan errespetatzeko ala aukera dauka alor horietako erakundeak bere erara moldatzeko eta arautzeko? Ezin du arau fiskalak aldarazi Zuzenbide zibilak foru komunikazioari buruz eratu duen kontzeptua? Azken finean, Euskal foru zuzenbide zibilaren eta Zuzenbide fiskalaren arteko harremanak ikertzeko, arau fiskalak eta arau zibilak orokorrean nola uztartzen diren zehaztu beharrean nengoen, aurretiaz. Beraz, ikusi behar nuen norainoko autonomia zuen Zuzenbide fiskalak eta autonomia horren mugak (mugarik balego) non zeuden, zeintzuk ziren.

Gatazkak ez dira hor amaitzen, i.e., legeria fiskalak Foru zuzenbide zibileko erakunde horiek guztiak arautu izan balitu, fiskalitatearen autonomiak dituen mugak zehaztea nahikoa izango zatekeen. Arazoa areagotzen da lege fiskalak ez duelako Foru zuzenbide zibileko erakunde anitz arautzen; edo okerragoa dena, lege fiskalak foru erakundeei aplikatzen dien konponbidea beste zuzenbide zibil batentzat pentsatuta dago, Zuzenbide erkidearentzat edo Kode zibilarentzat, hain zuzen. Hutsune horiek bete ahal

izateko, lege fiskalak interpretazio eta integrazio (analogia, batik bat) erregelak erabili ohi ditu, horrek bultzatu ninduen, arau fiskalen ikuspegitik, interpretazio eta integrazio erregelak ikertzera, hau da, zeintzuk diren, noraino hel daitezkeen, zer-nolako mugak dituzten

Lege fiskalek foru erakunde zibilei emandako tratuari ekin orduko, aztertu behar izan dut lege fiskal horiek arautzen duten errealitate juridikoa, gainetik bada ere Zeintzuk dira Euskal Herriko foru zuzenbide zibileko erakundeak?, zertan dira bereziak, Kode zibileko sistemari begira?. Legegile fiskalaren jokabidea ezagututa, jakin badakit Kode Zibilaren sisteman oinarrituriko konponbide fiskalak aplikatu nahi dizkiola Foru zuzenbide zibilari; egun ere, horrela gertatu ohi da kasurik gehienetan Irtenbide hori ez da bidezkoa ene aburuz, izan ere, Kode zibileko sistema eta Foru zuzenbide zibileko sistema ez dira berdinak Horregatik, sistema batentzat pentsatutako konponbide fiskalak ez luke balioko, bere hartan eta egokitu gabe, beste sistemarentzat Foru zuzenbide hori ezagutu behar da, legeria fiskal egokia eskaini nahi badiogu Kezka horrek bultzaturik, bigarren kapituluan aztertu nituen Zuzenbide horren erakunde nagusienak

Ez dut, alabaina, Euskal foru zuzenbide osoa aztertu Lehenengo, ikuspegi orokor bat eman izan dut, Zuzenbide horrek dituen ezaugarririk nabarmenenak agerian utziz Hala ere, bakarrik jorratu ditut arlo zibilaren zati batzuk, ez guztiak, fiskalitatean eraginik izan dezaketen arloak baino ez ditut ikusi Arlo horiek dira arau fiskalen egokitasun eza agerien jartzen dutenak, maiz, gatazkak sortzen dira, arau fiskalak ez duelako errespetatu foru erakunde juridikoaren izaera zibila Gatazkak foru erakunde zibilaren desagerpena bultza dezake, hau da, arrazoi fiskalengatik ez litzateke errentagarria izango erakunde zibil hori erabiltzea Modu horretara, oinordetza itunek *inter vivos* eragingarritasuna dutenean, dohaintzentzat ezarritako eraentza fiskala

aplikatzen da, arauketa fiskal onuragarriagoa aplikatzen zaie, alabaina, *mortis causa* eragingarritasuna duten oinordetza itunei, bereizketaren arrazoiak ez dakigula

Esan dudanez, gainetik baino ez dut aztertu Euskal foru zuzenbide zibila. Hiru kasutan, ordea, azterketa sakonagoa egin dut: testamentu boterea, oinordetza ituna eta foru komunikazioa. Alde batetik, erakunde horiek Kode zibilekoetatik oso bestekoak dira. Kode zibilak debekatzen ditu, debekatu ere, lehenengo biak. Foru komunikazioari dagokionez, sarritan Kode zibilak arautzen duen irabazpidezko sozietatearekin nahasten da, azken hori askoz ezagunagoa baita. Hori guztia dela-eta, bi sistemen arteko bereizketa behar-beharrezkoa iruditu zitzaidan, erakunde horiei begira. Beste aldetik, arau fiskala abiapuntutzat hartuta, lege zibilaren eta fiskalitatearen arteko gatazkarik handienak dakartzate erakunde horiek: sortzapenak, epeak, behin-behineko titulartasunak, subjektu pasiboa zehaztu ezina... Horregatik, erakunde horiek dituzten ezaugarri eta berezitasunetara egokitu behar da legeria fiskala, egokitze horretan, lehendabiziko urratsa izango litzateke erakunde horiek zertan dautzan ezagutzea. Bigarrena, legegile fiskalak ezagutu ohi duen Zuzenbidearekin (Kode zibilarekin) alderatuz, foru erakundeek dituzten berezitasunak nabarmentzea. Hori izan da, hain zuzen, nire asmoa bigarren kapituluan Foru zuzenbidea ikertu dudanean.

Bi kapitulu horiek bigarren zatiaren osagarri eta oinarri dira. Beste hitzez esateko, arau fiskalen autonomia noraino heltzen den, arau fiskalen interpretazioa eta integrazioa nola burutzen den, eta Euskal Herriko foru zuzenbide zibila zertan datzan ikustea beharrezkoa dugu indarreko fiskalitatearen gainean egingo ditudan kritika, iruzkin edota laudorioak neurri egokian ulertu ahal izateko. Dena den, aurrekoa ikusita ere, ez gaude prest Euskal zuzenbide zibilari aplikatzen zaizkion arau fiskalak ulertzeko eta horien hutsuneak betetzeko. Lan horri ekin orduko, zehaztu behar da zer lege fiskal aplikatu behar den Euskal Herrian. Arestian aipatu dudanez, Lurralde Historiko bakoitzean

Ogasun bana dago eta bakoitzak baditu bere tributu sistema eta bere arau fiskalak. horrez gain, zenbaitetan Estatuak eginiko lege fiskalak aplikatu behar dira Euskal Herrian ere Beraz, Lurralde Historiko bateko nahiz Estatuko arau fiskalak aplikatzen diren jakiteko, horien lotura guneak ezagutu behar ditugu lehendabizi Arazoa borobiltzeko, lotura gune fiskalak eta lotura gune zibilak ez dira berberak gerta daiteke pertsona baten lege zibila Estatukoa izatea eta pertsona horren lege fiskala Lurralde Historiko batena izatea, edo alderantziz Konbinaketak ugariak dira

Horixe da hirugarren kapituluaren xedeetariko bat Horretan ez da agortzen, ordea, kapituluaren edukia Hurrengo bost kapituluen sarrera gisa, hirugarren kapituluan jorratzen dira Foru zuzenbide zibilak lege fiskalen arauketarekin izan dituen arazoak, orokorrean hartuta Kasu honetan, ez dut arau fiskalaren eta arau zibilaren arteko harremanak aztertzen, oraingo kapitulua Foru zuzenbideko autuaren azalpena ematera mugatzen da Hortaz, hirugarren kapituluan, jakintzagai zientifikoetan gertatu antzera, autu horren teoria orokorra jorratuko nuke gehienbat, geroago, kapituluz kapitulu (laugarrenetik zortzigarrenera) autuaren teoria berezia ikertzeko, hots, zerga bakoitzaren arazoetan banan-banan sakontzeko Labur bilduz, lotura guneez gain, hirugarren kapituluan Foru zuzenbidearen eta fiskalitatearen arteko harremanek dakartzaten arazoak azaldu, egoera hori ulertzeko kariak hizpidera ekarri, egoerak sortarazitako ondorioak mahaigaineratu eta konponbide edo irtenbide orokorrak, proposatu ere, proposatu ditut

Behin gatazkaren azalpen orokorra eman eta aplikatu beharreko lege fiskala zehaztu eta gero, hurrengo kapituluetan aztertu behar izan dut lege fiskalaren egokitasuna. Euskal foru zuzenbide zibilari begira. Azterketa hori zergaz zerga egin dut, baina ez ditut zerga guztiak jorratu, zerga guztiek ez dutelako eragiten Euskal foru zuzenbide zibilean Zerga bat aztertu dudanean, alabaina, ez dut zerga horren arauketa goitik

behera arakatu, ezpada Foru zuzenbideari eragiten dioten zatiak Foru zuzenbide zibilaren edukia kontuan izanik, ulertzekoa da azterketarik sakonena Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruz egin izana (laugarren kapitulua) Euskal foru zuzenbide zibilak oinordetza eta familiari buruzko gaiak arautzen ditu, gehienbat, eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak errealitate juridiko hori zergapetzen du Espainiako finantza zuzenbidean Zergaren azterketarako zergaren legeak darabilen egiturari berari jarraitu izan diot lehenengo, tributuaren oinarrizko osagaiak jorratu ditut (zerga egitatea, subjektu pasiboa, txikipenak) eta, azkenik, arau bereziak, osagai horietako arauketa foru erakunde zehatzei egokitzeko (gozamena, testamentu boterea, ordezpenak, oinordetza itunak.)

Horrez gain, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga (bosgarren kapitulua) eta Ondarearen gaineko Zerga (seigarren kapitulua) ere jorratu ditut, baina horien alor mugatu batzuk besterik ez Ondasunen behin-behineko titulartasunak sorturiko arazoak aztertu izan ditut gehienbat zerga horien arauketari begira, horretara bultzatzen bainaute zenbait foru erakundek (ezkondu osteko ondasun erkidegoak, kasu)

Zeharkako zergei dagokienez, Kostubidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga (zazpigarren kapitulua) da Foru zuzenbidea ukitzen duen bakarra Zerga horrekin batera, udal mailako zerga bi ere ikertu egin ditut (zortzigarren kapitulua) Hirilurren Balio Gehikuntzaren gaineko Zerga eta Ondasun Higiezinen gaineko Zerga, hain zuzen Zeharka bada ere, zerga bi-biek foru erakunderen bati edo besteri eragiten diote

Zerga horien azterketa izan da tesi honen ardatza. Tesia ez da mugatzen, ordea, indarrean dagoen legeria fiskalaren azterketara, haruntzago joan nahi izan dut Legeria fiskalak hutsuneak ditu gaur egun, eta hutsune horien konponbidea ematen saiatu izan naiz, hots, azterketa *de lege ferenda* ere izan da

E. Terminologia eta estiloa

Tesia euskaraz idatzi dut eta horrek merezi du iruzkinen bat edo beste, nire ustez. Euskaldunok dakigunez, euskarak ez du mundu juridikoan agerpen oparorik izan historian zehar. Euskarak ez du tradizio juridikorik, ez da erabili izan testu juridikoak idazteko[4], hortaz, terminologiari edo estiloari buruzko zalantzak ezin ditugu konpondu testu zaharretara begiratuz. Horrek zailtzen du doktoregaiaren egitekoa, nirea kasu honetan.

Badakit azken hogei urteotan, euskara hizkuntza ofiziala denetik, itzulpengintzak bultzatuta, euskara Zuzenbidearen munduan sartu dela, eta, batik bat, Administrazio zuzenbideari dagokion terminologia zehaztu egin dela. Arau fiskalak ere euskaratu dira eta, estiloaren gainean laguntza handienetakoak ez badira ere, terminologi mailan lagungarri izan zitekeelakoan nengoen. Gainera, orain direla zenbait urte, Aldundietako itzultzaileek finkatu zituzten arlo fiskaleko inprimakietan erabiltzen dituzten termino batzuk (2.000 inguru). Bazirudien, lege testuei zegokienez behintzat, terminologiaren zailtasuna gainditua neukala. Egia da termino asko batu dituztela arlo fiskalean, hala ere. Aldundi bakoitzak oraindik bere euskal terminoa erabiltzen du, kontzeptu bera adierazteko (Nafarroako euskarazko testuak ere barne). Besteetan, adostu duten terminoak ez du balio zehaztasun tekniko guztiak islatzen ez duelako; zerga erabiltzen dute generoa (tributua) eta espeziea (zerga) adierazteko. Doktoregai honek, ondorioz, terminologo lanetan, *amateur* bada ere, aritu behar izan du bere tesia idazteko.

---

[4] *Ibidem*, 136. or.

Lege kontuak albora utzita, tesian erabili dudan dokumentazio osoa[5] (liburuak, artikuluak, epaiak, aipamenak...) erdaraz aurkitu dut. Beraz, terminologo lanari itzultzailearena gehitu behar izan diot, tesia aurrera eraman ahal izateko. Nire zalantzak izan ditut ere hitzez-hitzezko aipamenak egiteko orduan: ez nekien jatorrizko hizkuntzan ekarri edo itzulita eman. Azkenean, aipamenok itzultzea erabaki dut, hori baita gure inguruko hizkuntzetan erabiltzen den eredua. Modu horretara, lege testuak hitzez hitz aipatu ditudanean ere, ez ditut Aldundiek argitaratu dituzten euskarazko testuak erabili, testu horiek erabiltzen duten terminologia eta nik gainerako testuan erabili dudana bat ez datozelako.

Arazo terminologiko horiei, nolabait, aurre egin ahal izan diet hiztegiekin eta Foru Arauen euskarazko bertsioekin. Arazo horiek gaindituta ere, banuen beste erronka bat: estiloa. Foru Arauak erabat lerratzen dira erdarazko testuei. Eta nik, estiloaren aldetik, nolabaiteko autonomia eman nahi nion euskal testuari, hau da, ez nuen nahi euskarak erdal hizkuntzen egiturak bereganatzea. Euskarak baditu bere egiturak, bere jarioa, bere diskurtsoa[6] eta horixe erabili nahi nuen nik tesirako, euskararen erabilera autonomoa deritzoguna. Horretarako eredu bat behar nuen, baina eredu hori ezin nuen bilatu euskal testu juridiko zaharretan, ez baitaude. Eredu edo iturri hori bilatu dut Deustuko Unibertsitateak Zuzenbideko testuliburuekin egin dituen itzulpenetan, hala ere, ez dakit asmo hori testuan islatzea lortu dudan. Irakurleak du azken hitza, idazlan guztietan bezala.

---

[5] *Ibidem*, 209 or.

[6] *Ibidem*, 148 or.

I. KAPITULUA

ARAU JURIDIKO FISKALAK: EUREN INTERPRETAZIO ETA APLIKAZIOA

1. ZUZENBIDE FISKALAREN AUTONOMIA: ARAU JURIDIKO ZIBILAK ETA ARAU JURIDIKO FISKALAK

Arau juridiko zibilen eta arau juridiko fiskalen arteko harremanak[1] arazotsuak izan dira nolabait eta egun ere badira, batez ere arau fiskalak errespetatzen ez duenean arau zibilen arabera itxuratutako erakundeen izaera. Hogeita hamarreko hamarkadan Espainiako autoreen artetik BALLESTEROSek[2] hartu zuen gai horren ardura «nahiz eta errealitateak kontrakoa erakutsi, oraindik autore batzuek defendatzen dute luzaroan eztabaidarik gabeko iritzia izan dena. Hau da, arazo fiskal guztiek euren atzean erabat zibila den arazoa izan ohi dute; horregatik, luzaroan adierazi izan da Zuzenbide pribatuko

---

[1] «Tributu zuzenbidearen eta Zuzenbide zibilaren arteko harremanen arazoa konpon daiteke legegileak egin behar duen aukeraren bidez. Iehenengo aukera da Tributu zuzenbideak Zuzenbide zibilak landutako kontzeptuak erabiltzea lagungarri bezala, hau da, kasu horretan ez litzateke erabakiorra izango antolamendu zibilak hartutako forma juridikoa, eta, ondorioz, zergaren objektu diren harremanen eduki ekonomikora jo beharko luke; bigarren aukera da forma juridikoari nolabait lotzea, forma horrek zehatz-mehatz jasotzen baitu kargatu nahi den egitate ekonomikoa eta, kasu horretan, Zuzenbide zibilak landutako kontzeptuari begiratu behar diogu. TLOren 23. artikuluak hartzen duen jarrerak ikuspuntu jakin bat aldarrikatzen du, izan ere, Zuzenbidearen adar guztien arteko batasuna ezartzen baitu eta tributu arauak interpretatzean erabat juridikoa den metodoa erabiltzera behartzen baikaitu. Artikulu horrek anitz lagundu du Tributu zuzenbideak kalifikatzeko duen autonomia ezartzen, bai Ogasunaren zientziari begira, bai Zuzenbide zibilari begira» PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Derecho Tributario*, Plaza Universitaria Ed., Salamanca, 1994, I. lib., 109. or.

[2] BALLESTEROS, P., «El Derecho tributario y el Derecho privado», *Revista de Derecho Privado*, 245 (1934) 34. or.

arauak nahitaez erabili behar ditugu, arazo fiskal horiek konpontzeko. Baina azken urteotan nabaria da arau mota bien arteko desadostasuna areagotu egin dela, eta autore gehiagoren artean ere Zuzenbide zibilaren eta Zuzenbide fiskalaren arteko burruka dagoelako iritzia zabaldu da. Zuzenbide fiskalak Zuzenbide pribatuarekin duen edozein loturatik askatzeko joera ageri-agerikoa da; era berean, Zuzenbide fiskalak jakintzagai lokabea eratzeko joera du berezko irizpide kardinalekin, betidanik eta orain arte Zuzenbide zibileko ikerleek bakarrik aztertu dituzten esparruetan»

Eztabaidaren atzean dagoena hau da: Tributu zuzenbidera antolamendu juridikoaren beste adarretatik datozen kontzeptuak erabili behar direnean, erabaki behar da ea kontzeptu horiek jatorrizko esangurarekin derrigorrez interpretatu behar diren edo, alderantziz, beste bideren hartu behar den. Arazo hori jazo da, adibidez, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren esparruan, pentsa dezagun ezkontza batean eta ezkontza hori irabazpidezko sozietatearen eraentzapean dagoela: arau zibilen arabera, ezkontide bakoitzaren ondasun pribatiboen fruituak irabazpidezkoak dira eta, ondorioz, ezkontide biei dagozkie erdibana (Kode Zibilaren 1.347.2 artikulua), alderantziz, ikuspuntu fiskaletik, fruitu horiek berberak (etekinak terminologia fiskalean) egozten zaizkio ondasunen titularrari bakarrik[3] (PFEZari buruzko 18/1991 Legearen, ekainaren 6koaren, 33 artikulua), hau da, ezkontide bakar bati egozten zaizkio eta arau fiskalarentzat ez dute irabazpidezko ondasunen izaerarik.

[3] «Azken finean, errentak egozteko sistema osoa printzipio batean oinarritzen da: errenta dagokio hori lortu duenari, ezkontzaren ondasun eraentza gorabehera eta, tributuen ondorectarako, Zuzenbide zibileko arauak ez direla aplikatzen» Madrileko JANE, 1996ko otsailaren 15ekoa, 3 Zuzenbideko oinarria (JTA, 188 zk.)

1.1. AUTONOMIA EZAREN PRINTZIPIOA

Tributu kontzeptuak indibidualak eta bereziak direlako arazoa Frantzian azaldu zen bereziki[4]. Beste hitzetan esanda, Tributu antolamenduak berezko kalifikazioak emateko aukerak beldurra eragin zuen jabetza eskubidearen edukia[5] apurka-apurka murriztuko zukeelako, batez ere kalifikazio hori bat ez bazetorren erakunde juridiko berari Zuzenbidearen gainerako adarretan eman zitzaion kalifikazioarekin. Frantzian garai haietan tributu legeei buruz zuten ikusmoldea oso ezkorra zen, euren ustez banakako eskubideak mugatzen zituzten legeak baitziren, alderantziz, lege zibilek banakako eskubide horiei begirune askoz handiagoa zioten (tributu betebeharraren kontzeptuzko oinarria Zuzenbide zibilean egoteaz gain), eta horregatik antolamendu pribatua[6] zen erakunde juridiko ezberdinak kalifikatzeko ahalmena eduki zezakeen bakarra.

---

[4] THIERRIATek, esaterako, oinordetzaren gaineko zergaren arauketak Zuzenbide zibila «indargabetzen» duenean, ñabarduriak jartzen ditu, tributu irizurra saihesteko bakarrik onartuz bere liburuan THIERRIAT, A., *L'impôt de successions. La lutte contre la fraude par les dérogations au Droit civil et les présomptions légales*, Rousseau, Paris, 1931.

[5] MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 6. arg., 1995, 206. or.

[6] MENENDEZ HERNANDEZentzat Zuzenbide pribatua nagusia da, batik bat Zuzenbide zibila eta Tributu zuzenbidea horren menpe dago. Ikusi bere liburua: MENENDEZ HERNANDEZ, J., *Derecho Privado Fiscal*, Edersa, Madril, 1974. Esangura horretan, agerian utzi nahi dut autore horren argudioak akats garrantzitsu bi dituela. Alde batetik, tributu legeek esparru pribatuko kontzeptu eta printzipioak bereganatu dituztela adierazten du; hala ere, ez du kontutan hartzen sarritan printzipio juridiko orokorrak, alegia, antolamendu osoari aplikatzen zaizkionak, kokatzen direla kodeturiko testu nagusietan (hala nola, Kode zibilean, Merkataritza kodean, etab.). Horrek nahastea dakar, printzipioen izaera juridikoa eta horien kokapena nahasten ditu eta autoreak aplikazio orokorreko printzipioei izaera pribatua bakarrik eratxikitzen die. Beste aldetik, arau fiskala kritikatzen du arau zibiletik aldentzen den bakoitzean, eta, ondorioz, arau fiskalaren autonomia erabat ukatzen du, horretarako argudio bakarra arau zibilaren nagusitasuna izango litzateke bere arauketa zaharragoa eta irmunkorragoa izan delako. Nolanahi den ere, Zuzenbidearen adar bat den aldetik, Tributu zuzenbidearen autonomia onartuz gero autorearen argudio guztiak hutsean gelditzuko lirateke.

Arestian, Frantziako doktrinan, PUJOLek[7] ez du onartzen Finantza zuzenbidearen autonomia Zuzenbide pribatuarekiko. Bere jarrera azal daiteke Zuzenbide fiskalak beste alor juridikoetan definituriko erakundeen gainean (adib., jabetza eskubidea) arautzen duelako; horiek horrela, Zuzenbide fiskalak ez du erakunde horien jatorrizko esangura aldarazten, ezpada beste ikuspegi batetik begiratzen die erakundeei Zuzenbide fiskalaren zatikako helburuengatik, hala nola, maulari aurre egiteko edo zergak biltzeko. Nolanahi den ere, ez dakusat erabateko kontrakotasunik PUJOLen jarreraren eta Zuzenbide fiskalaren autonomia defendatzen duen doktrinaren artean. Alde batetik, argi dago Zuzenbide fiskalak ez dituela berriro definitzen Zuzenbideko gainerako adarretan (Zuzenbide zibilean, batik bat) araututako erakundeak, baina autonomiaren aldekoek ere ez dute hori eztabaidatzen; bestetik, PUJOLek ez du zalantzan jartzen Zuzenbide fiskalak zenbait erakunde modu berezian arautzeko duen aukera, nahiz eta berari autonomia

---

[7] PUJOL, J., *L'application du droit privé en matière fiscale*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1987

Izatez, PUJOLek Zuzenbide fiskalaren autonomia ezaren printzipioa adierazten du. Alde batetik, autoreak agertarazten duenez, Zuzenbideko printzipio orokorrak modu berean erabiltzen dituzte Zuzenbide fiskalak zein Zuzenbidearen gainerako adarrek. Halaber, PUJOLek nabarmentzen du tributuak ezartzen direla, normalean, aurretiaz dauden errealitate juridikoen gain («Autonomia ezaren printzipioaren arabera, Zuzenbide pribatura jotzen du testu fiskalak alor zibileko kontzepturen bat aipatzean. Horrela, esaterako, Zergei buruzko kode orokorraren lehenengo artikuluak lan kontratuaren erregeletara jotzen du implizituki, *alokairuak* errentaren gaineko zergaren menpe jartzen dituenean», 68 or.)

Gainera, lege fiskalak hutsuneak ditu edo ez ditu modu egokian arautzen arazo guztiak, eta, ondorioz, osatu behar da lege hori. Zuzenbide pribatuak oinarrizko eginkizuna du falta diren osagaiak ekartzeko («Zuzenbide fiskalean ez dago jabetzaren kontzeptu berezi bat, eta Zergei buruzko kode orokorrak jabetza aipatzen duenean, Kode zibilak definituriko jabetzaz ari da», 134–135 or.)

Nolanahi den ere, autorea konturatzen da, batzuetan, legegile fiskalak Zuzenbide pribatuko edukietatik alde egiten duela («Horrela, fiskalitateak ondorio bereziak sortarazten dizkie kontzeptu zibil batzuei errentamendua, trukaketa, banaketa, ondasun higikor eta higiezinak, etab. Neurri horien helburua alor fiskaleko xedapen orok duen helburu bera da», 77. or.); paradoxa dirudien arren, PUJOLentzat, jarduketa horiek funtsean salbuespeneko eta zatikakoak dira («erregela fiskalek, zenbait erakunde pribaturen ementza indargabetzen dutenek, aldarrikatzen dute implizituki interpretatzeko irizpide fiskalen nagusitasuna. Horrela, badakusagu, berbarako, lege fiskalak zenbait sozietateren nortasun juridikoa ez duela kontuan hartzen... Neurri horien azpian dagoen helburuzko printzipioak bakar-bakarrik dakar helburu horretara mugatutako konponbidea. Zatikako konponbideak dira, partzialak. Ez dago irizpide orokorrik, alor fiskalean interpretazio autonomoa bultzatzeko», 40. or.).

PUJOLen arabera, desbideraketa horiek azaltzeko hurrengo arrazoiak egon daitezke: botere publikoek zenbait erakunde sustatzea («legegileak sarritan erabiltzen du tresna fiskala zenbait erakunderen garapena bultzatzeko, hala nola, familia eta jaiotza», 35. or.); zergabiltze arrazoiak; edo lege mamlari aurre egiteko arrazoiak

ezaren printzipioaren salbuespenak iruditu arauketa fiskal horiek, azkenik, badaude Zuzenbideko adar guztietan modu berean aplikatzen diren kontzeptuak. Zuzenbidearen Teoria orokorrari dagozkio eta Zuzenbide fiskalean ere aplikatzen dira. Horiexek dira autore batzuek *fondo juridiko erkide* deritzenak eta beste autore batzuek *suprakontzeptu*; kontzeptu horiek testu pribatuetan kokatu ohi direnez, PUJOLek nahastu ditu kontzeptuon izaera.

1.2. EGUNGO EGOERA: AUTONOMIAREN PRINTZIPIOA

Tributu zuzenbideak zuzenbide gorrotagarri legez zuen irudia behin gainditu eta gero, gaur egun ez dago eragozpenik tributu antolamenduak bere kalifikazio lokabeak egin ditzakeela onartzeko[8]. Antolamendu juridiko batean egitate beraren gainean kalifikazio

[8] Tributu zuzenbideak egitateak kalifikatzeko duen autonomia defendatu zen mende honen hogeigarreneko hamarkadatik, garai haietan defentsabidea eduki ekonomikoa zen. Tributu zuzenbideak arautzen dituen egitatezko kasuen eduki ekonomikoa VANONIk adierazi zuenez, Italiako Zuzenbidearen ikuspegitik. Zuzenbide pribatuan aurretiaz dauden kontzeptuek errazten dute Tributu zuzenbideko kontzeptuen lanketa, autoreak ez du Zuzenbide pribatuko kontzeptuen bereganaketaz hitz egiten. Kontzeptu pribatuek ez dira kontzeptu fiskalak baino orokorragoak eta, ondorioz, azken horiek ez dira kontzeptu pribatuen azpiespezie bat. Arlo bien arteko eraginak arrazoi historikoak ditu. Tributu zuzenbidea, Zuzenbide lokabe gisa, sortzen denerako, Zuzenbide pribatua oso landuta zegoen eta maila altukoa zen.

Hala ere, Tributu zuzenbidearen autonomiaren printzipioa ez da erabatekoa, eta hiru salbuespen egon daitezke:

a) Tributu zuzenbideak Zuzenbideko beste esparruetan arauturiko erakundeak erabiltzen ditu *egitatezko datu* gisa tributu erakundeak sortzeko. Erakunde pribatuak Tributu zuzenbidearen kanpokoa izaten darrai, horrentzat biziizako jazokizun arrunt bat besterik ez da, egitatezko datu hutsa. Beraz, erakunde juridiko pribatuak, Tributu zuzenbideak bereganatzen ez duenez, ez du zertan galdu Zuzenbide pribatuen duen baliora.

b) Badaude, euren izaera dela eta, Zuzenbideko adar jakin batekoak ez diren erakundeak ere tadar jakin batean betidanik kokatu izan diren arren, batez ere, Zuzenbide zibilean). Zuzenbidearen adar guztiei begira, erakunde horiek garrantzi bera duten harreman edo eginkizunak barneratzen dituzte berbarako, gaitasun juridikoaren kontzeptua.

c) Tributu zuzenbideak igortzen gaituenean, beraraz zein isilbidez, Zuzenbideko beste esparru batean arauturiko erakundeetara, erakunde horiek tributu harremanak arautzeko eraginkorrak izango liratekе.

ezberdinak izan daitezke eta horrek ez du antolamendu horren ardatza den batasun printzipioa ankaz gora botatzen, ezpada batasun hori betidanik ulertu izan den moduari eragiten dio: printzipio logikoetan oinarritutako sistematizazioaren emaitza bezala[9] Tributu zuzenbidea eta Zuzenbide pribatua antolamendu juridiko orokorra osatzen duten adar bi baino ez dira; antolamendu horretan, adar bi horietaz aparte, gainerako jakintzagai guztiak baitaude Horiek guztiek multzo itxi bat eratzen dute; baina, multzoaren barruan, osagai erkideak eta osagai bereziak aurki daitezke. Hau da, adarretariko bakoitzak antolamendu osoaren azpimultzo bat da, beste azpimultzo batekin edo batzuekin osagai erkideak izan arren. Gainera, badaude azpimultzo guztiek batera

---

Ikusi, VANONI, E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Guiffrè, Milano, 1961 Gaztelaniara itzuli zuen: MARTIN QUERALT, J., *Naturaleza e interpretacion de las Leyes Tributarias*, IEF, Madril, 1973, 56 or eta 196–215 or

Haiaber, Alemaniako doktrinan badago oinarrizko beste idazlan bat, BALL, K., *Steuerrecht und Privatrecht*, Mannheim-Bensheimer argitaratzaile, Mannheim/Leipzig/Berlin, 1924 COMBARROS VILLANUEVAk arazo horren gainean gaur egun Alemaniako doktrinak duen iritzia labur bildu zuen «Hala ere, zerga-legeak Zuzenbide pribatuko kontzeptuetan laguntza bilatzen duenetan, interpretazio ekonomikoak eginkizun garrantzitsua bete behar du; izan ere, legegileak gutxitan igortzen gaitu berariaz Zuzenbide zibilera, edo gutxitan ematen dizkigu Zuzenbide pribatuko kontzeptuen definizio ezberdinak Hori dela-eta, hurrengo arazoa azaltzen da tributu legeak, Zuzenbide zibileko kontzepturen bat erabiltzen duenean, ea kontzeptu horrek Zuzenbide zibilean duen esangurarekin erabiltzen duen edo kontzeptu horren edukia aldatzen duen Egun Alemaniako autore gehienek uste dute kasu horietan Zerga zuzenbidea ez dagoela orokorrean Zuzenbide pribatuaren menpe, baina ez dela sistema guztiz lokabea ere Horregatik, *komengarritzat* jotzen da Zerga zuzenbidearen eta Zuzenbide pribatuaren arteko interpretazio bateragarria, azken batean, legegileak kontzeptu bera adierazteko hitz berdina erabiltzea nahi du doktrinak Esangura horretan, badirudi presuntzio bat dagoela, hau da, interpretazioa bateragarria delako presuntzioa Ondorioz, Alemaniako jurisprudentzian eta doktrinan egungo jarrera honela labur bil dezakegu ez dago nagusitasunik ezta menpekotasunik Zerga zuzenbidea eta Zuzenbide zibilaren artean, hortaz, legegile tributarioak erakunde eta itxuraketa zibilak aintzat har ditzakeen arren, ez dago hala ere, horretara behartuta» COMBARROS VILLANUEVA, M.V., «La interpretacion economica como criterio de interpretación juridica», *REDF*, 44 (1984), 496–497 or

Ikusi ere ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., «El Derecho privado en el ordenamiento tributario español» Liburu baten atarikoan LLAMAS LABEEA, M A., *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF, Madril, 1973, XXIV or

Gaur egun, teoria ekonomiko horiek baztertu izan dira. Tributu zuzenbidearen autonomia ez datzalako zerga-objektuaren azpian dagoen errealitate ekonomikoan, baizik eta Zuzenbide adar horretako objektuaren homogenotasunean eta errealitateari begiratzeko duen ikuspuntu berezian

[9] Adibide bat jartzeko, NAVAS VAZQUEZek gogoratzen du sozietate zibilak edo merkataritzakoak jaso duen kalifikazio ezberdina Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren subjektu pasibo legez eta Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasibo legez NAVAS VAZQUEZ, R., «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», *Comentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madril, 1991, I lib., 402 or

ALBIÑANAk, bere aldetik, gogoratzen du TLOren 33. artikuluak zenbait unitate ekonomikori «tributu nortasuna» eratxikitzen diola ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, XXXI. or.

erabiltzen dituzten osagaiak, osagai horiek Zuzenbidearen teoria orokorrak aztertzen ditu[10].

Kontzeptu juridiko tributario lokabearen aurrean gaude aurresuposiziorik ez denean, hau da, tributu legegileak gainerako adar bateko termino teknikoa, beste esangurarekin, erabiltzen duenean edo, kontzeptu edo erakunde juridikoren bat modu lokabean berariaz definitzen duenean. SAINZ DE BUJANDArekin[11] bat etorriz, begi-bistakoa dirudi manu fiskalek zergapean dauden erakunde juridikoen fisonomia errespetatu behar dutela, i.e., erakunde horiek araupetzen duten legeetan bezala. Zalantzarik gabe, Kode zibilak, Merkataritza kodeak eta, orokorrean, antolamendu positiboaren oinarrizko lege testu guztiek printzipio juridiko orokorretan dute oinarri —*fondo jurídico erkidean*—, tributu legeek ere errespetatu behar dituzte printzipio horiek. Beraz, lege fiskala interpretatzean zalantzarik sortuz gero, epaileak egoki jokatzen du kargatutako objektu juridikoak beste lege testuetan —zibilak, merkataritzakoak, administratiboak etab.— duen itxuraketa ontzat hartzean. Nolanahi den ere, legeria estrafiskalari zor zaion errespetuak baditu bere mugak, Zuzenbide osoa irizpide harmonikoekin aplika dadin behar-beharrezkoak direlako, hain zuzen. Gainerako legeetan itxuratutako erakunde juridikoen definizio zein kontzeptua hedatu edo murrizten badu lege fiskalak, zergapetzeak egokitzapen hori

---

[10] FLORES ARNEDO, A., «Negocios anómalos jurídico-tributarios», *CT*, 78 (1996) 57. or.

[11] SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madril, 1962, I. lib., 40–41. or. Autore berberak ideia berdinei ekiten die SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madril, 1966, VI. lib., 583–584. or.

RAMALLO MASSANETek ere iritzi berekoa da: «Labur bilduz, bada, esan daiteke, Zuzenbideko zibileko kontzeptu edo erakunderen bat, orokorra zein berezia, esangura berean aplikatu eta interpretatzen denean, Zuzenbide zibilean zein Tributu zuzenbidean, hiru arrazoi azal dezaketela egoera hori. Lehenengoa, tributu legeak berariaz lege zibilera jotzen duelako. Bigarrena, Zuzenbidearen teoria orokorrari dagokion erakunde edo kontzeptua delako eta, beraz, Zuzenbide orokor hori osatzen duten Zuzenbide bakoitzaren teoria bereziei ere badagokie. Hirugarren, kasualitatez interpretazio zibila eta tributarioa bat datorrelako, bai kontzeptu edo erakundearen eduki osoan, bai Tributu zuzenbideak berariaz eta beste modu batera arautzen ez duen kontzeptu edo erakundearen zatiaren gainean». RAMALLO MASSANET, J., «Derecho Fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, XVII, 46 (1973) 25. or.

behar duelako, argi dago lege fiskalaren agindua nagusitu behar dela. Beste hitzekin esanda, legegileak subiranoa da zerga-objektua (sarritan Zuzenbideko beste adarrek araututako harreman juridikoen gainean gauzatzen dena) berak egokien deritzon moduan itxuratzeko.

BERLIRI[12] beste ikuspuntu batetik begiratzen du auzia: tributu arauak erabiltzen dituen termino juridikoak nola interpretatu behar diren aztertzen du, tributarioak ez diren jakintzagai juridikoek zehazten dutenean terminoaren esanahia edo Zuzenbidearen teoria orokorrak zehazten duenean. Autore horrentzat, esangura teknikoa juridikoa denean, eta kontrako frogarik izan ezean, ulertu behar da legegileak terminoa erabili duela esangura juridiko horretan eta ez terminoak izan dezakeen esangura arruntean. Modu horretara, Zuzenbidearen adar ezberdinak gune isolatuak ez direla kontutan hartuta, ezpada sistema zatiezin baten osagarri direla aintzat hartuta, argi dago definizio bat, edozein legetan dagoela, Zuzenbide osoarentzat balio behar duela[13], legegileak definizio horren eragingarritasuna ondorio jakinetara berariaz mugatu ez badu, edo, aldiz, definizio hori alor zehatz batetik baztertu ez badu. Beraz, tributu legegileak salmentaz, maileguz, enfiteusiz, sozietatez, erkidegoz, emaztez, senarraz, emakidaz, eskuespenaz, herri zerbitzuz, funtzionario publikoz etabarrez, diharduenean, ulertu behar da esamolde horiek Zuzenbidearen gainerako adarretan duten balio bera dutela. Tributu zuzenbidearen esparruan. Ez da horrela izango, argi eta garbi ikusten bada legegileak esangura arruntarekin erabili duela termino hori (kasu horretan, interpretatzaileak araua interpreta dezake hitzari teknikoa ez den esangura eratxikiz, hori izan baita legegileak

---

[12] BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario*, Giuffre, Milano, 1952, I. lib. Gaztelaniara itzuli zuen VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero Madril, 1964., I. lib., 98–99 or.

Antzeko ideiak azaltzen ditu BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen, 1926, I. lib., 3 kap., III idazatia. Zoritxarrez ez dut liburu hori eskuratzerik izan, baina aipatua aurkitu dut: SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 1966, VI. lib., 584–585 or.

[13] Auzitegi Gorenak hainbat alditan iritzi horretakoa izan da. Ikusi, LLAMAS LABELLA, M.A., *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF, Madril, 1973, 47, 48, 57, 101. or.

kontutan izan duen esanahia, eta horrela egin behar du), edo legegileak zerga jakin batentzat zein Zuzenbidearen adar horrentzat esangura berezia eman nahi izan diola terminoari.

Hortaz, Tributu zuzenbidea kalifikazioak egiteko lokabea den ala beste adar juridikoen kalifikazioen menpe dagoelako arazoa betidanik eztabaidatu da doktrinaren barruan. Tinbreari buruzko Erregelamendu zaharrak, 1956ko ekainaren 22koak, aurre hartu zion (27.2. art.) Tributuen Lege Orokorrari antolamendu juridikoaren gainerako adarretako arauen gainean. Tinbre Legeko erregelen nagusitasuna ezarri baitzuen, araurik zegoen kasuetarako Auzitegi Gorenak, bestalde, 1969ko abenduaren 2ko AGEn[14] (1 kontutan hartuzkoan) auzia zehatz-mehatz ezarri zuen hurrengo hitzekin: *«Nahiz eta Zuzenbide fiskalak antolamendu juridiko pribatutik hartutako kontzeptuak erabili eta tributu arauen interpretazioa, interpretazio irizpide horietariko bat irizpide sistematikoa izanik, Zuzenbidean onetsitako irizpide berberei lotu arren; era berean egia da ere, tributu arau baten benetako esangura zehazteko, irizpide sistematikoa erabili beharko lituzkeela arau hori sistema barruan kokatu eta egokituz. Bestela*

---

[14] RJA. 5.611. Konstituzioaren aurretik iritzi bereko beste epai batzuk ere ikus daitezke: 1957ko azaroaren 12ko AGE (RJA. 3.338); 1971ko abenduaren 6ko AGE, 3. kontutan hartuzkoa (RJA. 4.869); 1971ko maiatzaren 26ko AGE, 6. kontutan hartuzkoa (RJA. 2.466); 1971ko ekainaren 22ko AGE, 3. kontutan hartuzkoa (RJA. 3.237); 1973ko urtarrilaren 3ko AGE, 3. kontutan hartuzkoa (RJA. 561, eta 1973ko apirilaren 5eko AGE, 2. kontutan hartuzkoa (RJA. 1.595) eta 1958ko uztailaren 4ko EAAZren ebazpena. EAAZren 1976ko apirilaren 21eko ebazpenak, ostera, adierazi duenez, negozio juridiko baten kalifikazioa egin behar da negozioari dagokion arau juridikoaren irizpideen arabera.

1971ko ekainaren 22ko AGEk (RJA. 3.237), Irrigarren kontutan hartuzkoan, adibide batzuk erakusten ditu: «Hori guztia, nolabait, bat dator Zuzenbide fiskaleko arauek autonomiarako duten joerarekin, batik bat Eskubide Errealen gaineko Zerga zaharrean eta egungo Ondare Eskualdeketen eta Onordetzen gaineko zergetan. Zerga horiek, batzuetan, erakunde juridiko batzuk beste batzuen pareko bilurtzen baitituzte, azken horiek tipikoagoak direlakoan, hala nola, zorren ordainean eta ordaintzeko egindako adjudikazioak, eskualdaketen pareko. Hipoteka Legearen 11 artikuluko baldintza suntsigarriak, lupoteken pareko; partaidetza kontuak, untzien jabekidetza eta ondasun erkidegoak sozietateen pareko; kreditu kontuak, zor aintzatespenak eta saridun gordailuak, mailegu pertsonalen pareko; eta apartzenak eta azpierrentamenduak, errentamenduen pareko»

Konstituzioa indarrean jarri ondoren emandako epaiak, esaterako, 1980ko urtarrilaren 17ko AGE 5. kontutan hartuzkoa (RJA. 10) eta 1980ko martxoaren 8ko AGE, 2. kontutan hartuzkoa (RJA. 828).

Aipatzekoa da ere Auzitegi Gorenaren gainean egin zen azterketa, LLAMAS LABELLA, M.A., *op. cit.*, 11, 41, 102, 105. or.

esanda, erakunde juridikoaren berezko printzipioen, erakundearen izaeraren eta antolamendu tributarioaren logikaren arabera aplikatu beharko litzateke arau, antolamendu horren egitura, eduki eta helburu berezietara egokituz. Horrela egingo ez balitz, Zuzenbide pribatuak emandako osagaiak bakarrik erabiliko lirateke, eta zergen antolaketa zehazten duten kontzeptu juridiko eta ekonomikoak ez lirateke ulertuko, hala nola, zerga egitatea, zergaren objektu ekonomikoa eta horren kari juridikoa. Horrek guztiak bidezkotzen du Zuzenbidearen adar edo alor horren berezitasuna. Tributu zuzenbidearen berezitasuna, alegia, berezitasunak arau fiskalen helburua ezagutarazten badigu, baita zergak ordaintzeko beharraren hedadura ere, zergaren kariak mugatzen duelako»

Geroago, 1978ko Espainiako Konstituzioa indarrean jarri ondoren, tributu antolamenduak erakunde berezkoak modu lokabean eratzeko aukera Konstituzio Auzitegiak berak berariaz aitortu izan du zenbait epaitan. Horrela, 45/1989 KAEn[15], otsailaren 20an emana, PFEZn famili unitatearen kideak batera zergapean zeudenentz aztertu zuenean, Konstituzio Auzitegiak adierazi zuen legegile fiskala lokabea dela eta ez dio estu-estuan legeria zibilak ezarritakoari egokitu behar, noski, legeria zibilaren aurrean ezikusiarena ezin dezakeela egin ere Gainerako auzitegiek ere irizpide berekoak izan

[15] 45/1989 KAE, otsailaren 20koa, 6. Zuzenbideko oinarria: «Egia da, ezkontzaren ondasun eraentza ezberdinen arteko bereizketak eta bestelako inguruabarrak direla-eta, kasuan kasuan, indar desberdinetakoa dela ezkontideen arteko errenten komunikazioa, horrexek funtsean bidezkotuko bailuke baterako zergapetzea Nolanahi den ere, ukaezina da tributu legeriak, bere helburuak gauzatzeko, ez duela zertan legeria zibilari estu-estuan lotu (legeria hori ere baztertu ezin dezakeen arren) eta, beraz, tributu legeak ezkontzaren eraentza fiskala ezarri dezake modu erabakarrean, i.e., errealitatean egon litekeen anztasuna kontutan izan gabe; eta arauketa hori, printzipioz behintzat, Konstituzioarekin bat letorke Hala ere, ezkontzaren eraentza fiskal horretan, kasu batzuetan ezin dugu baztertu baterako zergapetzeak bereizkeria sor lezakeela, zergapetzea bidezkotzen duten inguruabarrak ez leudekeelako 1978ko legegileak, baterako zergapetzea hautatu zuenean, kontutan hartu beharko zukeen aukera hori eta, ondorioz, kasu horietan, baita geroago aipatuko ditugun kasuetan ere (9. Zuzenbideko oinarria), ezarri beharko zituzkeen zergapetze bauanduko formulak».

Doktrina bera atera daiteke epai horretako 9. Zuzenbideko oinarritik, 146/1994 KAEren, maiatzaren 12koaren, 5 eta 6. Zuzenbideko oinarrietatik eta 14/1994 KAEren, uztailaren 14koaren, 2. Zuzenbideko oinarritik, azken epai biak ere PFEZri buruzkoak direla.

dira Ulerbidez, Entzutegi Nazionalaren[16] aburuz, antolamendu fiskala lokabea da eta burujabetasuna dauka Zuzenbide erkideari begira, hortaz, gaia berariaz arautzen duen legeria aplikatu beharko litzateke, zergen ondorioetarako

1.3. AUTONOMIAREN MUGAK

Nolanahi den ere, Tributu Zuzenbideak kalifikazio lokabeak egiteko duen aukerak bidezkotuta izan behar du Osterantzean, lege kantonalismoan[17] eror gaitezke, hizkera tributario lokabea sortzeko arriskuarekin

Ildo horretatik, kalifikazio lokabeak egiteko aukera bi kasutan bakarrik erabili beharko litzateke[18] Alde batetik, erakunde juridikoa berri-berria delako, hots, Zuzenbideko beste adar batzuetan arautu ez delako Zentzu horretan Tributu zuzenbideari aitortu behar zaio izan duen bataiatzeko eginkizun garrantzitsua[19] Horrela gertatzen da egoera zehatz berrien aurrean, aldez aurretik araututa dauden kategoria juridikoen artean kokatu ezin direnean, eta legegile fiskalak Zuzenbidearen tipoaren barne sartzen dituenean, zergak ordaintzeko beharraren zerga egitate gisa Pentsa dezagun, adib., *leasing*arekin[20] gertatu zena Espainian sartu zen lehenengo urteetan

---

[16] Ikusi, 1997ko azaroaren 6an emandako ENE (JTA, 1.362), 2. Zuzenbideko oinarria

[17] ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., *op. cit.*, XV or.

[18] MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C., *Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valentzia, 2. arg., 1995, 93. or.; MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 206-207. or.

[19] RUIZ RISUEÑO, F., «Legislación civil e impuesto de sucesiones en el ordenamiento jurídico español», *Impuestos sobre Sucesiones. Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I. lib., 1.004 or.

[20] FLORES ARNEDO, A., *op. cit.*, 51. or.

batez ere Gauza bera, Egintza juridiko dokumentatuen, Ondare eskualdaketen eta Oinordetzaren gaineko Zergari buruzko Testu bateginak, 1967ko apirilaren 6koak, hornidura kontratuaz[21] ematen duen definizioa (55.2. art.).

Beste aldetik, kalifikatze eginkizun hori onargarria izan daiteke, noiz-eta, arrazoi fiskalengatik bakar-bakarrik, antolamendu tributarioak berariaz kalifikazio bat itxuratzen duenean eta, kalifikazio horren ezean, ez lituzkeenean ondorio berberak ekarriko[22] Beste hitzez esanik, antolamendu juridikoaren beste alor batzuek ezarritako kategoria jakinen kontzeptua behartu edo bortxatzen da, baina lege fiskalak badu horretarako justifikazio bat legebidezko zenbait helburu lortzea, arau fiskalei dagozkien helburuak, alegia Kasu horietan, argi eta garbi, arau zibila edo merkataritza araua moldatzen da tributu erregelaren arabera[23], xedapen pribatu horiek egokitu nahi direlako tributu fenomenoaren berezitasunetara[24]

---

[21] BAS RIVAS, F., *Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, Edersa, Madril, 1960, I. lib., 56. or.

[22] Oluko adibidea jartzearren, Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga aipatu behar dut. Horren arabera, eta bakar-bakarrik sozietateen eragiketen zergapetzearen ondorioetarako, zergarentzat sozietatearen parekoak dira partaidetza kontuen kontratuak, untzien jabekidetza edo ondasun erkidegoak. Esangura horretan, ikus daiteke 1987ko uztailaren 10eko AGE, 3. Zuzenbideko ohiarra (RJA, 5.642)

[23] Zuzenbide fiskalak malgutu dezake Zuzenbide zibila, baita aldarazi ere. Arlo zibilean egon daitezkeen interpretazio ezberdinen artean, legegile fiskalak bere intereserako onuragarrien den irizpidea beregana dezake. Zuzenbide zibila ez duela errespetatzen esan nahi du horrek? Jakina ezetz, arlo zibilaren eta arlo fiskalaren arteko egokitasun lortu da kasu horretan, izan ere, azken arauketa horrek bere izaeran hobeto dagokion irtenbidea baino ez du hartu, erakunde zibilaren izaerak ahalbideratzen dituen aukeren artetik CAZORLA PRIETO, L.M., «Efectos fiscales de las repudiaciones y renuncias hereditarias», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I. lib., 184. or.

[24] BALLESTEROS, P., *op. cit.*, 34. or.; CAZORLA PRIETO, L.M., *Tributación de las operaciones societarias*, IEF, Madril, 1982, 142. or.; MENÉNDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 442, 448 eta 450. or.; SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 1962, I. lib., 41. or. «Lege fiskalak, zergen eskakizunetara hobeto egokitzeko, beste lege batzuetan ezarritako erakunde juridikoen kontzeptu edo definizioak hedatzen edo murrizten ditinenean, argi dago lege fiskalaren agindu hori nagusitu behar dela. Beste hitzetan esanda: legegilea subiranoa da zergaren objektua egokien deritzon moduan itxuratzeko, eta objektu hori, sarritan, lehenago aipatu izan dudan bezala, harreman juridikoetan datza»

Azken helburua izango litzateke antolamendu juridikoaren adar ezberdinak integratzea, edo horretan ahaleginak egin, tributu arauak zein arau pribatuak bortxatu gabe. Antolamendu tributarioaren autonomia eta antolamendu juridikoaren batasuna bateratzea, beraz, lan neketsua da. Lan horrek azalarazten dizkit, aurretiaz, beste arazo batzuk ere, aurrekoarekin nolabaiteko lotura dutenak, besteak beste, tributu arauen interpretazioa, esparru horretan analogiaren aplikazioa eta, hein txikiagoan, tributu legeei maula egitea.

Arau zibil eta fiskalen arteko harremanen barruan, badira arazo latzagoak ere, hala nola, erakunde zibilak desagertzen direnean edota erabiltzen ez direnean[25], antolamendu tributarioak ematen dizkien tratamendu fiskal kaltegarria dela-eta. Egoera hori, kontrakoa izan beharko litzatekeen arren, ohikoa da foru zuzenbide zibilei dagokienez[26]. «... Eta, izatez, benetan deigarria da, Foru zuzenbideek araututako erakundeei dagokienetan, gure antolamendu tributarioak behin eta berriro erakusten duen arduragabekeria. Ez dugu pentsatu behar zerga-legeak antolamendu horiek gutxiesten dituela, ezta antolamendu horien gainean benetako ezaupiderik ez duenik. Beharbada, egoera horren zioa izan daiteke tributu arauaren gehiegizko konplexutasuna saihesteko asmoa, baina horrela errazkerian erortzen da legegilea, foru erakundeak ez baitira Zuzenbide erkidearen berezitasunak edo singularitateak, hori da legegilearen akatsa». Arduragabekeria edo ahazte hori ez dagokio bakarrik legegileari, batzuetan, doktrinaren barruan, zenbait autorek akats bera izan dute. Berbarako, PEÑA ALONSO eta CORCUERA

---

[25] MARTIN RETORTILLO, C., «Ley del Timbre y las capitulaciones matrimoniales», *Revista de Derecho Privado*, XVI, 190-191 (1929) 257. or.; MARTINEZ GIL, J.L., «El impuesto como causa de desuso de las capitulaciones matrimoniales», *Revista Jurídica de Cataluña*, LXI, 2 (1962) 347. or.

[26] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Nota justificativa del análisis de la vertiente tributaria de las instituciones reguladas por la Compilación del Derecho civil de Aragón», *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988, I lib., J.L. LACRUZek zuzendua, 91-92. or.

TORRESek[27] ahazten dute Foru zuzenbide zibiletan araututako erakundeak; eta CHECA GONZALEZek[28], bere aldetik, nahasten ditu legeria zibila eta legeria fiskala, biek *foru* izaera dute eta. Horretan sakonduko dut, aurrerago, Foru zuzenbide eta Zuzenbide fiskalaren arteko harramanak aztertzen ditudanean.

2. ARAU JURIDIKO FISKALAK INTERPRETATZEKO IRIZPIDEAK

Arau fiskala, arau juridikoa den aldetik, ez du bere edukiak ematen dion baino berezitasun gehiagorik. Egun zaharkitu gelditu diren ikusmoldeak (arau fiskala, banakako eskubideak murrizten dituen arau gisa, ulertzen zuen ikusmoldeak) baztertuz gero, argi dago arau fiskalak interpretatzeko metodoak gainerako edozein arauren interpretazioan, orokorrean, aplikatzen diren berberak izan behar direla[29].

Ondorio hori edo baieztapen hori —egun modu baketsuan onartzen dena[30]— oso eztabaidatua izan da doktrinaren barruan azken bi mendeetan zehar, batez ere mende hasieratik arau fiskalek izaera murriztailea zutela uste izan dutelako

---

[27] PEÑA ALONSO, J.L.–CORCUERA TORRES, A., *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madril, 1995, 7. or.

[28] CHECA GONZALEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para una reflexión*, Marcial Pons, Madril, 1996, 56–57 or.

[29] MARTIN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C., *Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valentzia, 2 arg., 1995, 91 or.

[30] FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madril, 17 arg., 1995, 77 or.; GONZALEZ GARCIA, E., «Análisis del artículo 23 de la LGT», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madril, 1982, I. lib., Ley General Tributaria, 179. or.; SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madril, 10. arg., 1993, 67. or.

2.1. TRIBUTU ARAUEN INTERPRETAZIOA

Doktrinaren ikuspegi batetik abiatuta, hain zuzen, mende honen zehar defendatu izan eta egun erabilerarik ez duen doktrinatik abiatuta, arau fiskalen aurrean prebentzioa erakusten zuen edo arauak eurak baztertzen zituen, doktrinaren ustez arau fiskalek banakako eskubideak murrizten zituztelako eta ondorioz arau gorrotagarriak zirelako Zergadunaren interesa babesteko, interpretazio irizpide bereziak asmatu ziren arau fiskalentzat; horretarako aitzakia arau bereziak interpretazio berezia behar zuela izan zen

2.1.1. Hitzez hitzeko interpretazioa

Doktrinaren ikusmolde horretan, tributu legeak banakako askatasuna murrizten zuten arauak zirenez gero, interpretazio irizpide murriztaileak erabili izan ziren, hala nola, hitzez hitzeko interpretazioa, edo *in dubio contra fiscum* esapidea sortu ziren, bigarren hori Zuzenbide penaleko *in dubio pro reo* printzipioaren parekoa izango litzateke Pentsaera hori oso present egon da Auzitegi Gorenaren jurisprudentzian arestiko urteetara arte Azken aldian, hitzez hitzeko interpretazioa bakar-bakarrik erabiltzeari uko egin dio jurisprudentziak 1988ko abenduaren 5eko AGEk[31] garbi erakusten duenez eta, beheragoko maila batean, Cataluñako 1993ko martxoaren 12ko JANEk[32] agertu duenez

[31] RJA, 9.760, 3. Zuzenbideko oinarria

[32] JTA, 322, 3. Zuzenbideko oinarria

2.1.2. Ogasunaren aldeko interpretazioa

Kasu honetan aurrerago ikusi dudan azalpenaren antzekoa da, baina kontrako norabidean, hori baita *in dubio pro fisco* interpretazio irizpideak azaltzen duena. Planteamendu hori, gehienbat, salbuespen eta zerga hobariekin erabili izan da, gai bi horiei eratxikitzen zaien salbuespeneko izaera edo izaera bereziagatik. Espainiako Zuzenbidean, Administrazio tributarioaren interesen aldeko interpretazioa bidezkotu nahi denean, TLOren 23.3 artikulua (lehengo 24.1.) aipatu ohi da. Artikulu horrek salbuespen eta hobarien arloan analogiaren debekua ezartzen du, baina nik geroago aztertuko dut sakonean artikulu hori. Une honetan, hala ere, hurrengoa adierazi behar dut: nahiz eta onura fiskalak eratzen dituzten arauak salbuespenak ezarri, tributu bakoitzaren menpeko kasuak arautzen duten xedapenei begira, horrek ez du esan nahi arau fiskalen interpretazioa irizpide berezien arabera egin behar denik.

Planteamendu modernoago batean, *in dubio pro fisco* teoriaren arabera, tributu arauen interpretazioa beti Ogasunaren alde egin behar da; bestela gainerako zergadunek nahitaez hornitu beharko lukete tributu zamatik aske gelditu direnek ordaintzen ez duten diru kopurua. Argi dago erakunde publikoek ez dutela tributuak ezartzen euren buruak aberasteko, ezpada gizarteak dituen alboraezineko beharrizanei aurre egiteko[11]. Nolanahi den ere, teoria horrek ahazten du arauaren akatsak ez dituela interpretatzaileak konpondu behar, legegileak baizik; hau da, onura fiskalak direla-eta aurrekontuetako gastuak ezin balira bete, legea aldatu beharko litzateke onurak kenduz.

---

[11] SIMÓN ACOSTA, E., «Interpretación de las normas tributarias», *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madril, 1989, 86. or.

2.1.3. Errealitate ekonomikoaren printzipioa

Alemanian sortu zen, 1919ko abenduaren 13an Tributu Ordenantza onetsi zenean Ordenantzaren 4. paragrafoan[34] xedatzen zuenez, tributu arauak interpretatzean horien helburua, horien esangura ekonomikoa eta inguruabarren bilakaera hartu behar dira kontutan. Modu horretara, errealitate ekonomikoaren nagusitasuna ezarri zen itxura juridikoaren gainetik[35]. SAINZ DE BUJANDAK[36] adierazi duenez, metodologia ekonomiko horrek Zuzenbidearen formetatik alde egin zuen gehienbat, eta kontzeptu zibilen erabilera saihestu zuen, ahal izan zuen neurrian. Bestela esanda, printzipio juridikoak ordeztu zitezkeen beste printzipio batzuen truk, askoz zehazgabeagoak euren edukian edo jatorrian[37]. COMBARROS VILLANUEVAK[38] agerian utzi duenez, interpretazio horrek badu bere oinarri teorikoa ideia batean: zerga berarekin, berdin tratatu behar dira ekonomiaren aldetik berdinak diren egoerak, horixe baita zerga-legeek bilatzen duten

---

[34] Ordenantzaren 1977ko erabernketak manua kendu du, baina, Alemaniako doktrinaren iritzi, ekonomia kontutan hartzen duen metodo hori orain dik aplikagarria da. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, Madril, 6. arg., 1996, 85. or.

[35] «Zerga-lege batzuek euren kontzeptuak erabiltzen dituzte, gainerako zerga-legeek, ostera, maileguan hartutako kontzeptuak erabiltzen dituzte. Zerga-lege batek zergaren objektua zehazten badu Zuzenbide erkidearen forma juridikoen arabera, hau da, zerga egitateak Zuzenbide erkideko kontzeptuen bidez definitzen baditu, ez da horregatik lotzen zerga kanpoko forma juridikoarekin. Alderantziz, zerga lotzen da prozedura eta erakunde ekonomikoekin...» KRUSE, H.W., *Steuerrecht*, Munich, 3. arg., 1973. Gaztelaniara itzuli zuen: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Derecho Tributario. Parte general*, Edersa, Madril, 1978, 194. or.

Eta errealitate ekonomikoaren gainean forma juridikoaren lehentasuna ezartzen duten zergei dagokienez (Onordetzen gaineko Zerga, Ondasun Higiezinen Eskualdeketen gaineko Zerga eta Kapitalen Trafikoaren gaineko Zerga), KRUSEk dio forma juridikoarekin dagoen lotura itxurazkoa dela, izan ere, zerga horietan bat ohi datoz egitatezko kasuaren forma eta edukia. Arrazoi hori dela eta, zerga horiek ere ez daude azterketa ekonomikoaren metodotik at. *Ibidem*, 200. or.

[36] SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 65. or.

[37] Izatez, horrela gertatu zen Alemanian bertan handik urte batzuetara, 1934. urtean —Alemaniako Zergak Egokitzeko Legean, urriaren 16koan—, aran fiskalak nazional-sozialismoaren printzipio orokorren arabera interpretatu behar zirela xedatu zenean.

[38] COMBARROS VILLANUEVA, M.V., *op. cit.*, 501. or.

azken helburua. Beraz, antzeko egoera ekonomikoak berdin tratatu ahal izateko, batzuetan interpretatzaileak kasu zehatzari aplikatu beharreko arau positiboa gainditu beharko luke nahitaez.

Teoria horrek kritika ugari jaso ditu, esaterako SAINZ DE BUJANDAK[39] kritika egiteko erabili dituen ondorioetatik laugarrenean honela dio: «Tributu legeak negozio juridikoren bat, antolamendu positiboko alorren batean tipifikatua, zerga egitate izateko hartuko balu, negozio hori izango litzateke —eta ez negozioaren atzean leudekeen harreman ekonomikoak— tributu betebeharra zuzen-zuzenean sortarazten duena».

Iraganeko zenbait planteamenduk printzipio horren hedadura exageratua ekarri zuen, ziurtasun juridikoarekin bateraezina den ikusmoldea. Planteamendu horiek albo batera utzita, egungo Alemaniako doktrinarentzat metodo horrek ahalbideratzen du zenbait legeren esana hobeto ulertzea, batik bat, eragiketa batzuk deskribatzeko termino juridikoak erabili baina eragiketen kalifikazioa horien eduki ekonomikoaren arabera gauzatu behar denetan, euren forma edo azal juridikoa alboratuz. Alemaniako doktrinarentzat berarentzat printzipio ekonomikoa ez da Tributu zuzenbidearen berezitasuna, ezpada irizpide orokor bat, antolamendu osorako balio duena[40]. Gaur egun, izatez, ia autore gehienek onartzen dute, Zerga zuzenbideari dagokionez, interpretazio ekonomikoa helburuzko interpretazioaren azpimota bat besterik ez dela. Zuzenbidearen

---

[39] SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 1966, VI lib., 603–604. or.

Autoreak adierazi duenez, antolamendu juridikoaren beste adar batek ezarritako negozio juridikoa zerga egitate gisa bereganatzean Tributu zuzenbideak hori aldarazteko autonomia du. Horiek horrela, autonomia horrek berak ahalbideratzen dio Tributu zuzenbideari, zerga-betebeharraren egitatezko kasua zehazteko eta negozio juridikoa bereganatzeko, beste adar juridikoak itxuratzen duen bezala, eta ondorio guztiekin. «Hori dela-eta, dogmatika juridiko-tributarioaren esparruaren barne, ez du zentzunik, ez dauka justifikaziorik negozio juridikoari ukatzea tributu betebeharraren egitate erabakior —zerga egitate— gisa duen izaera. Ez dira, gure aburuz, negozio juridikoaren azpian dauden harreman ekonomikoak interesgarriak Tributu zuzenbidearentzat, ezpada negozio juridikoa bera». *Ibidem*, 599. or.

[40] PEREZ ROYO, F., *op. cit.*, 85–86. or.

alor horretako helburu ekonomikoa kontutan hartzen duena, hain zuzen. Dena den, ondorio horretara heldu izanak ez luke ezkutatu behar Zerga zuzenbidean interpretazio ekonomikoak duen eginkizun garrantzitsua; eginkizun hori, gehienbat, mamitzen da Zuzenbidearen alor horretan hurrengoa zehaztean: noiz dagoen Zuzenbide pribatuetako kontzeptuen edukiari, orokorrean, lotuta eta noiz duten zerga-legeak erabilitako kontzeptuek berezko eta berezia den esangura[41].

Auziak, esangura horretara bilduta, Espainiako antolamendu juridikoan kalifikazioaren arazoarekin du zerikusia.

2.1.4. Interpretazio funtzionala (kari bidezkoa)

Italian ere, hogeita hamarreko hamarkadan, eta GRIZIOTTIren[42] lanak abiapuntutzat hartuta, Paviako Eskola sortu zen, bertan interpretazio funtzionalaren teoria eratzen delarik. Teoria horren arabera, edozein tributu arautan lau osagai edo elementu daude: juridikoa, soziologikoa, politikoa eta ekonomikoa. Horrela, tributu araua interpretatzean, benetan gauzatu den negozioa baloratu behar da eta ez zaio alderdiek negozioari eman dioten itxura juridikoari bakarrik begiratu behar. Azken finean, GRIZIOTTIri jarraiki, tributuaren karia da subjektu pasiboak agertarazi duen ekonomi ahalbidea, hori dela-eta,

---

[41] COMBARROS VILLANUEVA, M.V., *op. cit.*, 494 eta 496. or.

[42] GRIZIOTTI, B., *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Cedam, Padua, 1931, 58 or. eta hurrengoak; GRIZIOTTI, B., «Il principio della realtà economica negli articoli 8 e 68 della legge di registro», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, II (1939) 202. or. eta hurrengoak. GRIZIOTTI, B., «Brevi analisi e sintesi finanziarie», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I (1939) 243. or. eta hurrengoak. Tamalez, autore italiarraren lan horiek ezin izan ditut eskuratu, aipamen horiek beste liburu batetik hartu izan ditut. VANONI, E., *op. cit.*, 50. or.

GRIZIOTTI, B., «L'interpretazione delle leggi finanziarie», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, VII, I. zatia (1949) 347-362. or.

interpretatzaileak ez dio begiratu behar zerga egitatea benetan gauzatu den ala ez, baizik eta ekonomi ahalbidea benetan agertarazi den ala ez ikertu behar du. Bide horri helduta, zerga egitatea ezarri zuen arau fiskal bera zuzentzen da interpretazioaren bidez, zerga egitatea gauzatzean ez bada agertarazten inolako ekonomi ahalbiderik. Eskola honetako autore baten esanetan[43], harreman ekonomikoei aplikatu behar zaie zerga, forma juridikoak alboratuz.

Arrazoi eta azalpen horiek argi eta garbi gaitzesteko modukoak diren ondorioetara garamatzate, batez ere ikuspuntu juridikotik onartezinak diren ondorioetara. Ziurtasun juridiko eza izugarria sortarazten dute, interpretatzaileak lege testua ordezten duelako ekonomi ahalbidea (tributuaren karia) agerian jarri den ala ez erabaki behar duen bakoitzean

SAINZ DE BUJANDAK[44] sarri agerian utzi duenez, teoria horiek guztiek teknika juridikoko akats bat dute euren jatorrian, hau da, ez dute zergak ordaintzeko gaitasuna edo ekonomi ahalbidea behar den lekuan kokatzen jakin izan. Horrela, zergak ordaintzeko gaitasunaren kontzeptua teknika juridikoaren barruan jartzeko —horixe baita antolamenduak aldarrikatzen duen justiziako eskakizuna—, zerga egitatearen euskarri edo erreferentzia estrajuridiko diren harreman ekonomikoetara jo behar izan dute doktrina horiek. Ez dute kontzeptu hori zerga egitatean bertan kokatu, azken horrek nahitaez sortarazi behar baitu tributu betebeharra, legearen aginduz eta eskakizun logiko-juridikoak bultzatuta. Kontzeptu bi nahasten dituzte: zerga egitatearen oinarria edo funtsa eta zerga betebeharra zehazten duen egitatea. Beste hitzetan esanda, ekonomi ahalbidea kontutan izan behar da zerga egitatearen oinarriari begira, baina zerga egitatea

---

[43] JARACH, D., *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2. arg., 1971, 161. or. Jatorrizkoa eskuratu ezin izan dudanez, beste liburu batetik hartutako aipamena ekarri dut: VANONI, E., *op. cit.*, 50. or.

[44] SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 595–596. or.

da, errealitate juridikoa den aldetik, betebehar juridikoaren sorrera zehazten duena[45] Ekonomi ahalbidea, tributuaren kari gisa, bakarrik da garrantzitsua Zuzenbidearen ikuspegitik, zerga egitateari ikuspuntu abstraktutik begiratzen bazaio, eta inoiz ez kasu jakinari begiratuz. Azken finean, zerga egitatea bat ez badator ekonomi ahalbidearen printzipioarekin, zerga egitate hori arautzen duen arau fiskalaren konstituziotasuna aurkatu beharra dago, horrela tributu betebehar zehatzaren aurka jo ahal izateko

2.2. INTERPRETAZIOA ESPAINIAKO ZUZENBIDEAN

TLOren 23.1. artikuluaren arabera:

> *TLOren 23.1. artikulua*
> «Tributu arauak Zuzenbidean onartutako irizpideen arabera interpretatuko dira».

Doktrinak agerian jarri duenez[46], artikulu horrek benetako tautologia adierazten du, horren arabera, arau juridiko tributarioak interpretatu behar dira Zuzenbidean aplikatzen diren irizpideei jarraituz Nolanahi den ere, tautologia hori itxura hutsa da[47], batik bat

---

[45] «Zuzenbidearen ikuspegitik, zergak ordaintzeko gaitasunak ezin du tributu betebeharraren egitate sortzaile gisa jardun, ezpada harreman horiek sortarazten duen egitatearen ondorio gisa Argi dago harreman ekonomikoek, ekonomi ahalbidearen ezaugarria diren aldetik, tributu betebeharra sortaraz dezaketela, baina bakar-bakarrik arau juridikoak harreman horiek jaso eta ondorio juridiko hori eman badie; beste hitzetan esanda, harreman ekonomiko horiek gertatzean, tributu betebeharra sortzen bada legearen aginduz, hau da, harreman ekonomikoak errealitate juridiko bihurtu badira» MARTIN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C.–CASADO OLLERO, G.–TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 203. or

[46] Adibidea jartzearren, PONT MESTRES eta PONT CLEMENTEk esandakoa dakar: «23. artikuluaren eragingarritasuna datza, batez ere, tributuaren jarduna bere osotasunean Zuzenbidearen esparruan ematen dela adieraztean; tributua Zuzenbidea dela baieztean; eta, ondorioz, tributu arauen interpretazioa Zuzenbidearen enborrak dituen printzipio erkideen arabera egin behar dela esatean» PONT MESTRES, M.–PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación de las normas tributarias», *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 21. or

[47] CAZORLA PRIETO, L.M., «El artículo 23 de la Ley General Tributaria: cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas*

arestian aipatu ditudan teoria interpretatzaileak kontutan izanik, besteak beste, kari bidezkoak, funtzionalak edota errealitate ekonomikoaren printzipioan oinarritzen direnak, legearen esanak garrantzi gehiago dauka, beraz[48]. Are gehiago, artikulu horren hasierako idazketa gogoratuz gero, Gorteetan aurkeztu zen lege proiektuan honelako idazatia zekarren «eta kontutan izanik euren helburu ekonomikoa eta osatzen duten justiziako printzipioak». Azken idazketan kendu zen idazati horrek argi eta garbi gogorarazten ditu kari bidezko, funtzional edota errealitate ekonomikoaren printzipioan oinarritzen diren teoriak[49], lehenago azaldu dudan bezala.

---

para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, IEF, Madril, 1991, I. lib., 357-358. or.; MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 204 or.

[48] «TLOk arestian izan duen eraberriketan 23.1. artikuluaren edukia bere hartan mantendu izanaren aldekoa naiz, horrela pentsaera joera bati aurre egin eta horren kontra burrukatu ahal izateko; pentsaera horrek gero eta eragin handiagoa erakutsi baitu Anzitegien erabakietan azken urteotan... Izan ere, joera berriak berpiztu nahi izan du interpretazio ekonomikoaren antzinako teoria». CHECA GONZALEZ, C., «La interpretación de las normas tributarias», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 33. or.

Antzeko hitzekin, PEÑA ALONSO, J.L.-CORCUERA TORRES, A., *op. cit.*, 7. or.

[49] «Espainiako 1963ko legegileak, idazketa hori erabilita [TLOren 23.1. artikuluaren idazketarekin], argi eta garbi utzi zuen tributu arauak interpretatzean kontutan izan behar ditugun irizpide bakarrak irizpide erabat juridikoak direla. Hortaz, aurre egin zien beste teoria batzuek proposatutako irizpideei, hala nola, errealitate ekonomikoaren printzipioari, kari bidezko doktrinei, edo interpretazio funtzionalari. Ideia bat dago-eta teoria horien guztien azpian: antolamendu juridikoaren arauetan tipifikatutako kategoria bakoitzaren atzean eduki ekonomikoa dago eta interpretazio fasean ere kontutan hartu beharko litzateke; eta ez bakarrik tributu arau lege bihurtzeko fasean, egokiago dirudien arren» CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 26-27. or.

Antzeko ondorioetara heldu zen SAINZ DE BUJANDA, honakoa dioenean: «Kode zibilaren atariko tituluberria argitaratu eta gero, arau hori [TLOren 23. art.] interpretatu eta lotu behar dugu Kodean jaso den 3. artikuluarekin, horrek esan nahi du juridikoa ez den interpretazio irizpide oro (hots, irizpide ekonomikoa) baztertu beharrekoa dela eta tributu arauia gainerako arau juridikoarekin parekatu egin dela arlo honetan ere» SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madril, 10. arg., 1993, 67. or. Halaber, CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero*, Tecnos, Madril, 1993, I. lib., Derecho Financiero y teoria de los ingresos públicos, 115. or.; PASTOR RIDRUEJO, L., «La interpretación tributaria ante el nuevo título Preliminar del Codigo Civil», *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madril, 1979, I. lib., 547. or.

Dena den, SIMON ACOSTA ez dator bat aurreko iritziekin; beraren ustez, TLOren proiektuak ez zuen interpretazio ekonomikoaren aldeko aukerarik egin. Autore horrentzat, TLOren 23.1. artikulutik ondorioztatzen den gauza bakarra da Tributu zuzenbidean interpretazio irizpide estrajuridikoak ezin direla erabili. Zuzenbideko gainerako adarretan ezin daitezkeen erabili bezala. SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 85. or.

Zuzenbidean onartutako irizpideetara jo beharrak[50] Kode zibilaren 3.1 artikulura garamatza. Artikulu horrek ematen ditu arauak interpretatzeko irizpideak hitzek duten esanguraren arabera, testuingurua, aurrekari historiko eta legezko aurrekariak, eta aplikatu behar direneko garaiko errealitate sozialari jarraiki, arauen izpiritu eta helburua oinarrian kontutan hartuz.

1978ko Espainiako Konstituzioa indarrean jarri eta gero, erabat juridikoak diren irizpide horiei gehitu behar zaizkie Konstituzioaren printzipioak. Azken horiek, tributuen esparruan duten hedadura eta zehaztasuna dela-eta —batez ere, Konstituzioaren 31 artikulua—, alor honetan arauzko interpretazioa indarrean dagoela adierazteko oinarria dira[51]. Printzipioen araberako interpretazio horrek, tributuen esparruan, Konstituzioaren printzipio tributario hutsetan oinarri edo funtsa izateaz gain, badu oinarria, halaber, politika ekonomiko eta sozialaren irizpide artezkarietan ere[52], 45/1989 KAEk, otsailaren 20koak[53], nabarmendu duenez. Ezin dut, momentu honetan, printzipio horiek, printzipio artezkariak barne, duten eraginaren azterketa sakonik egin, idazlan honen helburuak gainditu lituzkeelako.

Bestalde, TLOren 23.2 artikuluak honakoa xedatzen du:

---

[50] CAZORLA PRIETOk azaltzen duenez, modu horretara tributu arauaren interpretatzaileak erabil dezake interpretazio irizpide sorta handi bat, hedadura eta eduki ezberdineko irizpideen artean hautatzeko aukerarekin. CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 356. or.

[51] *Ibidem*, 362-363. or.

[52] CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 52. or.

[53] Konstituzio Auzitegiak adierazten du, epaiaren 4. Zuzenbideko oinarrian «gizarte eta ekonomi politikaren printzipio artezkarien izaera kontuan izanik... ez da gertatuko edozein lege arau Konstituzioaren aurkakoa dela esatea printzipio horiek ez arautzeagatik, arau hori bakar-bakarrik hartuta, hau da, Konstituzioak botere publikoei eta, batik bat, legegilean egindako aginduari jaramon ez egiteagatik», dena den «ezin dugu baztertu printzipio horietarikoren baten eta oinarrizko eskubideen arteko harremanak direla-eta, mota horretako azterketa gerta daitekeenik.»

> *TLOren 23.2. artikulua*
> «Tributu antolamenduak bere arauetan erabilitako terminoak definitzen ez dituen bitartean, beren zentzu juridiko, tekniko edo ohikoan ulertuko dira, noiz-nola».

Oraingoan ere, manuak ez du erabilgarritasun handirik[54], gatazka batean zein esangura gailendu behar den ez duelako zehazten; hau da, legeak bakarrik ezartzen du terminoak izan ditzakeen esanguretatik interpretatu behar dela hobetoen dagokion esanguraren arabera. Jatorrizko idazketan terminoaren esangura arrunta nagusitzen zen, kontrakorik adierazten ez zen artean. Baina idazketa aldatu zenean edukirik gabe utzi zuten artikulua, eta egun ez du termino batek izan ditzakeen esangura ezberdinen artean inolako lehentasunik ezartzen. Beste hitzetan esanda, ez da *a priori* edo aldez aurretik tributu arauen hitzak interpretatzeko irizpiderik eman; hortaz, kasuan kasuan irizpide bat ala bestea erabili beharko da, sortutako gatazka konpontzeko egokien deritzoguna[55], hain zuzen ere

Bukatzeko, adierazi behar dut tributu arauak erabiltzen dituen terminoak horien esangura tekniko juridiko-tributarioan erabiltzen dituela, kontrako jarrera absurdua izango bailitzateke[56]. Beraz, legeak terminoak erabiltzen dituela euren esangura tekniko juridiko-tributarioan uste behar dut, barneko koherentzia arrazoietan oinarriturik besterik ez bada ere. Arau fiskalak termino batzuk, hala nola, zerga egitatea, sortzapena, kuota

---

[54] Doktrinako autore guztiek bat datoz. Esaterako: CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 365. or.; CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 53. or., MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 205. or.; MARTIN RETORTILLO, L., «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *RDFHP*, 54 (1964) 362. or.; PASTOR RIDRUEJO, L., *op. cit.*, 564. or.

[55] Esangura horretan, ikusi 1991ko maiatzaren 7ko AGEren 3. Zuzenbideko oinarria (RJA, 4.132), bertan «balio errealaren» terminoaren interpretazioaz ari da, baita balioen egiaztapenik egin behar den ondasunak enkante judizialaren bitartez eskuratzen direnean ere.

[56] SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 81-82. or.

edo zerga-tipoa, erabiltzen dituenean, ez dirudi zentzuzkoa, termino horiek Tributu zuzenbideak ematen ez dien esanguraren bat (salbuespenik ez bada) izan dezaketenik

2.3. ZERGA EGITATE JURIDIKOAK ETA EKONOMIKOAK: KALIFIKAZIOA ESPAINIAKO TRIBUTU ZUZENBIDEAN

Arau juridikoaren aplikazioari begira, kalifikazioaren arazoak badu berebiziko garrantzia; era berean, kalifikazioak badu zerikusirik interpretazioarekin baina, logikaren aldetik behintzat, bereiztu behar dira. Niretzat ere, PÉREZ ROYOren[57] iritziari jarraituz, kalifikazioa da bizitzako edo errealitateko egoera zehatz bat, arauak definitu duen egitatezko kasu ideala edo abstraktuaren mugen artean, sartzeko eragiketa. Hobeto azaltzeko adibide bat jarriko dut: demagun arau batek egitatezko kasu bezala dohaintzak egitea arautzen dituela; hortaz, arau horren aginduz dohaintzak zerga baten menpe gelditzen dira. Behin premisa hori ezarri eta gero, zehaztu behar da negozio jakin bat, errealitatean gauzatzen dena, dohaintza gisa kalifikatu behar ote dudan eta ondorioz arauak definitutako egitatezko kasu edo zerga egitatearen barruan sartu behar dudan ala ez. Horretarako, aztertu behar da negozio jakin horren benetako izaera juridikoa zein den eta erabaki dohaintza bat ote den ere. Eragiketa horri deritzo kalifikazioa eta horren arabera bakarrik uler daiteke legearen manua, azken horrek egintzaren baliozkotasun akatsak edo alderdiek erabili dituzten izendurak edo formak kontutan ez hartzeko[58] agintzen duenean.

---

[57] PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 92. or.

[58] PÉREZ ROYO, F.–AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Iruñea, 1996, 84. or.

Egitateen kalifikazioa ez da egitateen deskripzio hutsa, ezpada funtsean juridikoa den jarduera bat: subjektu kalifikatzaileak begiratu behar die nahitaez egintza edo negozioaren *ondorio juridikoei*, hau da, alderdiek benetan gauzatu duten egintza edo negozioa, erabili duten itxurazko izendura edo forma ezberdinak kontutan hartu gabe Esangura horretan, legegileak forma edo izendura *juridikoak* aipatzen dituenean, badirudi alderdiek erabilitako bide juridikoak ez zirela Zuzenbidearen aldetik benetan erabili beharrekoak. Bestela esanda, erabili diren bideak ezberdinak izan dira, euren eragingarritasunari begiratuta, gauzatu diren negozioen aldean eta horregatik kalifikatu behar dira[59].

Esangura hertsian, ez da interpretazio arau bat, baizik eta kalifikazio arau bat da, autore batzuek aurreinterpretazio arau deritzena, nahiz eta oinarrian interpretazio arau bat den, interpretazioa esangura zabalean[60] hartuta.

TLOk, idatzi zenean, kalifikazioa arautzen zuen interpretazioari buruzko kapituluan (lehengo 25 artikulua), baina 1995eko eraberriketaren ondoren, 28. artikuluko 2 lerroaldean kokatu dute kalifikazioari buruzko manua, zerga egitateaz diharduen artikuluan, hain zuzen

---

[59] ROSEMBUJ ERUIMOVICH, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madril, 1996, 57. or

[60] «Kalifikazioa interpretazioaren aurreko fase bat da, horregatik, inoiz, *aurre-interpretazio* izenaz ere ezagutzen da. Dena den, nahiz eta TLOk ezer aipatu ez... tributuen aplikazioak behar ditu interpretatzaileak aranaren esangura ezagutu dezan (interpretazioa esangura hertsian) eta kargapean jartzen omen den egintza, negozio edo egitatearen izaera juridikoa ezagutu dezan (kalifikazioa, aurreinterpretazioa edo interpretazioa, esangura zabalean)». PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación: simulación», *op. cit.*, 32. or.

«Kalifikazioa ez da, beraz, interpretazioa: hala ere, kalifikazioak ahalbideratzen gaitu manuaren hedadura zehazten eta, batez ere, manuaren ondorio juridikoak. Nolanahi den ere, kalifikazioak erakusten digu nolabaiteko izaera mistoa, doktrinak termino hori erabili ohi duen esanguran, hau da, aranaren hipotesian sar daitezkeen errealitateko kasuak diren aldetik. Egitatea zertan datzan erakusten digun neurrian, egitate horren izaera juridikoa zertan den ere agertarazten du, azken batean egitatea "kalifikatu" behar da, kategoria juridikoan sar daitekeen ala ez zehaztu behar da». ROSEMBUJ ERUIMOVICH, T., *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madril, 1994, 167. or.

2.3.1. TLOren lehengo 25. artikulua

TLOren lehengo 25 artikulua[61] 25/1995 Legeak, uztailaren 20koak, indargabetu zuen. Artikulu horrek, ezberdinak bailitzan, bereizten zituen izaera juridikodun zerga egitateen eta izaera ekonomikodun zerga egitateen artean. Hala ere, zerga egitateak izaera juridikoa baino ezin du izan, arau juridikoak bereganatzen duen heinean, tributu betebeharraren sortzaile gisa. Horregatik, hasiera hasieratik doktrinak[62] artikulu hori interpretatzean uste zuen legegileak aipatu nahi izan zituela zerga egitatearen oinarri diren egoerak eta ez zerga egitatea bera. Argi dago zerga egitate batzuek Zuzenbideak aldez aurretik definitutako egoerak (adib., testamentua) kontuan hartzen dituztela, beste batzuek, aldiz, funtsean eduki ekonomikoa duten egoerak (errenta lortzea) hartzen dituzte kontuan.

EAAZren ebazpenek, sarritan, ez diote doktrinaren interpretazio horri kasu handirik egin eta erabili dute artikulu hori lege maula adierazteko prozedurak ez erabiltzearren.

---

[61] TLOren 25. art.: «1. Zerga egitatearen benetako izaera juridiko edo ekonomikoaren arabera ebaluatuko da zerga.

2. Zerga egitatea egintza edo negozio juridiko bat denean, haren benetako izaera juridikoaren arabera kalifikatuko da, interesatuek hautatutako forma edo erabilitako tzendura edozein izanda ere, haren baliozkotasuna edo eragingarritasuna uki dezaketen barru-barruko edo formazko akatsak kontutan hartu gabe.

3. Zerga egitatea kontzeptu ekonomikoak kontutan hartuz zehazten denean, kalifikatzeko irizpideak, benetan dauden edo interesatuek ezar ditzaten egoerak edo harreman ekonomikoak kontutan hartuko ditu, erabilitako forma juridikoak gora-behera».

[62] MARTIN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C.–CASADO OLLERO, G.–TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 207. or.; PEREZ DE AYALA, J.L.–GONZALEZ GARCIA, E., *op. cit.*, 119. or.; PONT MESTRES, M.–PONT CLEMENTE, J.F., *op. cit.*, 33. or.; SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 208–209. or.

Beste ikuspegi batetik, NAVAS VAZQUEZek ere kritikatu zuen lehengo 25.1 artikuluaren idazketa, egitatezko kasuak juridiko edo ekonomikoak bakarrik izan daitezkeela ezartzen duenean, kanpoan geratzen direlako beste izaerako kasuak; kasu horiek legegileak askatasunez erabil ditzake eta ezin dira juridiko edo ekonomiko gisa kalifikatu. NAVAS VAZQUEZ, R., *op. cit.*, 401. or.

Beste hitzez esanik, lege maula kasu baten aurrean EAAZk egitateen kalifikazio ekonomikoa egin du eta 25.3. artikulua aplikatu. Arestiko eta polemikoa suertatu zen ebazpen batean[63], sari bakarreko aseguruen gainean, EAAZk adierazi zuen 25. artikuluko bigarren lerroaldeak babestu nahi duela tributu arauek egintza eta negozio juridikoen gainean egin ditzaketen kalifikazioen autonomia, antolamenduaren gainerako adarrek egin ditzaketen bestelako kalifikazioei begira. Argudio hori, behintzat, oso eztabaidagarria da. Ez da zentzuzkoa autonomiaren oinarria kalifikazioari buruzko arau batean bilatzea, izan ere, kalifikazioa egitateak legean egokitzeko prozesu bat da, gaiaren logikaren arabera.

Halaber, artikuluaren idazketa ikusita, bazirudien kargatutako egoera juridikoa bere hartan jasotzen zuela tributu arauak, inolako aldaketarik gabe. Oraingo honetan ere, ahazten zen errealitate juridikoa tributu arau batean sartzeak bazekarrela, berez, errealitate horren aldarazpen edo transformaketa bat[64].

---

[63] Aipatu nahi dut 1991ko ekainaren 26ko ebazpenaren 5. kontutan hartuzkoa: «... esangura horretan aipatu behar dugu manu horrek [TLOren 25.2. art.] kalifikazio tributarioen autonomia bermatu nahi duela. Artikuluaren helburua da karga fiskala modu egokienean aplikatzea gerta daitezkeen egoera ezberdinei, eta horrela antolamendu juridikoaren beste alor batzuek erakar ditzaketen hautabidezko kalifikazioei aurre egitea. Auzitegi Gorenak 1978ko otsailaren 4ko epaian zehaztu zuenez. Epai horren arabera, negozio baten benetako izaera juridikoa ezin da alderdiek kontratuan ezarri dituzten betebehar eta eskubideen azterketa sakonatik atera, kontratuak interpretatzeko egonkizun hori auzitegi zibilei baitadagokie. Hortaz, Administrazioarekiko auzibideen jurisdikzioak bakarrik begiratu behar dizkie ondorioei, "dokumentuetatik itxuraz atera daitezkeen ondorioei; harreman juridiko-tributarioa definitzeko gaitasuna dute ondorio horiek eta aztertzen ari garen zergaren ordainarazpena sortzekoa ere, ondorio fiskal hutsetarako, arlo zibileko Auzitegiek har dezaketen ebazpena inola ere baldintzatu gabe"».

[64] «Hori bai, tributu legegileak zerga egitate gisa negozio juridikoa hartzen duenean (esaterako, salerosketa), antolamendu juridikoak aurretiaz dagoeneko tipifikatu duen negozioa, alegia, ez dugu pentsatu behar kasu horretan ez dagoenik errealitate juridiko baten sormen lana. Prozesu horren bidez, errealitate zibil edo merkataritzako errealitate hutsa zenak sortzen ditu, gainera, harreman juridiko-tributarioak. Hariari segiz, negozio juridiko horrek esangura berria hartzen du eta oso ondo bereiz daitezkeen ondorioak sortzen ditu, errealitate juridiko pribatu gisa edo zerga egitate gisa. Salerosketaren tratamendu juridiko pribatua, bada, kontratu beraren tratamendu juridiko tributariotik ezberdina da. Badaude egon errealitate juridiko ezberdin bi». SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 209. or.

Hiru motako argudioek[65] jarri zuten agerian Tributu Lege Orokorraren 25 artikuluaren aplikazioak berme bereziak behar zituela: Zuzenbide pribatuko egoerak errespetatzea; Administrazio jarduerak ez zuen hiritarrarekiko nagusitasunean oinarririk eduki behar; eta, merkatu ekonomiadun sistema batean, entrepresaren jarduketarentzako aukerarik onenak bultzatu behar ziren

2.3.2. TLOren 28.2. artikulua

TLOren 28. artikuluari bigarren lerroaldea gehitzean[66], 25/1995 Legeak, uztailaren 20koak, egindako eraberriketaren ondorioz, legegileak eztabaida guztia bukatu nahi izan du[67] arlo honetan, behintzat:

---

[65] *Lehenik*, Zuzenbide pribatuko egoerak errespetatzea Legeak, ahal den neurrian, kontratuen burutpena bultzatzeko joera du, kontratuen burupen eza bultzatu beharrean, aberastasunaren zirkulazioa sustatzen du, aberastasunaren geldiketa sustatu beharrean, nahiz eta batzuetan zirkulazio hori simulazio edo maula egiteko asmoarekin egiten den.

Bigarrenik, Administrazio jardueraren prozedura ezin da alde bakarrekoa izan eta ezin zaio nagusitasunaren ikuspuntutik bakarrik begiratu. Estatuaren eta hiritarren arteko harremanek oreka handiago dakarten sistemak behar dituzte.

Hirugarrenik, merkatu ekonomiadun sistema batean, garrantzitsuena da eragile ekonomikoei euren enpresa aurrera eramateko behar dituzten aukerarik onenak eskaintzea, hori dela-eta, euren egintzak duten ziurtasun juridikoa jakin behar dute, ziorik gabeko deskalifikazioen aurrean babesa behar dute ROSEMBUJ ERUDIMOVICH, T., *op. cit.*, 177. or.

[66] Espainiako Gorteetan manu horrek izan zuen tramitazioari jarraitzeko, ikusi PONT MESTRES, M. - PONT CLEMENTE, J.F., «Hecho imponible», *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 35–46. or.

[67] «Legegilearen asmoak izan ditzakeen akats teknikoak alde batera utzita, asmo hori argi dago, gai honi buruz aurretiaz zegoen arauketa eraberritu duenean: antolamenduaren gainerako alorretan bezala, eragiketa hori ere irizpide juridiko hutsak bakar-bakarrik kontutan hartuta egin behar da. Kalifikazioa egitatezko kasu bakoitzaren "izaera juridikoaren" arabera ezarri behar da. Hortaz, baztertu behar ditugu zerga egitatearen izaera ekonomikoaren aipamen oro edo benetan ezarri diren harreman zein egoera ekonomikoen identifikazioari buruzko aipamenak, 1995eko eraberriketaren aurreko arauketak sedatzen zuen bezala» PEREZ ROYO, F., *op. cit.*, 93. or.

«Benetan sorpresa positiboa izan da errealitate ekonomikoa bertan behera utzi dela ikustea. TLOren 28.2. artikuluaren arabera: gainera, kalifikazioaren aurreko eta beharrezko urrats bezala, TLOren 25 artikuluak Administrazioa behartzen du norbanakoek hitzartutako egintza edo negozioen azterketa erabat juridikoa egitera». ROSEMBUJ ERUDIMOVICH, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madril, 1996, 63–64. or.

TLOren 28. artikulua

«Legeak definitutako egitatezko kasuaren izaera juridikoari begira eskatuko da tributua, interesatuek eman dioten forma edo izenduraren gora-behera eta haren baliozkotasuna uki dezaketen akatsak kontutan hartu gabe».

Gai horri dagokionez, doktrinak bereari ekiten dio. Arauaren emaitza den aldetik, zerga egitateak beti izan behar du izaera juridikoa; arazo ezberdina da tributuaren egitatezko kasu izateko legegileak aukeratzen duen egitatea berez errealitate ekonomikoan datzala (errenta lortzea) edo aurretiaz finkaturiko egitate juridikoan datzala (salerosketa kontratua). Dena den, begiratu behar zaio tributu legeak ezarri duen definizioari, ez benetako egitate hutsari, arauaren definizioaren euskarri edo oinarri material denari[68]. Autore anitzek ideia bera errepikatzen dute, arestian CARRERA RAYAk[69] adierazi du «ez duela garrantzirik, beraz, legeak ezartzen duen zerga egitatea edo egitatezko kasua egintza bat, negozio juridiko bat edo jarduketa ekonomiko bat izateak, zeren-eta, tributu arauarentzat, eta egitatezko kasu horiek guztiek ekonomi ahalbidearen adierazgarri diren heinean, guztiek dute izaera bera, hau da, egitate juridikoak dira, zerga egitate kalifikazioa eratxikitzen zaiela»

Errealitate ekonomikoaren printzipioaren kontrara, TLOren 28.2. artikuluak *errelitate juridikoaren* printzipioa ezarri du. Legegilearen eskakizun horrek esan nahi du kontutan hartu behar dela alderdiek erabilitako forma juridikoari eman dioten *edukia*, legezko tipo egokia identifikatu aurretik, egitateak legeari egokitzeko. Kalifikazioak, beraz, alderdiek erabili duten formari muzin egin diezaioke, baina ez interesatuen arteko

---

Antzeko iritzikoa da ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Articulo 24», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 27. or.

[68] MARTÍN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C.–CASADO OLLERO, G.–TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, 281 or.

[69] CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero*, Tecnos, Madril, 1994, II. lib., Derecho Tributario, 21 or. Era berean, PEREZ DE AYALA, J.L.–PEREZ DE AYALA, M., *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madril, 1995, 65–66. or.

akordioaren *mamiari*, nahiz eta horren helburua zergak ez ordaintzea izan edo zerga gutxiago ordaintzea izan. Alderdien arteko akordioak zehaztuko ditu zein diren egintza edo negozio juridikoen bidez lortu nahi izan diren ondorioak. Alderdiek erabili duten kalifikazioa ez badator bat Zuzenbidearen arabera beharko litzatekeenarekin —hau da, ez da bateragarria alderdien interes enpirikoak behar duenarekin—, Administrazioak bere kalifikazioarekin berregiten du benetako errealitate juridikoa eta dagokion kalifikazioa ematen dio, ondorio juridikoak kontutan izanik bakarrik. Administrazioaren kalifikazio horrek ahalbideratzen du negozio edo egintza kokatzea aplikatu behar den legezko kategorian; akordioaren errealitatearen izaera juridikoa kontuan izanik, aipatutako harreman juridikoetan alderdienak zuzentzen ditu Administrazioak, eta, alderdiek adierazitako edukiaren aurrean baizik, beste eduki baten aurrean gaudela baiezten du, eragin diren ondorio juridikoak bakar-bakarrik kontutan hartuz[70]

Nabarmen utzi nahi dut ere[71] 28.2 artikulu berriak ez zaie bakarrik aplikatzen egintzetan edo negozioetan oinarritzen diren zerga egitateei, lehengo 25.2 artikuluak egiten zuen bezala. Azken manu hori funtsean bat zetorren, esaterako, indarreango Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Testu Bateginaren 2.1 artikuluarekin (1/1993 Legegintzazko E.D., irailaren 24koa) eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudiaren 7 artikuluarekin (1629/1991 E.D., azaroaren 8koa). Beraz, 25.2 artikulua lotzen zen antolamenduaren barruan «juridikoen» ziren zergekin. Zerga horietan Tributu zuzenbideak erakusten zuen bere aurpegirik adjektiboena: zergaren egitatezko kasuak definitzeko. Zuzenbide pribatuen arau sustantiboek zehaztu dituzten erakunde juridikoen (jaraunspenaren, legatuaren,

---

[70] ROSEMBUJ ERTJIMOVICH, T., *op. cit.*, 17. or.

[71] ALONSO GONZALEZ, L.M., «Articulo 28», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 50. or. Halaber, PEÑA ALONSO, J.L.-CORCUERA TORRES, A., *op. cit.*, 18. or. Ikusi ere PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madril, 4. arg., 1994, 90. or.

maileguaren, hipotekaren etabarren) profil tipikoetatik abiatzen baitzen edo Zuzenbide publikoaren beste adarrek zehaztutakoetatik (adib.: Administrazio zuzenbidea, Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren menpe dauden administrazio emakidei zegokienez) Oraingo testua tributuei buruz ari da, bestelakorik zehaztu barik.

Hori guztia dela-eta, ezin da ulertu zein den legegilea hain zetatia izateko arrazoia, TLOren egungo 28.1. artikulua gorde izan duenean inolako aldaketarik gabe. Artikulu hori logikaren aurkakoa dirudi, eta gainera doktrinaren autore ospetsuenen iritziaren aurka doa, izaera juridikodun edo ekonomikodun egitatezko kasuak osa dezakeela zerga egitatea ezartzen baitu. Argi dago legegileak esan nahi izan duena hauxe dela: zerga egitatearen oinarri edo euskarri den inguruabar materiala legegileak zehaz dezakeela kontzeptu juridikoak erabiliz edo izaera ekonomikoak zedarrituriko kategorien bitartez[72]. Baina horrek ez dio legegileari baimenik ematen, inola ere, egitatezko kasuaren izaera juridikoa edo ekonomikoa izan daitekeenik adierazteko. Izan ere, zehaztapen horrek bakarrik dihardu araua egin aurretik, eta inoiz ez behin araua onetsi denean, une horretatik aurrera zerga egitatearen benetako izaera bakarrik izan daiteke izaera juridiko hutsa[73].

---

[72] CHICA GONZÁLEZ, C., «Hecho imponible», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 106. or. Iknsi ere, BANACLOCHE, J., *La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico*, La Ley-Actualidad, Madril, 1995, 21. or.; PÉREZ ROYO, F.–AGUALLO AVILES, A., *op. cit.*, 82. or. Esangura horretan, bai CARRERA RAYAk bai PÉREZ DE AYALAtarrek, nabarmentzen dute zerga egitateen arteko bereizketa. Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren zerga egitatearen (izaera juridikoa duena) eta Balio Erantsiaren gaineko Zergaren zerga egitatearen (izaera ekonomikoa duena) artean. CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero*, Tecnos, Madril, 1993, I. lib., Derecho Financiero y teoria de los ingresos públicos, 116. or.; PÉREZ DE AYALA, J.L.–PÉREZ DE AYALA, M., *op. cit.*, 66–67. or.

[73] CHICA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*, 106. or. Era berean, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *op. cit.*, 49. or.
Antzeko arrazoiak direla-eta, PONT MESTRES eta PONT CLEMENTEk, 28. artikuluaren bi lerroaldeen arteko kontraesma agerian utzi ondoren, egiaztatzen dute artikulu horren bigarren lerroaldea alperrekoa dela. Tributua beti eskatu behar delako arauak zehaztu duen egitatezko kasuko izaera juridikoaren arabera. PONT MESTRES, M.–PONT CLEMENTE, J.F., *op. cit.*, 37 eta 45. or.

TLOren 28.2. artikuluan, egia esan, agindu ezberdin bi ematen dira. PEREZ ROYOK[74] ondo argitu eta adierazi duenez: lehenengoa, kalifikazio lanetan alderdiek erabili zuten forma edo izendura ez da kontutan hartu behar, eta bigarrena, egitatezko kasuak izan ditzakeen akatsak ez dira kontuan izan behar, nahiz eta negozioen baliozkotasunari eragin

Lehenengo aginduari dagokionez, legegileak betiko esaera juridikoa errespetatzen du, hau da, harreman juridikoak diren bezalakoak dira eta ez alderdiek izendatzen duten araberakoak Beste hitzetan esanda, kontutan izango da alderdien benetako borondatea, ez, ordea, alderdiek adierazi duten borondatea Garrantzitsuena da errealitatearen kasua bat etortzea legeak ezarritako kasuarekin, bere edukian, bere mami juridikoan, i e. egintza edo negozioaren hizpaketetatik ateratzen den eduki horretan Hortaz, baztertzekoak dira alderdiek eragin edo bultzatu dituzten simulazio jokabideak, baita izendura nahasgarriak ere

Bigarren aginduari dagokionez, PEREZ ROYOK[75] honakoa adierazi du «doktrinak azaldu du agindu horren bateragarritasuna Konstituzioaren ekonomi ahalbidearen printzipioarekin Autore batzuentzat, egintza juridikoak kargapean jartzea, horien baliozkotasuna kontuan izan gabe, edukirik gabeko forma hutsak kargatzea izango litzateke; izan ere, egintza edo negozioak akastunak balira, ez zuketen ondoriorik ekarriko Doktrinaren eragozpen hori dela eta, zehaztu behar da ea egia den ekonomi ahalbidearen printzipioari errespetu izateak (baita logika juridikoaren erregela hutsei ere) behar duela karga fiskala desagertzea, baldin eta egintzak dituen akatsek horren

---

[74] PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario Parte general*, Civitas, Madril, 6. arg., 1996, 93 or

[75] PEREZ ROYO, F., *ibidem*, 94 or Halaber, CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madril, 2. arg., 1970, I lib., 144-145 or

Errealitate ekonomikoaren arabera interpretazioa eginez, ikusi ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., *op. cit.*, XXXVI or

deuseztasuna badakarte. Horixe bera da Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren arauketak ezartzen duena, eta hor bertan, lehenago aipatu dudanez, du jatorria erregela horrek: hasieran kargatu den egintza edo negozioa deuseztatzen edo hutsaltzen den kasuetan, subjektuak tributuagatik ordaindu zuenaren itzulketa erreklamatzeko eskubidea dauka», autoreak jarraian azaltzen du arauaren arrazoia: «Arau horren helburua da tributu betebeharraren sorrera alderdien borondatearen esku geldi dadin saihestea, alderdientzat oso erraza izango litzateke negozioa bat burutzen dutenean forma edo edukiari buruzko akatsen bat egitea, negozioaren deuseztasuna lekarkeena, hala ere, deuseztasun hori ez litzateke inoiz gertatuko, akzio egokia ez litzatekeelako inoiz egikarituko» Antzera darabil 1994ko martxoaren 10eko EAAZren ebazpenak, bere bigarren kontutan hartuzkoan[76]

2.4. TRIBUTU ARAUEN INTERPRETAZIOA ESPAINIAKO JURISPRUDENTZIAN

Espainiako jurisprudentzia ez da norabide bakarrekoa izan gai honen inguruan Esangura horretan, hasieratik argi erakusten du Tributu zuzenbidearen aurkako jarrera bat, baina 1963ko Tributuen Lege Orokorraren aldarrikapenaren geroztik apurka apurka bilakatuz doa eta 1978ko Konstituzioa ezarri zenetik aldaketa nabaria gertatu da LLAMAS LABELLAri[77] jarraituz, Auzitegi Gorenak, mende hasieratik, esaten du tributu arauak bereziak direla, euren izaeragatik (debeku izaera, izaera murriztaile, karga izaera

[76] «... beraz, likidazioa bidezkoa da eta ebazpen judizialaren bidez saleroskeia suntsiarazi, hutsaldu edo deuseztatzen denean bakarrik, eta horren berririk ez dugu izan, konpentsa zitekeen aipatutako Testu bategiiaren 60.1 artikuluak xedatzen duen itzulketa eskubidearekin» (JTA, 508).

[77] Irakurri beharrekoak dira Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia tributarioari buruzko hurrengo liburuak: LLAMAS LABELLA, M.A., *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF, Madrid, 1973; MARTINEZ LAFUENTE, A., *Derecho tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1985

eta izaera gorrotagarria baitituzte). Hori dela-eta, Auzitegiak antolamendu tributarioa interpretazio irizpide bereziak aplikatu behar zaizkiola uste du. Modu horretara, tributuak aplikatzean printzipio formalei errespetu zorrotza aldarrikatzen du, eta horrez gain, legezkotasunaren eta lege erretserbaren printzipioen kontzeptu bermatzailea erabiltzen ditu.

Espainiako 1978ko Konstituzioa indarrean jarri ondoren, eta Tributu zuzenbideaz zegoen ikusmolde zaharkitua, izaera murriztaile gisa, gainditu eta gero, Konstituzioaren printzipioak bete-betean aplikatzen dira. Halaber, alor fiskalean Kode zibilaren 3.1 artikuluak aldarrikatzen dituen interpretazio irizpideak jasotzen dira. Egoera berri honek badu bere isla Auzitegi Gorenaren epaietan[78] laurogeiko hamarkadatik aurrera, baita Entzutegi Nazionaleko epaietan ere[79]. Nolanahi den ere, aldi berean badira jurisprudentziaren beste erabaki batzuk[80] ere, tributuen arloan interpretazio irizpide murriztaileak aplikatzekoaren aldekoak.

Labur bilduz, Auzitegi Gorenaren iurisprudentziari begiratuta, hurrengo ondorioak atera daitezke[81]:

1. Auzitegi Gorenak tributu legeak interpretatzeko erabili duen irizpidea ez da egonkor eta bakarra izan.

---

[78] 1982ko urriaren 11ko AGE (RJA, 5.756), 2. kontutan hartuzko; 1985eko urriaren 1eko AGE (RJA, 4.532), 2. eta 3. Zuzenbideko otnarriak, 1987ko azaroaren 24ko AGE (RJA, 7.929), 4. Zuzenbideko otnarria.

[79] 1987ko urriaren 16ko Epaia, bertan berariaz baztertzen da onura fiskalak xedatzen duen tributu arauaren interpretazio murritza.

[80] 1992ko ekainaren 5eko AGE salbuespenei dagokienez (RJA, 5.371), 1. Zuzenbideko otnarria, edo 1994ko ekainaren 1eko AGE onura fiskalei dagokienez (RJA, 4.635), 3. Zuzenbideko otnarria.

[81] SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 68. or.; CORTES DOMINGUEZ, M., *op. cit.*, 130-132. or.; GARCIA AÑOVEROS, J., «La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto», *RDFHP*, 39 (1960) 710. or.

2 Irizpideen artean, nagusiena izan da interpretazio adierazlea; helburuzko osagaiarekin edo osagai sozial zein historikoarekin, etab inoiz konbinatu duen arren, azken interpretazio irizpide horiek kontu handiz aplikatzen ditu.

3 Irizpide nagusia txandakatzen da, oso tarteka bada ere, betiko interpretazioarekin, hitzez hitzeko interpretazio murriztailearekin

4 Interpretazio adierazlea nagusi izatea ez da oztopoa zerga salbuespenak interpretatzeko orduan Auzitegi Gorenak hitzez hitzeko irizpideak eta irizpide murriztaileak erabiltzeko

3. ARAU JURIDIKO FISKALAK INTEGRATZEKO IRIZPIDEA: ANALOGIA

Kode zibilaren 4 artikuluaren arabera, arauei analogia aplikatzen zaie, arauek kasu berezi bat jaso ez, baina antzeko kasuren bat arautzen badu, eta kasu biek *ratio* berbera badute Segidan, Kode zibilak berak mugatzen du analogiaren aplikazio esparrua: ezin dira analogiaren bidez osotu lege penalak, salbuespenekoak eta aldi baterakoak Zuzenbide ordeztaile gisa, Kodearen arau horiek antolamendu juridikoaren gainerako adarretan aplika daitezke.

Analogiaren bidezko integrazioa eta interpretazioa ez dira gauza bera, bereiztu behar dira kontzeptu bi horiek: interpretazioak beti behar du arauren bat aurretiaz egotea, arau horri, hain zuzen, aurkitu behar zaio esanahia; integrazioa, aldiz, beharrezkoa da zuzenean aplikatzeko moduko araurik ez dagoelako.

Gaur egun, TLOren 23.3 artikuluak arautzen du analogiaren erabilera Tributu zuzenbidean eta 1995eko eraldaketaren ondorioz kokapen berri hori dauka orain[82] legearen barruan; dena den, eraldaketak ez zuen eraginik izan artikuluaren idazketan, lege horretako lehengo 24.1 artikulua kopiatu baitzuen hitzez hitz

Orain dela gutxira arte, autore gehienek[83] uste izan dute analogiaren aplikazioa onartezina zela tributuaren eduki materialaren arauketari begira, uste zuten eduki hori lege erreserbaren printzipioaren menpe zegoela. Uste horietako autoreek bi motako argudioak bilatu zituzten, artikuluaren idazketa bera eta TLOren indarreango 23.3 artikuluaren lehengo kokapena[84]: «Ez da analogia onartuko zerga egitatearen edo salbuespen edo hobarien eremua bere muga zehatzetatik harantzago hedatzeko»

---

[82] Doktrinako autore batzuek kokapen berri hori ere kritikatu dute. Autore horien aburuz, hobeto izango zatekeen artikulu horren edukia, analogiari buruz ari dena, TLOren 28. artikulura ekarri izan balitz, eta, modu horretara, zerga egitatea kalifikatu eta interpretatzeko helburua duten arau guztiak batera egongo lirateke. ARIAS ABELLAN, M.D., «Artículo 23», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 22. or.

[83] Legezkotasun eta lege erreserbaren printzipioak batera erabiltzeak ezinezko bihurtzen du Tributu zuzenbidean lege hutsunerik izatea, hau da, tributu betebeharraren ornarrizko elementu edo osagai nagusiak arautu ez badira, kargapean ez daudelako izango da. SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 70 eta 72. or. Ikusi, PEÑA ALONSO, J.L.–CORCUERA TORRES, A., *op. cit.*, 7. or.; FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC», *QF*, 17 (1995) 8. or.; PÉREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo blanch, Valentzia, 1996, 81. or.

MOSCHETTI ez dator bat iritzi horrekin, berarentzat «askatasunaren muga den hori, zergak ordaintzeko dirutzko betebehar derrigorrezko hori, erregela orokor baten adierazgarria den bezala, guztiok gastu publikoak ordaintzeko dugun betebeharraren muga ere, hau da, zerga salbuespena ere, erregela orokor baten adierazgarria da: aurreko erregela ez du indargabetzen, berarekin batera dago bakarrik. Ondorioz, orokorrean tributu arauen analogiaren araberako interpretazioa baztertu ezin denez, ezin da baztertu ere onura fiskalak ezartzen dituzten arauen analogiaren araberako interpretazioa». MOSCHETTI, F., «Le esenzioni come norme limite suscettibile di interpretazione analogica», *Jurisprudenza Italiana*, (1976). Gaztelaniara itzuli zen: «Las exenciones fiscales como "normas-límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, 86 (1984) 330. or.

[84] «Bestalde, Tributu zuzenbidean analogia debekatuta dagoelako ideia ezabatuko zatekeen eta, segurrenik, hori ez da gertatu egun duen kokapenarengatik». ARIAS ABELLAN, M.D., *op. cit.*, 22. or.

Arrazonamendua, itxuraz, oso argia da[85]: Konstituzioko lege erreserbaren printzipioaren arabera, bakarrik botere legegilearen egintza bidez sor daitezke zerga berriak edo zergaren oinarrizko osagaiak arautu. Analogiak —eta, oro har, integrazioak— arau berriaren sorrera dakar, lehenago araututa ez zegoen kasurako, eta sormen hori interpretatzaileak edo araua aplikatzen duenak egiten du, hau da, botere legegilea ez den pertsona batek Ondorioz, analogiaren aplikazioak legezkotasunaren edo lege erreserbaren printzipioa haustea dakar Beste hitzetan esanda, autore horientzat bakarrik onar daiteke analogia berariaz lege erreserbapean ez dauden tributuaren alorretan

Aurreko guztia dela-eta, analogia onartzen da Tributu zuzenbide formal izenekoan, hau da, tributuen aplikazioa arautzen duten antolamendu tributarioaren zatietan; baina ez da onartzen tributuen oinarrizko osagaiei eragiten dienean, azken horiek lege bidez araututa egon behar direlako nahitaez

Egia esan, doktrinak, orokorrean, onartzen du analogia ez dela sarritan erabiltzen tributuen esparruan eta horren arrazoia ez da tributuen alorrean legezkotasunaren printzipioak ezartzen duen analogiaren debekua, ezpada tributuaren oinarrizko osagaiak definitzen dituzten arau gehienek egitatezko kasu esklusiboak ezartzen dituztelako, hau da, antzekotasunik ez dakartelako, ez dagoelako identifikazio erkiderik egiteko irizpiderik[86]

---

[85] PEREZ ROYO, F., «Comentario al articulo 24 de la Ley General Tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madril, 1991, I. lib., 370. or.

[86] ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madril, 1994, 93. or.

Azken aldian, doktrinaren planteamendu hori aldatzen hasi da arrazoi ezberdinak direla bide:

a) Analogiak ez du *ex novo* Zuzenbidea sortzen; analogiak ez du ezer berririk sortzen, printzipioen garapenaren emaitza baino ez da, eta printzipio horiek antolamendu jakin batean existitzen diren heinean, berez badute nolabaiteko arauzko baliorik[87]. Izan ere, lege erreserbaren izendurarekin Zuzenbidearen iturriei dagokion arazoa aipatu nahi izaten da eta analogiaren bidezko integrazioaren arazoa esparru ezberdin batean kokatzen da[88].

b) Analogiaren debekuaren eta lege erreserbaren printzipioaren arteko loturak[89] tributu antolamenduaren ikusmolde berezia du oinarri; gaur egun gainditu da ikuspegi hori eta ez da eskubideak murriztu nahi duen antolamendu gisa ikusten. Ikusmolde horrek tributuen alorrean erabateko positibismoa behar du, hiritarraren berme tresna gisa edo. Analogia, beraz, debekatuta egongo litzateke zerga egitateari, salbuespenei eta hobariei dagokienez, legeak ezartzen duen bezala, halaber, debekua legoke lege erreserbapean ere dauden tributuaren gainerako osagai guztien gainean. TLOren 23.3 artikuluak xedaturikoak baino zabalagoak direla, horien barnean zerga oinarria, karga tasak... leudeke-eta.

---

[87] GIANNINI, M.S., «L'interpretazione e l'integrazione», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (1941) V. Gaztelaniara itzuli zen, *HPE*, 86 (1984) 344. or.

[88] «Analogiaren araberako integrazioaren prozesua gauzatzen da arau aplikatzen den fasean, ez arau egiten ari den fasean; lege erreserbaren printzipioa, alderantziz, bigarren fase horretan aplikatzen da. Lege erreserbaren printzipioak analogia debekatzen duela ulertu ahal izateko, lehenago frogatu behar da analogia Zuzenbidearen iturria dela. Ez dago, nire aburuz, inon horri buruzko ezerik.

»Izatez, arauak beluar dira, legeak izan ditzakeen hutsuneak osatzeko, eta analogia arau horiek sortzeko tresna gisa, balio duen edo balio dezakeela onartuz gero ere, aitortu behar da sormen hori ez dela erabat lokabea, ez dela guztiz askea, ez dihardu *ex nihilo*. Analogiak, alditz, legeak berak beraren egituran ezarritako muga logikoen barruan dihardu. Hau da, analogia ezin da Zuzenbide iturrituat hartu». PEREZ ROYO, F., *op. cit.*, 378. or.

[89] Nolanahi den ere, jarrera horrek badu, gaur egun, aldeko autorerik. SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 100 eta 102. or.

Nolanahi den ere, doktrinak pentsamolde horren aurka egiten du bi bideetatik. Alde batetik, eta PÉREZ ROYOri[90] jarraituz, tributu arauei analogia aplikatzean muga bakarra izan beharko litzateke, edozein arau juridikori aplikatzean dagoen berbera, hau da, egitatezko kasuaren egiturak dakarren muga, izaera logikoak duen muga, hain zuzen. Autore horrek adierazten duenez, esparru penalean ere ez da lege erreserbaren printzipioa, bere hartan hartuta, arau penaletan analogiaren aplikazioa baztertzen duena, ezpada tipizitate printzipioak barruan daraman zehaztasun eskakizuna. Beste hitzetan esanda, tipoak baztertzen du analogia eta ez lege erreserbak.

Bestalde, autore batzuen ustez[91], analogia erabil daiteke Konstituzioaren zenbait printzipio eragingarri izan daitezen, batez ere izaera materiala duten printzipioak (hala nola, ekonomi ahalbidearen printzipioa edo lege fiskalari begira hiritarrek duten berdintasun printzipioa). Horrela eginez gero, analogia ez litzateke legezkotasun printzipioaren aurkakoa izango; alderantziz, guztiz bateragarriak izango lirateke, legegilearen borondatea betetzen delako, lege testuetan borondate hori ez delako osotasunean adierazi eta, ondorioz, legearen hutsuneak betetzera datorrelako analogia.

c) TLOren 23.3. artikulua *a contrario* interpretatu behar da. Beraz, Tributu zuzenbidean analogia orokorrean onartzen da[92] eta ezin da aplikatu berariaz debekatua

---

[90] PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 380. or. Ikusi, IRASTORZA LETAMENDIA, L.J., «Breve comentario de algunos aspectos puntuales de la Reforma de la Norma Foral General Tributaria», *FFB*, (1996ko abendua), 96-121 erref., 12. or.

[91] TIPKE, K. «Límites de la integración en el Derecho Tributario», *REDF*, 34 (1982) 183. or.

[92] Esangura horretan, ikus daiteke 109/1988 KAEren, ekainaren 8koaren, 2. Zuzenbideko oinarria edo 1988ko martxoaren 5eko AGEren 1. Zuzenbideko oinarria (RJA, 1.649); bigarren horretan salbuespen bati analogia aplikatzea onartzen da. Halaber, 1992ko maiatzaren 25eko AGEren 7. Zuzenbideko oinarriak (RJA, 5.088) adierazten du: «ez da gauzatu ere TLOren 24. artikuluak debekatzen dituen analogiaren araberako edo interpretazio zabal horietakoa, baizik eta azterketa hermeneutikoa..»; edo 1993ko uztailaren 14ko AGEren 1. Zuzenbideko oinarriak (RJA, 6.955). Enaldaketarako Nekazaritza-Sozietate bati zergetan babesturiko kooperatibei dagozkien onura fiskalak aplikatzen dizkio eta adierazten du: «gure helburua ez da onura fiskala ezarri zeneko kasutik haruntzago

denean bakar-bakarrik, i.e., analogia erabili nahi denean zerga egitatea, salbuespenak edo hobarien esparrua bere muga zehatzetatik harantzago zabaltzeko[93] TLOren 23.3 artikuluak beren-beregi adierazten duena ere zalantzatan jar daiteke artikulu horren printzipioen araberako interpretazioa —tributuen arloa eraentzen duten Konstituzioaren printzipioen arabera, hain zuzen— egingo bagenu[94]

Doktrina hori aplikatuz gero[95], baliteke kasu jakin batean analogia aplikatu ezinak edo aplikazio horren zorroztasunak, baita TLOren 23.3 artikuluak analogiaren aplikazioa berariaz debekatzen duen kasuren batek ere, bidezkotu ezinezko desberdintasuna ekartzea, hau da, arrazoizko irizpide objektiboetan oinarririk ez duen desberdintasuna Kasu horietan, ondorioz, analogiaren bidezko interpretazioa erabili beharko litzateke, nahiz eta TLOren manuak ezarritakoaren aurka izan[96]

---

zabaltzea (TLOren 24.1 artikulua urraturz), baizik eta onura eman zeneko kasuan aplikatzea, nahiz eta, egia esan, izendura aldatua izan eta, nolabait, subjektu onuradunaren izaera ere aldatua izan, eman zeneko helburua aldatu ez den arren». Azkenik, 1996ko uztailaren 2ko Entzutegi Nazionaleko Epaiak (JTA, 914), Oinordetzaren gaineko Zergaren tributu zorra zehaztean, kausatzailearen egitatezko bizikideari aplikatu zion ezkontideei dagokien Tarifa, arrotzei dagokien tarifa aplikatu beharrean, horretarako arrazoia izan zen «*bizikide* terminoa. Tarifa egokia aplikatzeko ondorioetarako *ezkontidearen* parekoa izan beharko litzateke, bai beraren esangura arrunta bai gaur egun bizi dugun errealitate soziala kontuan hartzen badugu»

Dena den, beste epai batzuetan orain dik tributu arauen interpretazio murrizgarria proposatzen da, besteak beste, 1992ko ekainaren 5eko AGE salbuespenei dagokienez (RJA, 5.371), 1 Zuzenbideko oinarria, edo 1994ko ekainaren 1eko AGE onura fiskalei dagokienez (RJA, 4.635), 3 Zuzenbideko oinarria.

[93] Arestiko doktrina bat dator horretan ARIAS ABELLAN, M D., *op cit*., 22 or., CHECA GONZALEZ, C., «La interpretación de las normas tributarias», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 58 or.; FERREIRO LAPATZA, J J., *op cit*., 80 or., MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J M., *op cit*., 212 or., PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, Madril, 6 arg., 1996, 91 or

[94] CHECA GONZALEZ, C., *op cit*., 61 or

[95] *Ibidem*, 62 or

[96] 109/1988 KAEk, ekainaren 8koak, beraren 2 Zuzenbideko oinarrian, aukera hori nolabait ahalbideratu zuen: «... honakoa galde dezakegu: ea Konstituzioaren 14 artikuluak ezar dezakeen analogiaren araberako aplikazioa, arauetan berariaz zehaztu ez diren kasuetara. Galdera horrek ezin du jaso erantzun borobila, nahiz eta, orokorrean hartuta, pentsa daitekeen analogiaren araberako integrazio edo interpretazio modu hori tresna egokia dela, beste interpretazio mota bat erabilita gerta daitezkeen bereizkeri kasuak —eta ondorioz Konstituzioaren 14 artikuluaren aurkakoak— zuzentzeko». Are gehiago esan daiteke, 1988ko martxoaren 5eko AGEk (RJA, 1.649), beraren 1 Zuzenbideko oinarrian,

4. LEGE MAULA ESPARRU FISKALEAN

Tributu arauen aplikazio esparruan badaude beste figura batzuk ere, horien artean nabarmendu nahi dut lege maula[97]

Lege maula gertatzen da egintza bat edo gehiago burutuz arau juridiko baten aurkako emaitza lortzen denean, horretarako, egintza hori edo horiek babesteko, helburu ezberdina duen beste arau bat erabili dute[98] Figura horretan, beraz, arau bi agertzen dira maula egiten zaion araua eta babesgarri erabili den araua

Tributuen arloan, eta PALAO TABOADAri[99] jarraituz, lege mauletan emaitza ekonomiko jakin bat lortzen da (emaitza hori lortzeko ohiko bide juridikoak erabiliz gero, tributu zorraren sorrera lekarke), baina emaitza lortzen da zeharkako bideak, bestelako bide juridikoak erabilita, nahiz eta bide horiek helburu ezberdinak izan, azken batean, kargaturik ez dauden edo gutxiago kargatzen diren bideak erabiltzen dira[100]

---

legearen testuak berariaz jaso ez duen salbuespena onartzen duenean, analogiaren araberako interpretazioa erabilita

[97] Erakunde hori aztertzen duten arestiko liburuak PEREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo blanch, Valentzia, 1996; ROSEMBUJ ERUDIMOVICH, T., *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madril, 1994

[98] DE CASTRO BRAVO, F., *Derecho civil de España Parte general*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 2 arg., 1949, 1 lib., 544 or

[99] PALAO TABOADA, C., «El fraude a la ley en Derecho Tributario», *RDFHP*, 63 (1966) 678 or Ia ia doktrinako autore guztiak bat datoz definizio horrekin, besteak beste, CHICA GONZALEZ, C., «El fraude de ley tributaria», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 69 or., ESTARRI MARTINEZ, E., *op. cit.*, 28 or., GONZALEZ GARCIA, E., «Articulo 25», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madril, 1982, 206 or

[100] Adibide gisa hurrengo kasua aipatu ohi da Kostubidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zergan ondasun higiezinen saleroskeiak %6ko karga tasa du, tasa hori salbestearren, sozietate bat eratzen da, bazkide batek ondasun higiezina ekartzen duela sozietatera eta beste bazkideak dirua ekartzen du (justu ondasun higiezina balio duena) Eratu eta berehala, sozietatea desegiten da, eta likidazioan dirua ekarri zuen bazkideari ondasun higiezina eskeintzen zaio eta ondasuna ekarri zuenari dirua Eragiketa bi horiek

PONT MESTRES eta PONT CLEMENTErentzat[101], PALAO TABOADAren definizioak ez du kontutan hartzen oinarrizko osagai bat tributua saihesteko asmo benetakoa izatea, jardulearen motibazioan Hala ere, doktrinako autore gehienak ez datoz bat iritzi horrekin, tributua saihesteko asmoa eta legea hausteko asmoa ez dira gauza bera, eta, ondorioz, ez da lege maularen betekizunetako bat[102]. PALAO TABOADAK[103] berak adierazten duenez, garrantzizkoena ez da asmo subjektiboa, «ezpada erabilitako bidea oso artifiziala izatea, nahiz eta, salbuespen batzuk kenduta, normalitate eza horrek azalpen bakarra izan dezakeen, maula egiteko asmoa».

Lege maula ez da, hortaz, Ogasunari zor zaion ordainketa saihestea, baizik eta tributu betebeharra sortuko lituzkeen egitateen burupena saihestea, i.e., egitate horiek ez dira gauzatzen. Jokabidea berez ez da legearen aurkakoa; legearen kontrakoa da, aldiz, jokabide hori burutzea, tributuak ez ordaintzeko edo tributuengatik ordaindu behar ohi dena baino gutxiago ordaintzeko[104].

(sozietatearen eratze eta desegitea) bakarrik dute %1eko karga tasa Labur bilduz, babesgarri erabiltzen da arau bat, baina arau horrek alderdien helburua (saleroskeia bat egitea) ez den beste helburu bat du

[101] PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación: fraude de ley», *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 24 or

[102] ESEVERRI MARTINEZ, E., *op. cit.*, 30 or.; HERRERO DE MADARIAGA, J., «El fraude de ley como elusión ilícita de tributos», *REDF*, 10 (1976) 332 or.; ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *op. cit.*, 135 or

[103] PALAO TABOADA, C., «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes», *CT*, 73 (1995) 74 or

[104] Esangura horretan, oso interesgarria da FALCON Y TELLAren iritzia, autore horrek bereizten ditu lege maulen artean, berarentzat ezberdinak dira lege zibilari egindako maula eta tributu legeari egindakoa. Lege zibilari dagokionez, maulak antolamenduaren urrapena dakar; tributu legearen kasuan, aldiz, maulak soilik esan nahi du legeak kargatzen ez duen egitatea gauzatu dela (ondorioz ezin da araurik zaurtu), baina maularen inguruabarrak direla-eta antolamenduak egokitzat jotzen du karga aplikatzea FALCON Y TELLA, R., *op. cit.*, 10-11 or.

Antzeko ondorioetara heldu da PALAO TABOADA, C., *op. cit.*, 73 or

Alderantziz, doktrinako autore gehienentzat tributu lege maula espezie bat besterik ez da lege mamla generoaren barruan. FALCON Y TELLAren jarrera kritikatzen da TLOren testuari errespetu larregi diolako eta, batez ere, ez duelako azaltzen zergatik antolamendu juridikoak kargatzen ditu *itxuraz* zerga egitatean sartzerik ez duten zenbait kasu eta ez du gauza bera egiten gainerako kasuetan Arrazoi bakarra dago: kasu horiek *badaudela* egitazteko kasuaren barruan eta subjektuen jarduketak zaurtzen duela kasu horiek kargatzeko legegilearen erabaki inplizitua (baina existitzen duen erabakia, azken finean) MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 7. arg., 1996, 226 or

Asmo hori Administrazioak frogatu behar du, TLOren 24. artikuluaren idazketa berrian asmoa frogatu beharraz edozein aipamen desagertu den arren[105]. Autore batzuek[106] artikuluaren idazketa berriak Konstituzioaren errugabetasun presuntzioaren printzipioa urratu duela esaten dute, eta bide batez Administrazioari ematen zaio zergadunen aurkako tresna bat, zergadunek frogatu beharko bailukete maularik erabili ez dutela. Autore horien ustez, frogaren zama zergadunek dute, sarritan benetako *probatio diabolica* bihurtzen dela.

Izatez, maula erabiltzeko asmoa frogatzeko behar horrek azaltzen du lege maularen aurkako burrukak, praktikan, zergatik egin zuen porrot[107]. Gaur egun, tributuaren ordainketa saihesteko asmoa frogatzeko zama Administrazioari dagokio zalantzarik gabe, nolanahi den ere, Administrazioak, frogatzeko lan horretan, susmo edo presuntzioen araberako frogak erabil ditzake, izan ere, kasu jakinaren inguruabarretatik sarritan aurrezki fiskalak lortzeko asmoa presumitu daiteke.

---

[105] Maula egiteko asmoaren frogaren gaineko aipamen oro desagertu izanak 24.1. artikuluaren idazketa berriari buruzko interpretazio posible bi dakarzkio ESEVERRI MARTINEZI, eta interpretazio biak bateraezinak dira gainera. Alde batetik, aipaturiko artikuluak erabiltzen duen esamoldeak, «zergaren ordainketari itzurtzeko asmo argia», Administrazio organoak behartzen ditu maula egiteko asmoa egiaztatzera, lege maula dagoela agertarazteko. Beste alde batetik, bigarren interpretazio bat ere egin daiteke, autorearen hitzetan, «maula egiteko asmoari dagokionez, froga betekizunaren gaineko aipamen ezak berarekin ainzatesten du lege maulari buruzko espediente adierazlearen instrukzioan ez dela nahitaez egiaztatu behar maulazko borondaterik; hortaz, espediente horiek has daitezke tributuaren itzurpena gertatu denean, han da, emaitzak bakarrik agertarazi». Autoreak bigarren interpretazio horren alde egiten du ESEVERRI MARTINEZ, E., *op. cit.*, 29. or.

Kontrako iritzikoak dira, PEREZ DE AYALA, J.L.-PEREZ DE AYALA, M., *op. cit.*, 72. or.

[106] DIAZ-ARIAS ABOGADOS, *La Ley General Tributaria actualizada*, Gaceta Fiscal, Madril, 1995, 53. or.

[107] Lege maularen eragingabetasun horren oihartzuna hartu zuen legeari aurkeztutako 33 emendakinak. Talde Sozialistak aurkeztu zuen emendakin hori eta TLOren 24. artikuluko aranketa berria proposatu zuen.

Bestalde, FALCON Y TELLAK argitzen ditu eragingabetasun horren arrazoiak: batetik, lege maularen espedientea hasteak automatikoki baztertzen zuen zehapenak jartzea; bestetik, zergadunen asmoaren froga sarritan *probatio diabolica* bihurtzen zen. FALCON Y TELLA, R., *op. cit.*, 5-6. or.

Ia doktrinako autore gehienek[108] lege maularen kontrako burrukaren porrota nabarmentzen dute Administrazioak ere askotan lege maularen arautegia ekiditu zuen TLOren lehengo 24 2 artikuluak (egun aldatua dena) jasotzen zuen lege maularen eraentzak tributuen ikuskapen organoen jarduketa akastuna ekarri zuen, lehengo 25 artikuluak[109] (egun indargabetua ere) arautu zuen kalifikazio juridiko edo ekonomikoaren printzipioaren erabilerarekin batera Izan ere, norbanakoen artean burututako egintza eta negozioen kalifikazio ekonomikora jo zuen sistematikoki[110] Administrazioak, eta modu horretara ez zuen erabili lege maulako espedientea, nahiz eta ikertutako kasuren bat edo beste lege maularen esparrukoak izan, dudarik gabe Beste hitzetan esanda, kargaturiko egintzen interpretazio ekonomikoan oinarriturik, Administrazio tributarioaren organoek hurrengo ondorioa ezarri zuten egintza horiek zeharkako negozioen burupena ziren eta euren emaitza ekonomikoaren arabera kalifikatu behar ziren, egintza horien forma edozein dela bazter utziz Horrela, ez zuten egintza horien Zuzenbidearen araberako interpretazioa egiten, azken hori egin izan balute, seguruenik, lege maularen espedientea erabiltzera behartuko bailiokete, eta, dakigunez, zailtasun gehiago zekarren frogari edo tramiteei dagokienez

---

[108] ESEVERRI MARTINEZ, E., *op cit*., 26. or., PALAO TABOADA, C., *op cit*., 73 or

[109] Benetan bitxia da, alor honetan behintzat, Kataluniako Talde Parlamentarioak, lehengo 25 artikulua aldarazi eta 28 artikuluari bigarren lerroaldea erasteko 118 emendakina aurkeztean, erabili zuen justifikazioa Emendakin horretan zeharka, baina zalantzarik gabe, lege maula aipatzen da «Gainera, egungo 25 artikuluak erakusten duen anbiguotasunak ahalbideratu dio Administrazioari ekonomi ahalbidea berez agertarazten duten egitateak kargatzea eta, aldi berean, egitate honetaz tributu legeak egiten duen benetako tipifikazioa bazter uztea, zergadunaren segurtasunaren kaltetan» *GORTE OROKORRETAKO ALDIZKARI OFIZIALA*, Diputaduen Kongresua, V. Legegintzaldia, A Saila, 92-7 zenbakia, 1995eko martxoaren 15ekoa, 64 or

[110] Ikus daiteke EAAZk, sari bakarreko aseguruen gainean, 1991ko ekainaren 26an eman zuen ebazpena, beraren 5. kontutan hartuzkoan PEREZ ROYOk salatu du kalifikazio irizpidearen erabilera, emaitza jakin batzuk zergapetzeko erabiltzen denean, eduki ekonomikoaren arabera eta interesatuak aukeratu duten forma juridikoa baztertuz. Beste kasu batzuen artean, autoreak ikusten du erabilera oker hori sari bakarreko aseguruen kasuan PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Civitas, Madril, 4. arg., 1994, 92. or Iritzi berekoa da: NAVAS VAZQUEZ, R., *op cit*., 404–405 or

Lege maula TLOren 24. artikuluan arautzen da, arauketa horri 25/1995 Legeak, uztailaren 20koak, idazketa berria eman zion. Lege maula dagoela adierazteko, prozedura berezia burutu behar da; oraindik ez da arautu prozedura berri hori eta bitartean 30/1992 Legera, azaroaren 26kora, jo behar da, Herri Administrazioen Eraentza Juridiko eta Administrazio Prozedura Erkideari buruzko Legearen VI titulura bereziki[111] Doktrinako autore batzuen ustez, egun lege maularen espedientea tramitatzeko prozedura berezirik araututa ez dagoenez, ezin daiteke 24. artikulua aplikatu Bestalde, Gipuzkoako Foru Aldundiak, abenduaren 17ko 93/1996 Foru Dekretuan[112], arautu zuen lege maula adierazteko prozedura berezia. Beste horrenbeste, egin du Bizkaiko Foru Aldundiak maiatzaren 13ko 74/1997 Foru Dekretuaren[113] bitartez

4.1. ANTZEKO FIGURAK

Badira beste figura batzuk ere; eta doktrinak nolabaiteko zehaztasunez bereizten dituen arren[114], praktikan nahas-mahasean ageri dira. TLOren azken eraberriketak,

---

[111] Horrela uste dute hurrengo autoreek: MARTIN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C.–CASADO OLLERO, G.–TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 6. arg., 1995, 217. or. Aurka agertzen dira: CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 101. or.; PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, Madril, 6. arg., 1996, 98. or.; FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *QF*, 18 (1995) 9. or.

[112] GAO, 246. zk., 1996ko abenduaren 23koa.

[113] BAO, 101. zk., 1997ko maiatzaren 28koa.

[114] Oso erakusgarria izan daiteke DE CASTROk egin duen negozioen sailkapena eta mota bakoitzaren mugaketa. DE CASTRO BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madril, 1971 [Argitalpen faksimilarra, Civitas, Madril, 1991], 327–457. or.

1995ekoak, ahalegin txalogarria[115] egin du egoera horiek guztiak antolatu nahian. Figura horiek izaera eta kari ezberdina dutenez gero, tratamendu juridiko berezia beharko lukete, hau da, egoera ezberdin bakoitzaren gainean ondorio juridiko ezberdinak ezarri beharko lirateke. Arauketa berriak honako antolaketa azaltzen du: lege maulan buruturiko negozioei TLOren 24. artikulua, idazketa berrian, aplikatu behar zaie, egintza eta negozio simulatuak 25. artikuluak xedatzen duenaren menpe geratu behar dira, eta zeharkako negozio juridikoei dagokienez, 24. artikulua aplikatu ezin denerako, zabalik dago 28.2. artikuluaren aukera[116] (dakigunez, artikulu horrek tributua eskatzen du, Legeak definituriko egitatezko kasuaren izaera juridikoaren arabera). Ikus ditzagun, bada, figura horien arteko desberdintasunak.

Lege maula eta tributu betebeharraren ez-betetzea ez dira gauza bera. Ez-betetzean zerga egitatea gauzatu da, tributu betebeharra sortu da baina zergadunak ez du zergarik ordaindu. Lege maulan, aldiz, zerga egitatea ez da inoiz burutu, horren burupena saihestu egin da, tributu karga gutxiago duen beste zerga egitate bat burutu delako.

Lege maula eta simulazioa ez dira gauza bera[117], simulazioan itxura juridikoa erabiltzen baita alderdiek benetan nahi duten negozio ezkutatzeko. Simulazioa erabatekoa izan daiteke (negozio bat burutu delako itxura egiten da, baina errealitatean

---

[115] Alperreko ahalegina izan da, ESEVERRI MARTINEZen aburuz. Autore horrentzat, gauzak lehengo beste —gutxi gora-behera— daude orain, izan ere, Administrazio organoen jarduketen eragingarritasunak zehaztuko baitu egintza edo negozio bat figura jakin batean sartzea. ESEVERRI MARTINEZ, E., «Articulo 25», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 43–44. or.

[116] «TLOren 28.2. artikuluak aukera ematen die Administrazio organoei kasu auzigaia Legeak definitutako zerga egitatearen esparru objektiboan sartzeko eta, ondorioz, kalifikazioa interpretazioa baino lehen gauzatu behar da (kalifikatzea eta interpretatzea ez dira baliokideak). Manu hori modu ordeztailean erabili behar dugu, hau da, 24. artikuluak xedatzen duen lege maula dagoela ezin denean zehaztu, artikuluak ezartzen duen moduan». ESEVERRI MARTINEZ, E., «Articulo 24», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 27. or.

[117] Badago gai horri buruz arestiko liburu bat: ROSEMBUJ ERUDIMOVICH, T., *La simulacion y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madril, 1996.

ez da horrelakorik egin) eta kasu horretan negozioaren deuseztasuna gertatuko litzateke. Kode zibilaren 1.276. artikuluaren arabera; edo simulazioa erlatiboa izan daiteke (negozio bat burutu delako itxura egiten da, baina errealitatean beste negozio bat gauzatu da), azken horri aplikatzen zaio TLOren 25. artikulu berria[118]. Lege maula tributarioan, aldiz, egintza edo egitate batzuk burutzen dira eta emaitza jakin batzuk lortzen dira, normalean beste modu batera lortu beharko litzatekeen emaitzak, hain zuzen. Baina, lege maularen kasuan, ez dago inolako alderik itxurazko borondate eta benetako borondatearen artean, izan ere, alderdiek benetan nahi dutena egiten dute eta ez zerbait ezberdina. Doktrinaren ikuspegitik, figura bien arteko desberdintasuna oso argia den arren, praktikan zaila izaten da bereizketa hori egitea[119].

ROSEMBUJentzat[120], simulazio kasuetan arau zibilaren eta arau fiskalaren arteko neutralitatea txikiagoa da, izan ere, simulazioa frogatzea aldez aurreko eta behar-

---

[118] TLOren 25. art.: «Simulazioa gertatutako egintza edo negozioetan, kargapeko zerga egitatea alderdiek benetan egindakoa izango da, interesatuek erabilitako forma edo izendura juridikoak gora-behera».

Tributuen esparruan, 1995ko eraberriketara arte ez zegoen berariaz eta zuzen-zuzenean simulazioa aiatzen zuen manurik. Horrek ez du esan nahi legegile tributarioak ordura arte simulazioaren aurrean axolagabe gelditu dela, are gehiago fenomeno horrek esparru fiskalean duen garrantzi berezia kontutan izanik. Legegile tributarioak aurre egin dio arazoari modu ezberdinetan. Esaterako, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren arauketa osoaren oinarria da prezioaren kontzeptua baztertzea, prezioa simulatu baitaiteke, eta eskualdaketak duen *benetako balioaren* arabera ordaintzen da zerga. Tributu sisteman zehar barreiaturik dauden presuntzio eta fikzio gehienek ere helburu nagusi bat dute: subjektu pasiboek erabil ditzaketen simulazioak bertan behera uztea. Horrela gertatzen da, adibidez, PFEZn maileguak edo lan prestazioak kostubidezkoak direlako presuntzioarekin, edo Oinordetzaren gaineko Zergan jaunspenezko ondasuntzari, presuntzioen ondorioz, egiten zaizkion batuketekin. PÉREZ ROYO, F.–AGUALLO AVILÉS, A., *op. cit.*, 72. or.

[119] ESEVERRI MARTÍNEZen ustez, lege maularen eta negozio juridikoen simulazioaren (alderdiek euren benetako borondatea ezkutatzen dutenean) artean bereizteko aukera doktrinaren esparrutik haruntzago doa eta frogaren esparruan kokatzen da. Errealitatean kasu batzuen eta besteen arteko muga non dagoen ez dago argi, eta negozio bera burutzeak, inguruabarren arabera, maulara edo simulazioa eramango gintuzke. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Artículo 25», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 41. or.

Askoz zurrunagoa da FERREIRO LAPATZA, simulazio erlatiboa eta lege maulan buruturiko negozioa gauza bera direla esaten baitu. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria», *QF*, 17 (1995) 19. or.

[120] ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *op. cit.*, 63. or.

-beharrezko datua baita, egitateak kalifikatu ahal izateko eta arauekin lotzeko Simulazioaren existentzia simulazio zibilaren irizpideen arabera bakarrik froga daiteke, ez baitago inolako berezitasun tributariorik figura horretan.

Erabat ezkorrak ageri dira PONT MESTRES eta PONT CLEMENTE[121] simulazioa arautzen duen TLOren 25. artikuluaren idazketa berriaren hedadurari buruz hasteko, kritikatzen dute kalifikazio arau hori interpretazioari buruzko kapituluan sartu izana, hurrenik, arauketa hori alperrekoa dela uste dute dagoeneko Zuzenbide pribatuan oso araututa dagoen figura delako; azkenik, Administrazioak artikulu horren abusuzko erabilpenaren beldur dira, zergadunek erabil dezaketen zergak aurrezteko aukera zapuzteko. Euren hitzetan *munstro* bat sortu da. Beste aldetik, BANACLOCHEk[122] agerian utzi ditu idazketa berriaren hutsuneak; autoreak dioenez, manu horrek zehaztu beharko lituzke behar den simulazio maila, Administrazioaren arduren artean frogaren zama sartzea, espediente bereziaren beharra interesatuari entzuteko aukera, eta simulazio espedienteak lekarzkeen ondorioak, likidazio egintzari begira

Lege maula eta zeharkako negozioa ez dira gauza bera[123]. Zeharkako negozio juridikoaren bidez, alderdiek lortu nahi duten helburua ez da lortu ohi den helburua

---

[121] PONT MESTRES, M.–PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación: simulación», *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 34 or. Era berean, FALCON Y TELLAk ez du begi onez ikusten 25. artikulua (simulazioa arautzen duena), Administrazioak erabil baitezake artikulu hori lege maularen espedientea bazterrtzeko. FALCON Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC», *QF*, 17 (1995) 14 or.

[122] BANACLOCHE, J., *op. cit.*, 18 or.

[123] Lege maula eta zeharkako negozioen arteko bereizketa argitzeko, baita zeharkako negozioaren eta simulazioaren arteko bereizketa ere, erakusgarri izan daitezke, besteak beste, EAAZren 1988ko abenduaren 9ko ebazpena eta 1994ko martxoaren 9ko ebazpena. CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 86–91 or.

Ez da iritzi berekoa PEREZ ROYO: «Lege maula gauzatzeko erabili ohi den tresna da negozio juridikoaren teorian zeharkako negozio izena hartzen duena» PEREZ ROYO, F., *op. cit.*, 95 or.

Bere aldetik, ESEVERRI MARTINEZek nabarmen utzi nahi ditu zeharkako negozioen eta lege maulan buruturiko negozioen artean dauden harreman estu-estuak. ESEVERRI MARTINEZ, E., «Articulo 24», *La*

erabili duten negozio motarekin, izan ere, ez datoz bat erabili den bidea eta lortu nahi den helburua. Zeharkako negozio juridikoan ez da ezer ezkutatzen edo ez da ezelako itxurarik egiten, baina negozioaren kariak negozio beraren helburua gainditzen du, alderdien asmoari begira; hala ere, ez dago desproportzio handiegirik negozioaren kariaren eta buruturiko negozioaren helburuaren artean. Negozio mota horiek, orokorrean, lege maula gauzatzeko asmoarekin burutzen dira sarri, nahiz eta ez dira beti batera etorri behar[124].

Lege maula eta zergak aurrezteko aukera ez dira gauza bera[125]. Aurrezteko aukerak erabiltzen direnean, zergadunak tributu karga gutxien dakarren moduan dihardu. Lege maulatik bereizteko[126], zergak aurrezteko aukeran alderdiek ohikoak ez diren formak ezin dituzte erabili, bilatzen duten helburua lortzeko. Beraz, negozioak itxuratzeko izan daitezkeen bide juridikoez ezin da abusatu, hau da, ezin dituzte erabili ez-ohiko forma juridikoak, lortu nahi dituzten helburuei begira[127]. Tributu lege maularekin alderatuta,

---

reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 1995, de 20 de junio. Cedecs, Bartzelona, 1995, 31 or.

[124] SIMON ACOSTA, E., «Fraude de ley y economías de opción», *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madril, 1989, 107. or.

[125] FALCON Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *QF*, 18 (1995) 7–8 or.

Lege maula eta zergak aurrezteko aukeraren arteko bereizketa egiten lehenengoetarikoa izan zen LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madril, 1952, 61 or.

[126] MARTIN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C.–CASADO OLLERO, G.–TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 214–215 or.

[127] Horrela, Alemaniako Tributu Ordenantzako (*Reichsabgabenordnung*) 10. paragrafoaren bigarren lerroaldean, egun indargabeturik dagoena, lege maula dagoela ulertzeko hiru betekizun behar ziren: alderdiek bilatu nahi duten helburua ikusirik, ez-ohiko formak edo forma juridiko desegokiak aukeratzea; alderdiek lortu duten emaitza ekonomikoa eta bilaturiko helburuarekin bat datozen forma juridikoen arabera jardun izan balute lortuko zuketen emaitza ekonomikoa funtsean berdinak izatea; eta, hirugarrenik, horren guztiaren ondorioz onura ekonomikoak lortzea, bai zergak ordaintzeko beharrik ez dagoelako, bai zerga gutxiago ordaintzen delako.

42 artikuluak, Alemaniako indarreango Tributu Ordenantzan lehengo 10. paragrafoaren ordezkoak, xedatzen du tributu legea ezin dela saihestu Zuzenbideak eskaintzen dituen itxuraketa juridikoak burutzeko aukeraz abusatuz. Abusatuz gero, tributu kreditua sortzen da egitate ekonomikoei dagokien itxuraketa juridikoaren arabera sortuko litzatekeen bezala.

zergak aurrezteko aukera, edo plangintza fiskala, erabat zilegia, legezkoa eta legebidezkoa[128] da, izan ere, zergadunak eskubidea baitu bere negozioak berari merkeen dagokion moduan antolatzeko

4.2. TRIBUTU LEGE MAULARI AURRE EGITEKO BIDEAK

Bide bat baino gehiago erabili izan da. Alde batetik, interpretazio funtzionalaren teoria erabili izan da. Administrazioak berak erabili du teoria hori TLOren lehengo 25 artikuluaren interpretazioa behartuz[129]. Kapitulu honen hasieran ikusi genituen teoria horren erabilerak dakartzan ondorio negatiboak: ziurtasun juridikoaren eza. Zuzenbidearen sormen askea.

Espainiako legegileak bigarren bide bat erabili zuen TLOren lehengo 24. artikuluan oinarriturik, artikulu horrek lege maulari aurre egiteko analogiaren aparteko aplikazioa xedatzen baitzuen. Doktrinak berehala kritikatu eta arbuiatu zuen Tributu Lege Orokorrak ahalbideratzen zuen aukera hori, 1995ean eraldatu den arte kritikatua izan da artikulu horren idazketa[130]. Izatez, lege maulari aurka egitean, ez da analogiarik

---

[128] CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 98. or. Ikusi ere EAAZren 1986ko ekainaren 4ko ebazpena.

[129] PONT MESTRES, M.–PONT CLEMENTE, J.F., «Hecho imponible», *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 42. or.

[130] «Argi zegoen, eta doktrinak behin baino gehiagotan agerian utzi zuenez, analogia ez zen ondorio hori lortzeko tresnarik egokiena, ezta 25. artikuluak xedatzen duen kalifikazio araua ere, egun 28. artikuluko bigarren lerroaldean kokatu izan dena» ARIAS ABELLAN, M.D., *op. cit.*, 22. or.

Era berean, PEÑA ALONSO eta CORCUERA TORRESen iritzia oso kritikoa da, nahiz eta autore horiek ez dute oinarrizko aldarazpenik somatu aurreko egoerari begira: PEÑA ALONSO, J.L.–CORCUERA TORRES, A., *op. cit.*, 11. or. Ez du aldaketarik ikusten ere, FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC», *QF*, 17 (1995) 5. or.

aplikatzen, ezpada kasuari aplikatzen zaio kasua benetan arautzen duen manua (maula egin zaion legea), norbanakoak babesteko erabili duen araua aplikatu beharrean (babesgarri erabili den legea).

Hirugarren bidea izango litzateke: erabili den egintza edo negozioa berariaz Zuzenbidearen tipoaren barnean sartzea eta alboratu nahi izan den arauaren menpe jartzea. Azken teknika hori[131] da ziurtasun juridikoarekin hobeto egokitzen dena, baina baditu desabantail latzak ere, hala nola, legegilea beti dabilelako iruzurtiekiko urrats bat atzetik eta tipoaren barruan sartzen dituelako maulazkoak ez diren kasuak ere. Espainiako legegileak sarri erabili du bide hori lege maulari aurre egiteko[132]. Gainera, xedapen berezi horiek ugaritzeak ekarri du edo bultzatu du legeria fiskala gero eta konplexuagoa eta ulergaitzagoa izatea[133].

Gaur egun, Espainiako legegileak, aurreko bideaz gain, lege maula debekatzen duten klausula orokorrak erabiltzen ditu; egia esan, debekatu baino gehiago, legegileak ez ditu kontutan hartzen alderdiek erabili dituzten abusuzko formak. Horrela, TLOren 24. artikuluan, lege maulari aurre egiten zaio saihestu nahi izan den araua aplikatuz, inolako

---

[131] «Lege presuntzio absolutuak jarduteko esparrurik egokiena da frogaren teoriarena. Horiaz, ez da harritzekoa tresna tekniko horren erabileraren punturik gorena izatea tributu lege maulari aurre egiteko unea, izan ere, ikusi dugunez, hasiera hasieratik lege maularen aurkako burrukaren arazorik gogorrenetarikoa izan da lege maulan buruturiko jokabideak frogatzea eta identifikatzea... lege presuntzioa eta Zuzenbidearen fikzioa elkarren osagarri izan daitezke lege maulari aurre egiteko tresna gisa, are gehiago bakar-bakarrik tresna bi horiek batera erabilita legegile fiskalak konpondu ahal izango du gaur egun lege maulak dakartzan arazo larriak». PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ GARCÍA, E., *op. cit.*, 333-334. or.

[132] Pentsa dezagun Baloreen Merkatuari buruzko Legearen 108. artikuluan (egun Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Testu bateginean eta Araudian sartu da). Bertan ondasun higiezinen eskualdaketarekin parekatzen da sozietate jakin batzuen akzioak saltzea, sozietatearen aktiboa ondasun higiezinez, gehienbat, osaturik badago. Egoera bera gertatzen da ere, Onordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko 29/1987 Legearen, abenduaren 18koaren, 30. artikuluarekin; kasu horretan, dohaitza bakar batean batzen dira dohaintza-emaile eta dohaintza-hartzaile beraren artean hiru urteko epean zehar egin diren ondoz ondoko dohaintzak.

[133] PÉREZ ROYO, F.-AGUALLO AVILÉS, A., *op. cit.*, 49. or.

zehapen barik eta berandutza interesak ahaztu gabe. PEREZ ROYOk[134] eragiketa horri *birkalifikazio* deritzo. Autore horrek adierazi duenez, izaera juridikoaren araberako kalifikazioa baztertzen da (tributuak saihesteko helburuarekin forma juridikoez abusatu dela uste delako) eta tributupean jartzen da, saihestu nahi izan den arauaren egitatezko kasuan kabituko balitz *bezala*. Nolanahi den ere, lege maularen espedienteak salbuespeneko neurria behar du izan, tributuen saihesketa ekiditzeko bestelako erremediorik ez denean[135].

[134] PEREZ ROYO, F., *op. cit.*, 99. or.

[135] EAAZren 1991ko irailaren 26ko ebazpena [MARTINEZ LAFUENTEk aztertu du ebazpen hori «Comentario jurisprudencial», *Impuestos*, I (1992) 597. or.]. Iritzi berekoa da FALCON Y TELLA, R., *op. cit.*, 14. or.

II. KAPITULUA

EUSKAL HERRIKO FORU ZUZENBIDE ZIBILA: ZENBAIT ERAKUNDEREN IZAERA JURIDIKOA

0. SARRERA

Aurreko kapituluan arau zibilen eta arau fiskalen arteko harremanak aztertu ditut, azterketa horren ondorioz, hobeto uler daiteke zergen arloak dùen garrantzia erakunde juridikoak ikuspuntu zibiletik edo pribatutik itxuratzean, hobeto balora daiteke arlo fiskalaren zeresana. Azaldu dudan bezala, gaur egun Espainiako doktrinaren autore gehienek[1] Zuzenbide fiskalaren autonomiari eusten diote, autonomia horren bidez legegile fiskalak erakunde juridikoak kalifika baititzake egokien deritzon moduan. Jarrera horren alde ere, garrantzi handiko euskarri bat dago Konstituzio Auzitegiaren jurisprudentzian[2]. Edozein modutan ere, autoreen aburuz, komenigarria izango litzateke arau fiskalak eta arau zibilak edo pribatuak terminologia bera erabiltzea, baita antzeko kalifikazioak ere, hori ahal izanez gero. Hau da, ez dirudi oso egokia, arau fiskalak duen autonomia erabilita, sistema juridiko berri bat sortzea; ez da zentzuzkoa lege fiskalak arautu nahi duen (eta, azken finean, kargatu nahi duen) errealitatea eta aurretiaz sortuta dagoen errealitate juridikoa bat ez etortzea.

Bestalde, tributu arauen interpretazio, analogia eta lege maulari buruzko erregelak ere aztertu ditut eta dagokien neurrian kokatu ditut. Azterketa horrek balio izango du

---

[1] Guztien ordez, SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 1962, I. lib., 40–41. or.

[2] Otsailaren 20ko 45/1989 KAE, 6. oinarri juridikoa.

tesi honen hurrengo kapituluetan Gainetik aztertuz gero, badirudi gai hori ez dela lehen mailakoa edo, behintzat, bere garrantzia oso zeharkakoa dela, hots, ez duela Euskal Herriko foru zuzenbide zibila eta horren fiskalitatearekin zuzeneko erlaziorik Harreman horietan sakonduz gero, ordea, horrela ez dela konturatzen gara, lege fiskalek foru berezitasunak arautzen ez dituztenez, Administrazioak beste erakunde zibil batzuentzat pentsatutako arau fiskalak aplikatzen ditu Zuzenbide erkidearentzat (batik bat Kode zibilarentzat) sortu diren arau fiskalen aplikazioa zabaltzen du Administrazioak, baina ez da konturatzen foru erakunde zibilak beste sistema batekoak direla eta, zenbaitetan, foru sistema eta Kodearena elkarren aurkakoak[1] izan ohi direla Beste hitz batzuetan esateko, arlo fiskalean interpretazio hedagarria eta analogia egunero erabiltzen dira Foru zuzenbideko erakundeak arautzeko

Aurreko bi lerroaldeetan eman ditudan azalpenek bultzatu naute Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren oinarrizko kontzeptuak zabalago aztertzera, dena den, ezin dut Zuzenbide horren azterketa sakona egin, tesi honen gaitik urrunduko nintzatekeelako eta berez, tesi bat baino gehiago egiteko ematen duelako Edozein modutan, gainetik bada ere, Zuzenbide fiskalak begibistan duen eta kargatu nahi duen errealitate zibil horren zertzelada nagusiak ezagutu behar ditugu Lege fiskalak arautu behar duen errealitate zibila ez ezagutzeak arauketa bidegabeak eta desberdintasun egoerak sortaraz ditzake Berdintasunaren izenean, lege fiskalak modu ezberdinean arautu behar ditu desberdinak diren egoerak, Zuzenbide fiskalak errealitate juridikoak bere kabuz kalifikatzeko duen

---

[1] Testamentuaren kontzeptua bera ezberdina da sistema batean eta beste sisteman Kode zibilaren 667 artikuluaren arabera, testamentua egintza bat da, horren bidez, pertsona batek, bera hil osterako, bere ondasun guztien edo ondasun batzuen gain xedatzen du Euskal Herriko foru zuzenbide zibilean testamentura bil daitezke ondasunak nkitzen ez dituzten xedapenak ere, esaterako, familia izaerako arazoak Testamentuaren bitartez ere, testamentua egiteko ahalordea eskuordetu daiteke, ondasunen gaineko xedapen zehatzik gabe. Euskal Herriko zuzenbide zibilean, ezin dira aplikatu Kode zibilarentzat testamentu guztietan oinarrizkoak diren ezaugarri batzuk Foru legeak ermandadeko testamentua onartzen du eta komisarioa izendatzeko aukera ematen du, testamentugilea hil ondoren komisario horrek testamentuzko xedapenak eman ditzan Kode zibilarentzat testamentua bere-berezko egintza denez, ermandadeko testamentua (669 art.) eta komisario bidezko testamentua debekatzen ditu (670 art.)

autonomiari kalterik egin gabe, noski. Hala ere, nire ustez, legeria fiskalak ez baditu arautu Foru zuzenbideko berezitasunak, ez da kalifikatzeko duen autonomia hori nahita erabili duelako, alderantziz, legegilearen ez-egite baten aurrean geundeke edo, larriagoa izango litzatekeena, legegile fiskalak ez du ezagutzen Foru zuzenbide zibileko arau zehatza[4]. Ildo horretatik, Foru zuzenbide zibileko arau gehienak eraberritu dira laurogeita hamarreko hamarkadan[5], eta badirudi legegile fiskala ez dela horretaz ohartu, esaterako, Ohordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Foru Arau arabarrean[6], orain dik 1959ko Foru Bilduma duela hizpide.

Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren deskribapena egin behar dut. Zuzenbide hori aplikatzen eta egokitzen hartzaizkio arau fiskal zehatzak. Ez dut, noski ere, azterketa sakon bat egingo, ez dut foru erakundeen bilakaera historikoa ikertuko, azken lau mendeotan gertatu dena azaltzeko. Bakar-bakarrik, hurreratu nahi dut askotan irakurleari urruna gertatzen zaion errealitatea, ondo ezagutzen ez duelako edo bizi izan ez duelako. Zenbaitetan, irakurleak uste du foru errealitatea ezagutzen duela, baina beste sistema zibil bateko (Kode zibileko) betaurrekoekin begiratzen dio eta ez da konturatzen sistema bi horiek batzuetan elkarren kontrakoak direla. Zalantza eta gaizki ulertu horiek argitzea da, beraz, kapitulu honen helburua.

Aztertu behar ditut, batik bat, trafiko juridikoan gatazka fiskal gehienak sortarazten duten arloak. Aztertu ere, gehienbat, aztertu behar ditut ondasunen eskualdeketak,

[4] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Nota justificativa del analisis de la vertiente tributaria de las instituciones reguladas por la Compilacion del Derecho civil de Aragon», *Comentarios a la Compilacion del Derecho civil de Aragon*, Diputacion General de Aragón, Zaragoza, 1988, I. lib., J.L. LACRUZEK zuzendua, 91-92. or.

[5] Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legea, uztailaren 1ekoa. Katalunako Zuzenbide zibileko herriotzaren ziozko Ohordetzei buruzko Kodea, 40/1991 Legea, abenduaren 30ekoa. Balearretako Zuzenbidearen Bilduma, 79/1990 Dekretu Legegileak jasotzen duen testu bategina, irailaren 6koa. Galizako Zuzenbide zibilari buruzko 4/1995 Legea, martxoaren 24koa.

[6] Arabako apirilaren 24ko 25/1989 Foru Arauaren 30. artikulua.

horiek Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari (ODZ) eta Ondare Eskualdaketen gaineko Zergari dagozkie Ondasunen titulartasuna ere jorratu behar dut, hala nola, ezkontzako ondasun eraentzak eragiten duen titulartasuna eta, alarguna jaraunspenaren komisarioa denean eta boterea egikaritu arte, hildakoaren ondasunen titulartasuna Kasu bietan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari (PFEZ) eta Ondarearen gaineko Zergari (OZ) dagokie, batik bat

Foru zuzenbidearen azaleko azterketaren gain, sakonago jorratu behar ditut hiru foru erakunde zibilak, hiru horiek Kode zibilaren erakundeekiko, neurri handi batean, ezberdinak dira eta, zenbait arlotan, elkarren kontrakoak Horregatik, erakunde horien kontzeptua eta norainokoa argitu behar ditut Ezin zaizkie aplikatu Zuzenbide erkideko erakundeei aplikatzen zaizkien konponbide fiskalak alde batetik, esan dudanez, foru erakundeak ez direlako Zuzenbide erkideko erakundeen antzekoak, edo antzekoak badirudite ere, ez direlako benetako antzekotasunak, itxurazkoak baizik, eta beste alde batetik, tesiaren aurreko kapituluan ikusi dugun bezala, arau interpretatzaileen mugak haustea lekarkeelako Era berean, analogia ere ezin da aplikatu, arau zibil erkideak eta foru arau zibilak ez dutelako *ratio* berbera Hiru erakunde horiek dira testamentu boterea, oinordetza itunak eta foru komunikazioa, ezkontzaren ondasun eraentza

1. IKUSPEGI OROKORRA

Hiru erakunde zehatz horien azterketari ekin orduko, argitu behar dugu Kode zibilaren sistemak eta Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren sistemak oinarri ezberdina dutela, hori dela eta, zenbait erakundek euren artean oso ezberdinak dira, eta gerta daiteke zenbait arlotan elkarren aurkakoak izatea Horregatik, ezin ditugu Kode zibilaren eskemak erabili Foru zuzenbidea ulertu ahal izateko Planteamentu hori errotik da ustela,

alperrekoa, antolamendu edo sisteman bien artean alde handia dagoelako, adibidez, Kode zibilaren sistemak jabetzaren kontzeptu liberal eta banakakoa bereganatzen duen artean. Foru zuzenbideak, familia tronkalaren inguruan, jabetzaren kontzeptu kolektiboa du oinarri

Euskal Herriko foru zuzenbidea herriaren zuzenbidea da, herriaren gogoan sustraiturik dagoena eta herriak bizitzeko eta sentitzeko duen modu bereziari egokituta dagoena[7] Euskal Herriko foru zuzenbideak eraendu izan du egun Euskal Autonomia Erkidegoa osotzen duten herrialdeetan, hobeto ulertzeko, ordea, kontutan hartu behar da Euskadik, Gaztelan sartu aurretik eta ondoren ere zenbait mendetan zehar, hiru zati zituen Gipuzkoa, Araba eta Bizkaia, eta bakoitzak bere erakundeak eratu zituen Egun, Euskal Autonomia Erkidegoan legeria zibil zehaztua duten bi lurralde daude Bizkaia eta Aiara[8], lurralde horietako arau zibilak eraldatu berri ditu Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari buruzko 3/1992 Legeak, uztailaren batekoak[9] Gipuzkoak[10], bere aldetik, ez du

---

[7] CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib., 1–2. or

Foruaren azken eraldaketak baserritarren mundua jorratu arren, hurretako arazoak ere arautu izan ditu. URRUTIA BADIOLA zehatz adierazi duenez, «Ondorioz, Foru Lege berri honen filosofia bikoitza izan da: lehenez, baserria eta baserritarrei eskaintzea, eraberritu eta birmoldatua, betidanik izan duena eta era berean, lehendik aplikagarri izan den giro urbanoetan tresna berbera erabilgarria izateko modua tajutzea» URRUTIA BADIOLA, A., «Bizkaiko Foruia, baserritarra ez ote?», *Karmel*, 204 (1993), 58. or

[8] Eraldaketaren helburu nagusiak URIARTE ZULUETAren aldeko iritzia jaso du. Arabako Foruari dagokionez: Nolanahi den ere, autore horrek aranketa berriaren zenbait alor kritikatzen du: oso zehatza dela, agian, zehatzegia puntu batzuetan, teknizismo berriak sartu direla eta ulerkortasunaren kaltetan direla, Kode zibilaren aranketara larregi lerratzen dela, eta bilar-etzi arazoak ekar ditzakeela Kodearen eraldaketak URIARTE ZULUETA, M.M., «El Fuero de Ayala», *Derecho Civil Foral Vasco*, Ensko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botereareen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 241. or

[9] Lege hau aldarrikatzean, euskal legegileak egineratu nahi izan du antzinako Foru zuzenbide zibila, zeregin horretan euskal gizartea errespetatu du bi bideetatik: erakunde mattatuenak gorde izan ditu eta herritarrek erabiltzen ez dituztenak ez ditu berriro ezarri TAPIA PARREÑO, J.J., «Notas sobre la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Parlamento Vasco del Derecho Foral del País Vasco», *La Ley*, 1 de febrero de 1994, 3.447 (1994), 1. or

[10] Gipuzkoako zuzenbide zibilean hobeto sakondu ahal izateko, zalantzarik gabe hurrengo liburua aztertu behar da: NAVAJAS LAPORTE, A., *La ordenación consuetudinaria del caserío en Guipuzcoa*, Sociedad Guipuzcoana de Ediciones y Publicaciones, Donostia, 1975.

inoiz bere arau zibilen testu idatzirik izan, bakarrik daude ohiturazko arauak[11], baina arau horien oinarria eta beste bi lurraldeetako arauen oinarria berdinak dira. Arabak antzinatik galdu zituen bere ohitura eta usadioak arlo zibalari dagokionez, 1332 urtean hain zuzen

1.1. UZTAILAREN 1EKO 3/1992 LEGEA, EUSKAL HERRIKO FORU ZUZENBIDE ZIBILARI BURUZKOA

Lege berria[12] Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren historian lorpen handia[13] da. Lege hori izan da lehenengo aldia, demokrazia bizi garenetik, gure Zuzenbidea sakonean aldarazi dena. Aldarazpen horretan aldi berean atzera begiratzen diogu, iraganetik

---

Era berean, autore beraren beste idazlan batzuk ere kontsultatu dantzeke: *I Jornada de Derecho Privado Vasco, homenaje a Alvaro Navajas Laporte*, Eusko Ikaskuntza *Cuadernos de Seccion de Derecho*, 8 (1993).

[11] Euskal Herriko zuzenbide zibilaren ikerleek behintzat ahobatez onartzen dute Gipuzkoan iraun dutela ohitura juridiko batzuek, azken mendeetan zehar. Ohitura horiek baserria edo familiaren ondarea antolatu eta eskualdatu nahi zuten oso-osorik, baina helburu horiek ezkutatu behar izan dituzte eta Zuzenbide zibil erkideko tresnak erabili izan dituzte asmoak egia bihurtzeko (batik bat ezkontza itunak, testamentuak, ondasunen salmenta simulatuak). TAPIA PARREÑO, J.J., «Ambito de aplicacion territorial y personal del Derecho Civil Vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 78 or.

[12] Gure aburuz, euskal legegileak, oinarrian, bere buruari ezarri zion erronka gainditu du. Jurista eta adituen batzordea eratu zuen Bizkaiko Zuzenbide bizia berritu eta eguneratzeko, ez bantzen egokia euskal gizartearen egungo ingurunabarrak aintzat hartuta. Esangura horretan, 1959ko Bildumak jaso zituen zenbait osagai ezabatu dira arauketa berrian, osagai horiek zaharkiturik gelditu dira eta bihurriak zirelu Zuzenbidea artez aplikatzeko, bestalde, euskal Zuzenbidearen osagarri izan diren erakunde batzuk berriro ezarri dira.

Atariko Titulua gehitu egin da, 1959ko Bildumarekin alderatuz. Titulu horren ezarrian, ohiturak berebiziko garrantzia hartu du, Bizkaia eta Araban beti izan duena, aldi berean. Zuzenbidearen iturrien artean Zuzenbidearen printzipio orokorrak jaso dira. Modu horretara, Zuzenbide zibil erkidea joko/ kanpo geratu da. Foruak ezarritako erakundeak interpretatu eta aplikatzean. TAPIA PARREÑO, J.J., «Notas sobre la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Parlamento Vasco del Derecho Foral del Pais Vasco», *La Ley*, 1 de febrero de 1994, 3.447 (1994), 6 or.

[13] URRUTIA BADIOLA, A., «Ámbito territorial y personal de aplicación del Fuero Civil de Bizkaia. La troncalidad y sus efectos en las enajenaciones inter vivos de los bienes troncales. la saca foral», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 64 or.

datorkiguna jasoz, eta etorkizunerako postura egiten dugu lurralde osorako Zuzenbide bakarra eratzeko, gizarteak hala eskatzen badu; horretarako, Foru zuzenbidearen erakundeak modu sistematikoan garatu eta gizartearen errealitate berrietara egokitu beharko lirateke. Hortaz, Legea berez ez da lortu nahi den helburua, ezpada Euskal foru zuzenbidearen geroko garapenaren oinarria.

URRUTIA BADIOLAren[14] aburuz, 3/1992 Legearen idazleak bultzatu dituen filosofia nagusia hurrengo bi ideietara bil daiteke: lehen ideia, foru erakundeek nahitaez behar zuten egokitzea gauzatzea, egungo errealitate juridiko eta sozial berriei aurre egin ahal izateko; eta bigarren ideia, euskarri bat, jarduteko oinarri bat sortzea, Bizkaiko foru zuzenbide zibilak horrela etorkizun pozgarri batean murgiltzeko aukera izan dezan. Urteetan eta mendeetan zehar Bizkaiko foruak jasan duen egoera latza albo batera utzi nahi izan da. Horretarako, Euskadin indarrean dauden errealitate juridiko berri bik, 1978ko Konstituzioak eta Gernikako Estatutuak, aukera berriak eskaintzen dizkiote foru zaharrari.

Batzordearen aburuz, Bizkaian indarrean diren bi legeriak hurreratzeko ahalegina egin behar zen, eta asmo hori egia bihurtzeko, bi bide hautatu ziren: bide batetik, legeria erkidearen eta foru legeriaren arteko aldea txikitu egin zuten erabaki ezberdinen bidez, hala nola, aurrekoen senipartea murriztu zuten (56. art.), alargunaren senipartea arautu zuten Kode zibilaren eredua hartuta (58. art.), gauza bera *abintestato* oinordetzari dagokionez (69 etik 72.era bitarteko artikuluak) eta saka eskubidea landa lurretan bakarrik erabiltzeko aukera eman zuten (114. art.), etab.

Bigarren bidetik, hirietako auzotarrei aplikatzen zaien Zuzenbide erkidea hurbildu zuten foru sistemetara. Asmo horretan ez zuten Forua osorik eta bat-batean hirietan

[14] URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 35. or.

aplikatu nahi izan, ezpada erakunde jakin batzuk[15] aplikatzea pentsatu zuten. Foru zuzenbidearen lurralde esparrua zehazteko Euskal Autonomi Erkidegoak duen eskumena erabiliz

1.2. LURRALDE ETA PERTSONA APLIKAZIO ESPARRUA, BIZKAIAN

Euskal Herriko zuzenbide zibila, batik bat Bizkaiko zuzenbide zibila, beste lurraldeetako zuzenbidetik ezberdina da ezaugarri deigarri batengatik legeria zibil bat baino gehiago[16] daude, aldi berean aplikatzen dira lurraldeko leku desberdinetan Egoera gatazkatsu hori gainditu beharko litzateke[17] Lurralde esparruari dagokionez, 1959ko Bildumak nahasmena erakarri zuen, pertsona bat forudun edo forugabea zela zehaztea sarritan oso zaila bihurtu baitzuen Lege berriak arazo handi hori konpondu nahi izan du, arau jakin batzuk ezarrita, eta hori lortu duela esan dezakegu, lurralde aplikazio eremua zehazten duelako behin-betiko irizpide egonkorra erabilita[18] Arauketa berrian, beraz,

---

[15] Ez zirudien oso bidezkoa eskribideak murrizten duten edota aginduzko izaera duten erakundeak hirietara hedatzea, erakunde horiek karga handia izango zirelakoan, tronkalitatea kasu Kontrara, egoki iritzi zitzaion askatasunaren gehiketa dakarten erakunde batzuk (eta Kode zibilak debekatzen duen askatasuna) hirietan aplikatzea, erakundeek ez dutelako inolako beharkizunik ezartzen Asmo horrekin Legearen 13 artikulua idatzi zen, horren bitartez hirietako auzotarrek ermandadeko eta komisario bidezko testamentua egilets ditzakete. CELAYA IBARRA, A., «La vecindad civil en Vizcaya», *Estudios de Deusto*, 42/2 (1994), 101 or

[16] URRUTIA BADIOLAk argi ikusi duenez, 3/1992 Legea aldarrikatu ondoren, Bizkaiko foru legeriak Bizkaiko Lurralde Historikoaren legeria orokorra izateko joera du eta Kode zibila salbuespeneko arau bihurtu da URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 39 or

[17] Bizkaian errekak, kaleak edota errepideak banantzen ditu bizkaitar forugabeak eta forudunak Egoera horrek gatazkak eragiten ditu, eta gainditu nahi da, nola ez? CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA Madril, 1997, XXVI lib., 19 or.

[18] Lege berriak Bizkaiko lurr forugabeetako udalak behartu zituen, hirien lurralde forugabea zehaztera, horretarako hiru hilabeteetako epea zuten. Legearen argitaratze datatik hasita Horrela, jatorrizko hirigunearen lurrak eta hirilur bezala sailkatuta egon daitezen alboko lurrek zehazten duen planoa egin behar zuten, ordutik aurrera, hirigintza planen geroko aldarazpenek ez dute lurralde

lurralde esparrua ez da aldatzen hamabi hiriak edota Forua inoiz eraendu ez duen Urduña eta Bilboko ziutateak handitzen direnean. Halaber, 10 artikuluak hirien udal mugarte osoan foru legeria aplikatzeko aukera ematen du

Arlo zibilari dagokionez, Bizkaiak bi zati ditu, zati bakoitza lege ezberdinaren menpe dagoela Lur laua edo zati foruduna (Bizkaiko foruaren menpekoa) eta hiriak[19] edo zati forugabea (Kode zibilpekoa) Foruak eraentzen du Lur Laueko elizateetan, hirietan, aldiz, Kode zibila da nagusi Baieztapen horri ñabardurak egin behar zaizkio, lur forugabean ere, zenbait erakunderi begira, Forua aplikagarri baita Horrez gain, hirietako udal mugarte osoa ez dago Zuzenbide erkidearen menpe, Kode zibilaren menpe daude. Legea indarrean jartzean, indarreko hirigintza plangintzaren arabera jatorrizko hirigunea eta hirilur bezala sailkatuta izan diren alboko lurrak (7 art)

Lurralde esparruan bi legeria aldi berean aplikatu izan dira Erdi Arotik hona eta Lurralde Historikoaren sorrerarekin uztartzen dira Lege bikoiztasunak izan du isla pertsona esparruan ere[20] Bizkaian hiriak sortu eta gero, frogatu izan da elizateetan usadio eta ohitura zaharren arabera eraentzen zirela, hau da, Zuzenbide erkidea hirien

---

forugabean aldaketarik emkarriko (Xedapen erantsia) Bizkaiko Batzar Nagusiek, 1994ko martzaren 4ko erabakian, hirien planoak onetsi zituzten, lurralde forugabea behin-betiko zehaztuz

[19] EHFZZLren 6 art «Lur Lana deritzo Bizkaiko Lurralde osoari, Balmaseda, Bermeo, Durango, Ermua, Gernika-Lumo, Lanestosa, Lekeitio, Markina-Xemein, Ondarroa, Otxandio, Portugalete eta Plentzia hirietako eta Urduña ziutateko alde forugabea eta Bilboko gaurregungo udal mugarte osoa kanpoan utzita

Kanpoan utzitako lurraldean legeria zibil orokorra izango da ezargarri. Foru hau ezargarri den guztietan izan ezik».

[20] Lege bikoiztasun horrek, lurraldeari eta pertsonei begira, arazoak maiz sortarazi ditu, esaterako, bizkaitar berari bi lege zibil ezberdin aplikatzen zaizkionean: foru legea, bere ezkontzaren ondasunen eraentzari, eta lege erkidea, bere oinordetza lege bezala, edo alderantziz. Beste hitzetan esateko, bizkaitar foruduna ezkontzen denean, ondasunen foru komunikazioaren eraentza aplikatzen zaio, eraentza ordeztaile gisa; hala ere, bizkaitar hori etxez aldatzen bada eta lur forugabean bizi bada handik aurrera, bizkaitar horren oinordetza Kode zibilaren arabera antolatu behar da Sistema horrek gatazka eta nahasteak sortarazten ditu lege zibilen artean Gatazka horiei gehitu behar diegu Espainian dauden legeria fiskal ezberdinak (lege fiskalen loturagune nagusia ohiko egoiliartasuna da), hurrengo kapituluetan ikusiko dugunez.

lurraldean bakarrik erabili izan zela Are gehiago, pentsa daiteke Zuzenbide erkidea ez zela inoiz aplikatu hirietako gunetik edo harresiz inguraturiko lurretatik kanpo. JADOK[21] esaten duen bezala

Bizkaiko foruak Laudio eta Aramaioko (Araba) udal mugarte osoetan eraentzen du ere, lurralde esparruaren zehazteari buruzko manuak izan ezik (horiek Bizkaian bakarrik aplikatzen baitira)

Bizkaitarrak, hots, Bizkaiko auzotartasun zibila duten pertsonak, bi motakoak izan daitezke[22]. Foru zuzenbideari begiratuta bizkaitar forudunak (Lur laueko auzotartasuna dutenak) eta bizkaitar forugabeak (hirietako auzotartasuna dutenak) Hortaz, Bizkaiko auzotar guztiak bizkaitarrak dira, euren auzotartasun zibila zaintzen badute, baina bizkaitar guztiak ez dira bizkaitar forudun, ezpada lur forudunean auzotartasun zibila dutenak bakar-bakarrik Bizkaitar forudunak, arlo zibilean behintzat, zuzen-zuzenean lotuta daude uztailaren 1eko 3/1992 Legearen arauekin, hori baita euren oinordetzaren eta ezkontzaren lege zibila

Bizkaitar forugabeak, printzipioz, Kode zibila menpean dira, familia eta pertsona harreman guztietan Hala ere, lurraldetasun tronkalaren printzipiotik datorren tradizioan oinarrituta, forugabeak Foruaren menpean dira ere, Lur Lauan dituzten ondasunei begira Berezitasun horren landara, 3/1992 Lege berriak *status* juridiko berezia[23] gehitu du

---

[21] JADO Y VENTADES, R., *Derecho Civil de Vizcaya*. Casa de Misericordia. Bilbo. 1900 Bigarren argitaraldia, handitua eta Bizkaiko eta Arabako Batzorde Bereziak idatzi zuen Kode zibilaren Eraskin Proiektuarekin erkatua. Casa de Misericordia. Bilbo. 1923. 14 or

[22] Ondorio hori atera daiteke 1526 Foru Bermaren XX tituluko 15 legea interpretatzean

[23] URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 44–46 or

Badaude arauketa hori bidezkotzen duten arrazoiak Orain tsuko 11/1990 Legeak, urriaren 15ekoak, aldatzi du Kode zibilaren 14 artikuluko 4. puntua Eraldaketa horren aurretik, emakume ezkonduari senarraren auzotartasun zibila eratxikitzen zitzaion, egun, ordea, ezkontideen auzotartasuna ez da aldatzen ezkontzen direnean Horrek arazo larriak ekar ditzake, ezkontza baten barruan auzotartasun bat baino gehiago egon daitezkeelako, ezkontide batek ez badu bestearen auzotartasuna aukeratzen taukera

hirietako bizkaitarrentzat eta *status* horrek ez du tronkalitatean oinarri bakarra, horiek horrela, bizkaitar forugabeak ermandadeko testamentuak eta komisario bidezko testamentuak egiletsi ditzake, nahiz eta Kode zibilak aukera horiek debekatu, eta abar Hirietako bizkaitarrari lehendabizi aplikatzen zaion lege zibila Kode zibila da, alabaina, 3/1992 Legeak bizkaitar horren pertsona esparrua ere arautzen du, batik bat horren oinordetza arloa ukituz Modu horretara, hirietako bizkaitarrak tronkalitatea errespetatu behar du (23 art), ermandadeko testamentua erabiltzeko aukera dauka, baita testamentu boterea egilestekoa ere, Kode zibilak testamentu mota biak debekatu arren (13 art), oinordekoa izenda dezake ondasun tronkaletan, gainerako senipartedunak ondasun horietatik baztertuz (25 art), tronkalitatearen erregelak ere aplikatzen zaizkio *abintestato*ko oinordetzan, ezkontza eraentzan (foru komunikazioa bada)

Legearen 13 artikuluaren arabera, bada, bizkaitar forugabeek Kode zibilak debekatzen dituen testamentu motak egilets ditzakete (669 eta 670 art), ermandadeko eta komisario bidezko testamentua Testamentu horien baliozkotasuna, edukia eta azkentzea Foru legeak arautzen ditu Alde sustantiboari dagokionez, hots, testamentuaren edukiari, forugabea Kode zibilaren menpe dago, horregatik, Kodeak ezarritako seniparteak errespetatu eta testu berean araututako moduen arabera eman behar ditu legatuak edo bestelako xedapenak Ondasun tronkalei begira bakarrik izango da bizkaitar forugabea Foru zuzenbidearen menpe, horrelakorik bada jaraunspenean (25 art)

---

hori oso arriskua da, egungo esperientziak horrela erakusten digunez). CELAYA IBARRAk nabarmen utzi duenez, eragozpen batzuk sortzen dira, eta eragozpen horiek gainditzeko konponbide batzuk bilatu dira Bizkaiaren kasuan, hirietako bizkaitarrei ermandadeko testamentua eta komisario bidezko testamentua egilesteko aukera eman zaie (dena den, ez dira bete aukera guztiak, bizkaitar forudunak ezkon dantekeelako beste lurralde bateko legeriaren menpe dagoen auzotarrarekin, eta beharbada, legeria horrek ez ditu onartzen testamentua egiteko aukera horiek) Osterantzean, bizkaitar forudunari testamentua egilesteko aukera kendu litzaioke, sarri elkarrekikoak izan ohi direlako Horregatik, 13 artikuluak ematen duen aukera hori logikoa da ezkontide biek egiten badute testamentua eta elkarri testamentu botereak ematen badizkiote CELAYA IBARRA, A., «La vecindad civil en Vizcaya tras las ultimas reformas», *Revista de Derecho Privado*, 78 (1994), 626 or

Labur bilduz, Bizkaian auzotartasun zibila zehaztea oso korapilatsua da[24], auzotartasun administratibo edo politikoa zehaztea askoz errazagoa da Arlo zibilean, dakigunez, auzotartasun bi daude, foruduna eta forugabea, ondorioz, ez da nahikoa pertsona bat bizkaitarra dela jakitea, pertsona horri aplikatu behar zaion legea zein den zehazteko Hariari segiz, zein herritako auzotarra den zehaztu behar da, hiria edo Lur Lauа den jakiteko Areago oraindik, behin hiriko auzotarra dela zehaztu eta gero, ezin dezakegu ziurtasunez zehaztu zer lege aplikatu behar den, ez badakigu hiri horren barruan zein lekutan duen auzotartasuna Hirilurrean edo lur urbanizagarrian nahiz hirilurretatik kanpoko lekuren bat ote den jakin behar dugu, lehenengo kasuan forugabea izango baitlitzateke eta bigarrenean foruduna

1.3. BIZKAIKO TRONKALITATEA

Tronkalitatea da Bizkaiko Foru zuzenbidearen oinarri-oinarrizko erakundea, Bizkaiko antolamendu juridikoaren printzipio eratzailea[25] Tronkalitateak eragina du

---

[24] CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI lib., 103–104 or

[25] «Sistema hori [tronkalitatea] zertan datzan Bizkaian eta Foruak ematen dion hedadura nolakoa den adieraztearekin eta Lur lauan den oñibar guztiei dagokiela jakitearekin erraz uler daiteke sistema hori Bizkaiko legeria zibilaren euskarria dela Foruaren lege guztiak printzipio horren menpe daude, printzipio hori, gainera, zuzen-zuzenean lotzen da edozein gizartetan den gauzarik sakratuen eta inumkorrarekin familia eta jabetzaren antolaketarekin Sistema horrek, azken finean, bereizten du Jaurerri honetako Foru erresumaren legeria orokorretik edota gainerako foru legeretatik, sistema horrek ezartzen ditu ezaugarri bereizgarriak ...» HORMAECHE, R., *Leyes civiles de Vizcaya*, José Astuy, Bilbo, 1891 102–103, or

Esangura horretan: SOLANO Y POLANCO, J. de, *Estudios juridicos del Fuero de Bizcaya*, Imp de la Casa de Misericordia, Bilbo, 1918, 33, or.; CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 110 or

oinordetzan, testamentuduna eta *abintestato*, egintza juridikoetan, *inter vivos* zein *mortis causa*, kostu bidez nahiz eskuzabaltasun asmoarekin eginikoak[26]

CHALBAUD ERRAZQUINeren[27] esanetan, Bizkaian tronkalitatea da familiaren eta oñibarraren jabetzaren artean ezartzen den lotura, oñibarra duen familiatik inoiz irten ez dezan Lotura hori oso gogorra da, hori dela eta, ezin daitezke oñibarrak dohaintza zein jaraunspen bidez eman, testamentuarekin edo gabe, ezta trukatu edo saldu ere, familia tronkalaren barruan ez bada, edo, behintzat, *inter vivos* besterentze kasuan, besterendu aurretik oñibarra eskuratzeko eskaintza familiari egiten ez bazaio

DELGADO ECHEVERRIAk[28] artez erakutsi duenez, tronkalitatea eta familia tronkala bereizi behar ditugu Lehenengoak ondasun tronkalak eskuratzean lehentasun batzuk ezartzen ditu senide tronkalen mesedetan, familia tronkala, kontrara, belaunaldiz belaunaldi ondarea zaindu eta iraunarazteko gaitasuna duena da Nahibeste lehentasun ezartzea alferrikakoa izango litzateke, testamentua egiteko askatasunik izan ezean ez bailegoke familia tronkalik, askatasun horrek ondasunak jaraunsle bakar bati eskualdatzea ahalbideratzen du, gainera

Legeak adierazten duenez, oñibarren jabetza tronkala da, i e, tronkalitate printzipioak lurralde izaera du Hortaz, Bizkaian jabetza tronkala eta lurraldekoa da Printzipio hori orokorrean aplikatu behar da, bai jabetzari berari, baita jabetzaren

---

[26] Arrazoi hori dela-eta, euskal legegileak tronkalitatearen arauketa eguneratu du, 3/1992 Legearen aldarrikapena eman dion ankera aprobetxatuta Tronkalitatea egokitu du, erakunde horrek egun duen benetako esangura aintzat hartuta Egokitzapena egitean, tronkalitatearen helburua zaindu du, hots, jabetza ez zatitzea edo, beste hitzetan, baserri osoaren eskualdaketa bere jatorrizko familiaren barruan gordetzea TAPIA PARREÑO, J J, *op cit*, 2 or

[27] CHALBAUD ERRAZQUIN, L., *La troncalidad en el Fuero de Bizcaya*, Bilbo, 1898, 17 or

[28] DELGADO ECHEVERRIA, J, «Propiedad troncal y patrimonio familiar», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Denstuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 47–51 or.

eskualdaketa, inskripzio eta publizitate formei buruzko arauei, dohaintzei edo salmentei (kontratuzko alorrari izan ezik) eta eskubide erreal mugatuei ere

Bizkaian tronkalitateak oñibar guztiak ukitzen ditu, horiek eskuratzeko modua edozein izanik; senide guztietara hedatzen da, aurrekoak, ondorengoak eta albokoak, laugarren graduraino, senideok oinetik badatoz; eta edozein xedatze egintzei aplikatzen zaie, *inter vivos* zein *mortis causa*, baita *abintestato* oinordetzei ere

Gorago aipatu dudanez, tronkalitatea da familiaren eta horren ondasunen arteko lotura eta foru antolamendu zibilaren ardatzetariko bat ere Doktrinaren barruan autoreek luze eztabaidatu dute zein pertsonari aplikatu behar zaion tronkalitatea, eztabaidagai da erakunde horrek duen garrantzia familiako harremanetan, zer nolako familia eredu dakarren tronkalitateak, ez bakarrik familia nuklear hori Tronkalitateak ukitzen ditu ere ia-ia gainerako foru erakunde guztiak derrigorrezko oinordetza (EHFZZLren 25, 53 eta 57 art), *abintestato*ko oinordetza [EHFZZLren 68 a) art], *inter vivos* eta kostu bidez egindako eskualdaketak (EHFZZLren 112 eta ondorengo art), foru komunikazioa (EHFZZLren 118 art), eta erreserbak (EHFZZLren 85 eta 86 1 art)

Harreman tronkalek hiru betekizun[29] behar dituzte Lur Lauan kokaturiko oñibarra, ondasunaren titularraren eta senide tronkalaren arteko senidetasun harremanak, eta senide hori titularrarekin lotzen duen eskuratze egintza (kari osagaia)

Tronkalitatearen ondoreetarako, oñibarrak dira Lur Lauan kokaturiko ondasun higiezinen (lurra edo lur gainean eraiki, landatu edo ereindako edozer) gaineko jabetza eta lupertzeko eskubide errealak

[29] Ez dago, bada, senide tronkala ondasun tronkalik gabe, ezta ondasun tronkala senide tronkalik gabe, behar-beharrezkoa da pertsonak eta ondasunak aldi berean izatea ANGULO LAGUNA, D , *El derecho privado de Vizcaya*, Hijos de Reus, Madril, 1903, 151 or

Senide tronkalak dira odolkidetasun bidezko senideak (adopzioan hartutako seme-alabak odoleko seme-alaben bestekoak dira tronkalitatearen ondoreetarako) Beherako lerroan, senide tronkalak dira ondasunaren titularraren seme-alaba eta ondorengo guztiak, gradu mugarik gabe[10] Gorako lerroan, senide tronkalak dira oñibarraren jatorritik datozen lerroko aurreko guztiak, oñibarra lehenengoz eduki zuen aurrekoarengana heldu arte Alboko lerroan, azkenik, senide tronkal dira odolkidetasun laugarren gradu zibilerainoko albokoak, oñibarraren jatorritik datorren lerrokoak badira

Kari osagaiari dagokionez[11], ondasun tronkal da Lur Lauan kokaturiko oñibar oro, oñibarrok eskuratzeko titulua edozein izanik, baita arrotzengandik eskuratuak izan badira ere

Tronkalitateak dakartzan eskubideak Bizkaian auzotartasun zibila duen edonori dagozkio, horiek forudun nahiz forugabeak izan, baita Bizkaiko auzotartasuna galdu duten bizkaitarrei ere; aldi berean, tronkalitateak eragindako betebeharrek irauten dute Bizkaiko auzotartasuna galdu arren (23 art) Hortaz, titularrak ezin ditu ondasunak familia tronkaletik kanpo eskualdatu, nahiz eta bizkaitartasuna galdu izan

Beste hitzetan adierazteko, tronkalitatearen betebeharpean daude Bizkaiko auzotartasun zibila duten bizkaitar guztiak, forudun nahiz forugabeak izan Bizkaitar

---

[10] Horrek ez du esan nahi senide guztiek eskubide bera dutenik, izan ere, lurbilagoko senideak urrunagokoa baztertzen du, *abintestato* ordenetza eta foru sakan beluntzat; dohain bidezko egintzetan, aldiz, testamentugileak edo dohaintza-emaileak urrunagoko senidea aukera dezake (54 art) CELAYA IBARRA, A , *op cit* , 127 or

[11] Behin ondasun eta senide tronkalak definitu eta gero, batzuen eta besteen arteko lotura nola gauzatzen den zehaztu behar da, bai eta ondasunak nola bihurtzen diren familiakoak ere Lotura hori da kari osagaia deiturikoa CELAYA IBARRA, A , «La troncalidad en Vizcaya», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 158 or

horiek tronkalitateak eragindako betebeharren menpean daude Senide tronkalen artean izendatu behar dute oinordekoa edo eurei eman behar dizkiote oñibarrok dohaintzan, eta ondasun horiek besterenganatu nahi badituzte, lehenago foru deiak egin behar dituzte Dohain bidezko egintzetan, lehentasunezko lerroaren edozein senide aukera dezakete askatasunez, gainerakoak baztertuz[32]; titularra bizkaitar foruduna ez bada ere, horrelakorik egin dezake, nahiz eta senide baztertuen seniparteari kalte egin (25 art) Tronkalitatea seniparteari nagusitzen zaio, ondasun ez tronkalak seniparteа betetzeko nahikoak izan ez arren

Harreman tronkalek bi zutabe dituzte Bizkaian kokaturiko finka eta titular bizkaitarra, ezin daiteke hirugarren betekizunik eskatu Modu horretara, lurraldetasun printzipioaren harira, Auzitegi Gorenaren hainbat epaietatik[33] sortu zen teoria[34] amaitutzat jo daiteke, teoria horren arabera, foru saka egikari ahal izateko hiru betekizun beharrezko ziren finka Bizkaian kokaturik izatea, eskualdatzailea bizkaitarra izatea eta, horrez gain, eskuratzailea bizkaitar foruduna izatea Ageri denez, betekizun horiek erabat zailtzen zuten tronkalitatearen aplikazioa

Familia tronkala iraunarazteko, tronkalitatea oinarri-oinarrizko osagaia da Horregatik, tronkalitatea ezin geldi daiteke jabeak bere auzotartasuna aldatzearen

---

[32] Bazterketa eta karrik gabeko jaraunskabetzea ez dira gauza bera Erakunde bien artean bada ezberdintasunik Bazterketak, baltozkoa izateko, ez du kari zuzenaren beharrik, jaraunskabetzeak bai, ordea Oinordekoa baztertzeko ez da arrazoi larririk gertatu behar, eta jaraunskabetzearen kasuan bai Oinordekoa baztertu izanagatik ere, izan daiteke *abintestato* oinordekoa ondasun horretan, jaraunskabetzearen kasuan hori ezinezkoa izango litzateke Aurrekoaz gain, baztertuak senide tronkal bezala dagozkion eskubideak gorde ditu, ondore guztietarako (lehenespenez eskuratzeko eskubideak) bai eta famuliaren hilobirako eskubidea ere ZENBAIT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del País Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995, 149 or

[33] 1965eko martxoaren 6ko AGE (RJA, 1292, eta *JCF*, erref 105), eta geroko epaiak

[34] Doktrina horren ildotik, familiako kide batzuk egoera okerragoan jartzen ziren beste kideei begira, hots, famili batasunaren printzipioa hausten zuen Beraz, mork hirietako auzotartasuna eskuratu izan balu, ondasun tronkalak eskuratzeko aukera galduko zukeen CELAYA IBARRA A , «La vecindad civil en Vizcaya», *Estudios de Deusto*, 42/2 (1994), 103 or

menpean, auzotartasun edo naziokotasun berriak tronkalitatea aplikaezina bihurtuko litzatekeelako, pertsona legearen printzipioa erabiliz gero. Hori dela eta, Legearen 23.2 artikuluak ezartzen duenez, Bizkaiko auzotartasuna galtzeak ez ditu ezertan murrizten tronkalitateak eratorritako eskubide eta betebeharrak, edozein izaerakoak izanik. Artikulu horrek, bere aldetik, erabateko lurraldetasuna mugatu[15] nahi du, Legearen 17 artikuluaren aplikazio orokorretik atera daitekeen lurraldetasun mugagabea[16].

Tronkalitateak dakartzan ondorioen artean, gogorrena 24 artikuluak ezarri du. Ezin dira ondasun tronkalak dohain bidez xedatu, ez bada lehentasunezko lerroko senide tronkalen mesedetan, debekua urratzen duten egintzak deusezak dira erro-errotik[17]. Zuzenbide osoko deusezak. Ondasun tronkalak kostu bidez xedatuz gero, aldiz, egintza horiek ez dira deusezak, tronkalitateak ezarritako eskuratzaileen hurrenkera errespetatu ez arren, ezpada foru sakaren menpe daude besterenganaketok, i.e., deuseztakorrak dira.

Hala ere, arlo fiskalean tronkalitatearen garrantzia ez da oso esanguratsua, tesi honetan aztertu behar ditugun zerga gehienen zerga egitatea sortu aurretik dihardu, jardun ere, tronkalitateak. Horrela, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak dohain bidez egin diren ondasunen eskualdaketak kargatzen ditu, tronkalitateak zehazten du eskualdaketa horren onuradun izan daitezkeen pertsona edo pertsonak. Behin

---

[15] Legearen 23.2 artikuluko ondorioak mugatuta daude, gehienez ikusten dute Bizkaiko auzotartasuna galdu duenaren seme-alabak eta ezin zaizkie hedatu gainerako ondorengoei, hots, horien seme-alaba edo bestelako senideei, nahiz eta horiei ondasun tronkalak eskualdatu, salbuespen gisa tronkalitatea hedatzen zaie, senideek aurretiaz Bizkaiko auzotartasuna badute. ARRIOLA ARANA, L.M. «La sucesión forzosa en la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho civil foral del País Vasco». *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*. Aranzadi, Iruñea, 1994, 193 or.

[16] CLAVA IBARRA, A., *op. cit.*, 105 or.

[17] Deuseztasun akzioa egikaritzeko eskubideari edozein unetan egin dakioke uko, eta lehentasunezko lerroko senideek uko egin ostean, ez dago eragozpenik ondasun tronkalak arrotzei dohaintzan emateko ere. CLAVA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco». *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib., 140 or.

eskuratzailea nor den (senide ironkala) zehaztu eta gero, tronkalitateak ez du beste zeresanik eskualdaketan Horregatik, tesi honetan ez ditut jorratuko erakunde horrek autoreen artean sortarazten dituen eztabaida biziak

1.4. OINORDETZA BIZKAIAN

Bestalde, oinordekoa izendatzean, Bizkaiko foruak aukera gehiago eta zabalagoak ahalbideratzen ditu, Kode zibilak baino[38] EHFZZLren 27 artikuluaren arabera

> *EHFZZLren 27 artikulua*
> «Oinordekoa, tronkaleko ondasunak izan edo ez izan, testamentuz, legez, oinordetza itunez, ezkontza-hitzarmenez zein dohaintza-eskrituraz[39] izenda daiteke»

Testamentuei begira, Kode zibilak oinarrizkotzat jotzen dituen zenbait ezaugarri ezin dira erabili Bizkaian Beste testamentu mota batzuk ere onargarriak dira, berbarako, *hilburuko* testamentua, ermandadeko testamentua eta komisario bidezko testamentua, azken biak debekaturik daudela Kode zibilean Badago, egon ere, berrikuntza nabarmen bat 1959ko Foru Bildumak ezarri zuen arauketari begira, oinordetza itunak sartu baitira legean

---

[38] Kode zibilaren arauketan, jaraunspenerako dena egiteko bi modu besterik ez da, testamentua eta legea, nolanahi den ere, Kodeak onartzen du jaraunspenaren zati bat testamentu bidez antolatzea eta beste zati bat legearen agindu

[39] ASTA GONZALEZek ez du onartzen ezkontza itunak eta dohaintza eskriturak oinordetza antolatzeko formak direnik, bere aburuz, oinordetza itunetara bildu beharko lirateke ezkontza itunak eta dohaintzaren esparruan mugatu beharko litzateke 76 artikuluak jasotako kasu bietara tondasun jakinen gaineko *mortis causa* dohaintza eta ondasun guztien gaineko *inter vivos* dohaintzetara, hain zuzen) ASTA GONZALEZ, C I , «Las formas de designar sucesor en bienes El articulo 27 de la Ley de Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Revista Juridica de Navarra*, 22 (1996), 213-214 or

Autore forualeak ez datoz bat iritzi horrekin CILAVA BARRA, A , *op cit* , 148-149 or

1.4.1. Derrigorrezko oinordetza

Xedatze ahalmenaren mugak mota bikoak dira Bizkaian batetik, tronkalitatean jatorria duten mugak, muga horiek ondasunen euren izaeratik sortzen dira eta horien ondorioz senide tronkalentzat izan behar dira beti, eta, bestetik, seniparteak berak dakartzan mugak, senide hurbilenen mesedetan ezartzen dira eta jarraispena osatzen duten ondasun guzti-guztiak, ondasun higikor zein higiezinak izan, ukitzen ditu Bizkaiko sisteman seniparteak oso kuota handia da (oinordetzaren 4/5ak ondorengoentzat izan behar dira). Alde horretatik, testamentugilearen askatasuna oso mugatuta dago. Kode zibilean baino gehiago bederen. Hala ere, sistema murrizgarri hori ez da hain zorrotza eta malgutzen da hurrengo alorrak aintzakotzat hartuz gero. Lehendabizi, gogora dezagun, tronkalitatea dela-eta, Legeak ezarritako mugek erabateko lehentasuna dutela seniparteduneu eskubideen gain, baita horien seniparteak kalterik izan behar badu ere, eragozpen hori ahal den neurrian saihesteko, tronkalitateak eta seniparteak elkar osatzen dute eta modu koordinatuan aplikatu behar dira, testamentugilearen askatasunari ahalik eta muga gutxien jartzeko[40]. Oinordekoa aldi berean senide tronkala eta seniparteduna bada, ondasun tronkalak seniparteren zati dira eta berori osatzen dute. Ondasun tronkalek seniparteren kuotak baino gehiago balio badute, ez dago seniparteduneu oinordetzarik, ezpada oinordetza tronkala, dena den, oinordekoa hautatzeko askatasunak bere horretan dirau, oinordetza tronkalean ere, Legeak hautatzeko ahalmen zabalak eratxikitzen baitizkio testamentugileari.

[40] ARRIOLA ARANA, L.M., «La sucesión forzosa en la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho civil foral del País Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 188. or.

Hurrenik, Bizkaiko foruak askatasun handia[41] ematen dio kausatzaileari oinordekoa aukeratzeko, alegia, lehentasunezko senide tronkal eta seniparteduneu multzotik askatasunez aukera dezake bere oinordekoa izan behar duena. Horietariko bat, batzuk edo guztiak aukera ditzake, aukeratu ez dituenak bere oinordetzatik baztertu behar dituela[42]. Testamentugileak urrunagoko seniparteduna aukera dezake, oinordeko izendatzeko, hurbilagoko semerik izan arren (esaterako, iloba aukeratu, seme-alaba izanik). Gainera, derrigorrezko jaraunsleak baztertzeko, ez da behar forma berezirik gau egun testamentugileak jaraunsle horiek baztertzeko duen benetako borondatea argi eta garbi ageri bada[43]. Alboko senide tronkalak, beste aldetik, isilbidez baztertuak izan direla uste da, ez badira aipatzen.

Bizkaiko foruko seniparteak badu beste berezitasun bat ere: senipartе hori kolektiboa da, jaraunsle multzo bati dagokio beti (EHFZZLeko 54. art.). Bizkaiko senipartearen izaera seniparte kolektiboarena da, edo senide taldearen seniparteарena, ustezko jaraunsle bakoitzaren ikuspuntutik, ordea, seniparteа izaera formala izan daiteke eta eduki ekonomikorik gabea. Jaraunsle horiek bi multzotan banatzen dira (ondorengoak edo aurrekoak) eta testamentugileak euren artean askatasunez bana ditzake jaraunspenezko ondasunak, hainbana edo zati ezberdinak emanez, baita derrigorrezko jaraunsleetatik bat

[41] Ondasunen oinordeko edo jaraunslea hautatzeko askatasuna da, tronkalitatearekin batera, familiako ondarea osotasunean iraunarazteko behar den osagarria. Antzina, familiaren ondarea landa edo nekazaritza izaerakoa zen, baina, bizi garen garaietan, merkataritza eta industria ustiapenak osorik zuntzearekin lotu behar dugu familiaren ondare hori. Oinordekoa hautatzeko askatasunik gabe, ondareak familia barruan iraungo duela bermatzen du tronkalitateak, ez ordea, ondare horren osotasuna, izan ere testamentugileak ondare hori derrigor banatu beharko luke senide tronkalen artean. Hautatzeko askatasuna bada. Euskal foru zuzenbide zibilaren oinarrietako bat bilakatu da.

[42] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 219. or.

[43] Legeak ez ditu arautu baztertzeko ez egitearen ondorioak, ezpada preterizioaren ondorioak, horrek argi erakusten digu erakunde biak parekatu direla Legean. Hala ere, erkunde biak ezin dira bat balitz hartu. Kode zibilak preterizioa arautzen duenean benetako derrigorrezko jaraunsleaz ari da, jaraunspenaren gain eskubide zehatza duen jaraunsleaz. Foruan, aldiz, ez dago zuzeneko eskubidea duen seniparteдunik, ezpada seniparte kolektiboa. CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 234. or.

edo batzuk oinordeko izendatu eta gainerako guztiak jaraunspenetik baztertu ezer gabe[14] ere. Oinordekoen taldea pertsona bakarrekoa denean, testamentugileak ez du inolako askatasunik oinordekoa hautatzeko. Kasu horietan, senipartedunak izan behar du oinordekoa nahitaez, jaraunspen horretan komisarioa izendatu bada ere, oinordeko bakarrak jaraunspenaren banaketa eta ondasun tronkalen esleipena eska dezake zuzen-zuzenean.

Kode zibilean, aldiz, senipartea kuotetan zatitzen da senipartedunen artean. Bizkaian ustezko jaraunsleek (jaraunsle multzoko partaideek) ez dute eskubide zehatzik jaraunspenaren gainean, ezpada legearen aginduz oinordeko izan behar direnei edo denari oinordetza eskualda diezaion eskatzeko eskubidea. Beste hitzez esateko, ustezko jaraunsle horietatik inork ez du jaraunspenaren gaineko eskubide edo kuota bat[15], are gehiago, gerta daiteke, behin oinordetza banatu eta gero, ustezko jaraunsle horrek ondasunik ez eskubiderik jaso ez izana. Egiazko oinordekoa nor izango den ez jakite hori, gainera, denboran zehar luza daiteke alarguna jaraunspenaren komisario izendatzeak dakarren egoera dela-eta, oinordetza banatzen ez duen bitartean. Bitarte horretan ustezko senipartekuna igurikimen baten titularra besterik ez da. Egoera horrek arazo latzak dakartza arlo fiskalera, oinordetzazko ondasunen titulartasuna norena den

[14] Baztertketa eta jaraunskabetzea ez dira gauza bera, izan ere, ondasun zehatzetan baztertua izan dena oinordeko izan daiteke beste ondasun batzuei begira. Horrez gain, baztertuak jaraunspenaren gaineko eskubidea oso-osorik gordetzen du, *abintestato* oinordetza irekitzen bada edo ondasun tronkala kostu bidez besterenganatu nahi denean, nahiz eta aurretiaz ondasun horretan baztertua izan. Bukatzeko, Legeak mantenu eskubidea aintzatesten dio baztertuari zenbait kasutan (66. art.). CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 226. or.

[15] Senipartekolektibo horrek jaraunspenaren gaineko kuota bat dela ematen du, baina testamentugileak edozein tituluz eskualda dezake, jaraunspen, legatu edo dohaintza bidez. Hori dela eta, izendatuak ez du zertan jaraunspenaren zati alikuota bat eskuratu, ezpada ondasun zehatz eta jakin batzuen eratxikipenaren bidez eskura dezake bere zatia. Baserrian oinordekoa izendatu ohi da, eta ez kausatzailearen ondarearen gaineko kuota batean. Kode zibilaren ikuspegitik, izendatzeko modu horrek legatuaren ezaugarriak ditu. Horren arabera, senipartedunari legatuetan edota ondasun zehatzetan eslelzen bazaio bere kuota, ez du jaraunspenaren zorren gaineko erantzukizunik; jaraunsle izendatzen bada, eztabaidagarria izan daiteke Kode zibilaren 1.003. artikuluak arautzen duen *ultra vires* erantzukizuna aplikagarri den ala ez. Erantzukizun hori ez du arautzen 3/1992 Legeak, bederen. CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993, 156-157. or.

ez dakigulako[46], eta ez dugu jakingo oinordekoa izendatu eta oinordetzaren zatiketa egin arte.

Ondorengoak eta aurrekoak dira derrigorrezko oinordeko edo senipartedun Bizkaian (53 art.). lehentasunezko hurrenkera horretan, hau da, ondorengo bakarra izatea nahikoa da aurrekoek seniparterik ez edukitzeko. Seme-alaba eta ondorengoek semiparte kolektiboa duen jaraunsle taldea osatzen dute, senipartea guztiena da, ez da inorena bakarka. Taldeari begira, testamentugileak taldekideen artetik hautatzeko askatasun osoa du, berak nahi duena bazter dezake bere jaraunspenetik, baita iloba hautatu bere seme-alabak bazter utzita. Testamentugilearen ondasun guztien lau bostenek[47] osatzen dute ondorengoen senipartea. Horrez gain, kontutan izan behar dugu tronkalitateak gogor ukitzen duela senipartea, senide tronkalentzat (beherako lerroan ondorengo guztiak dira aldi berean senipartedun eta senide tronkal) erreserbatu behar delako ondasun tronkal oro, horren balioa edozein dela. Horrela bada, argi ikus dezakegu derrigorrezko oinordetzak lau bosteneko kuota gainditu dezakeela, baita oinordetzan diren ondasun guztien gain hedatu ere, ondasun tronkalik baino ez balego, horrek ez dakar, inondik ere, adjudikazio gaindikina. Beste bostena askatasunez xeda daiteke, bosten hori osatzeko tronkalak ez diren ondasun nahikoa izango balitz.

---

[46] Arazo honek zehatzago jorratuko ditut geroago, testamentu boterea eta, foru komunikazioa finkatzen denetan, ezkontza desegitean sor daitekeen ondasun erkidegoa sakonago aztertzen ditudanean, hain zuzen. Beraz, geroagoko azterketan bidaltzen dut irakurlea.

[47] CELAYAren ustez, eta horretan bat dator BALPARDArekin, kuota hori handiegia da. CELAYA IRARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib., 241. or.; BALPARDA Y DE LAS HERRERIAS, G. de, *El Fuero de Vizcaya en lo civil: estudio crítico del proyecto de apendice del Código Civil que comprende las disposiciones aplicables en Vizcaya y en Alava*, Casa de Misericordia, Bilbo, 1903, 31-32. or.

Bestalde, 3/1992 Legeak aurrekoen senipartea arautzen du, nahiz eta horren zenbatekoa bere erdira urritu[48] (1959ko Bilduman aurrekoen eta ondorengoen seniparteak kuota bera zuen lau bostenak) Aurrekoen kasuan, tronkalitatearen eragina nabarmenagoa da ondorengoen kasuan baino, aurrekoak senide tronkalak eta ez tronkalak izan daitezkeelako Aurreko senide tronkalak ondasun tronkal guztiak eskuratu behar ditu, eta eskuraketa hori osorik egotzi behar zaio aurrekoen seniparteari, hortaz, aurreko senide ez tronkalek euren zatia gutxitua izango dute, baita ezer gabe gelditu ere Dakigunez, testamentugileak askatasuna dauka lehentasunezko lerroko jaraunsleen artean oinordekoa hautatzeko, askatasun hori gorako belaun-lerroan ere aplikatzen da

Alboko senideei dagokienez, 3/1992 Legeak kendu ditu albokoak 53 artikulutiko derrigorrezko oinordekoen zerrendatik Arrazoia honakoa da albokoak ez dira seniparteduнak, euren eskubidea beste jatorri bat duelako, tronkalitatea, eta ondasun tronkaletara mugatzen da Nolanahi den ere, ondasun tronkalei begira, alboko senideak derrigorrezko oinordekoak dira, ondorengo edota aurreko senide tronkalen ezean, eta mork ezin du hori zalantzan jarri Albokoen kasuan ere, testamentugileak askatasuna du alboko senideen artetik oinordeko tronkala hautatzeko, senide horren hurbiltasun edo urruntasuna, graduari dagokionez, berdin diolarik Dena den, alboko senideak derrigorrezko oinordeko izateko muga bat dauka gehienez odolkidetasun laugarren gradu zibilerainoko senidea izan behar da

---

[48] Aurrekoen sempartearen zenbatekoari dagokionez, Legeak bereganatu du BALPARDAren iritzia, antzo horrek seniparteren zenbatekoa jaraunspeneko ondasunen erdiaren gain hedatu zedila eskatzen zuen BALPARDAY DE LAS HERRERIAS, G de, *op cit*, 31-32 or

Hala eta guztiz ere, CELAYAk gehiegikoa deritzo aurrekoen seniparteari Bizkaian tronkalitate eskubide zabal-zabala dago, hori aintzat hartuтik, aurrekoen senipartea ahalik eta gehien murriztu beharko litzateke Mantenu eskubidea edo horren antzekoa nahikoa izango litzateke aurrekoentzat CELAYA IBARRA, A, *op cit*, 229 eta 243 or

Alargunaren egoera[47] ere nabarmen[50] aldatu da 3/1992 Legearen eraldaketaren ondorioz. Gaur egun, kausatzaileak utzitako ondasunen erdiaren gaineko gozamen eskubidea du alargunak, ondorengoekin edo aurrekoekin pilatzen denean. Gainerakoetan, ondasun guztien bi herenen gaineko gozamen eskubidea du (EHFZZLren 58. art.) Legeak, honetan ere, tronkalitatea izan du gogoan eta alargunaren gozamena lehendabizi ondasun ez tronkalen gain izan behar duela ezartzen du, ondasun horiekin ezin denean alargunaren senipartea bete, eta kasu horretan bakarrik, ondasun tronkalen gainera hedatuko da gozamena. Legearen 58. artikuluko 4. lerroaldearen arabera alargunaren gozamena ondasun tronkalik ukitzen badu, senide tronkalek gozamen hori alda dezakete eskudiruko kapital baten truke, kapital hori alargunak askatasunez xeda dezake eta ez dago erreserbapean edo ez da itzuli behar, gozamena azkentzen bada hurrengo lerroaldeak ezartzen den moduetan[51].

Testamentugileak horrela nahi badu, gainera, bere ondasun guztien gozamen eskubidea eman diezaioke alargunari, legatu gisa (61. art.), legatu hori eta xedapen askeko zatiaren (jabetzaren) gaineko legatua bateraezinak dira. Bestalde, alarguna jaraunspenaren komisarioa izendatu badu testamentugileak, alargunak kausatzailearen ondasun guztien gaineko gozamena izango du, testamentu boterea egikaritzen ez duen artean. Azken aukera hori lotzen badugu foru komunikazioko ezkontza eraentzarekin

---

[47] Bizkaiko zuzenbidean alargunak dituen eskubideri buruz badago tesi monografikoa: MARTINEZ DE BILBAO Y BUSTOS, C., *La situacion del conyuge viudo en el Derecho civil foral de Bizkaia*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1998.

[50] URRUTIA BADIOLAren ustez, Legeak alargunaren egoera izugarri hobetu du, aldaketa kopernikarra izan da: URRUTIA BADIOLA, A., «La sucesion intestada y la declaracion de herederos *abintestato* en el Derecho foral vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Euskо Jaurlaritzako Justizi Ekonomi Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botereareen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 324. or.

[51] Legearen 58. artikuluko azken lerroaldeak alargunaren gozamena azkentzeko kari bereziak arautzen ditu, gozamendunaren heriotza eta Kode zibilak 513. artikuluan arautzen dituen kariez landara. Kari horiek gozamenak duen izaera dute ohiarri, familia izaera hain zuzen: alarguna berriro ezkontzea, alargunak beste pertsona batekin ezkondu bizimodua eramatea, alargunak ezkontzaz kanpoko seme-alabarik izatea.

(eraentza horretan ezkontzan ziren ondasunak erdibanatu behar dira ezkontideen artean, ezkontza desegitean seme-alabarik badago), arauketa berriak alargunari eskaintzen dion babes[52] izugarriaz konturatu gaitezke. Babes hori areagotu ohi da alargunak testamentu botererearen egikaritza luzatu dezakeelako mugarik gabe, testamentugileak hala egiletsi gero.

1.4.2. *Abintestato* oinordetza

Bizkaian beti ahalegindu izan dira *abintestato* oinordetza saihesten, horretarako, ezkontideek, ezkontza itunak egilestean, elkarri ematen zioten testamentu botorea, jakabide horrek azal dezake, agian, *abintestato* oinordetzak Foruan duen arauketa urria[53]. Ez da nahikoa Bizkaian testamentua ez izatea, deuseza izatea edota galtzea, osorik zein zati batez, *abintestato* oinordetza ireki ahal izateko (Kode zibilaren 912. art.). Gogora dezagun Bizkaian badirela oinordekoa izendatzeko beste bide juridiko batzuk ere[54] (oinordetza itunak, ezkontza itunak edo dohaintza eskritura), horrez gain, Bizkaian

---

[52] ARRIOLA ARANAK adierazi duenez, lotzen badiogu foru komunikazioa, ezkontza eraentza gisa, testamentu botererarekin, bizirik diramen ezkontideak egikaritzen duena, ikusi dezakegu alargunak, zeharka bada ere, ezkontza barruan sexu berdintasunaren printzipioaren benetako aintzatespena lortu du eta ez printzipio horren adierazpen formal hutsa. ARRIOLA ARANA, L.M., «Presentacion de las jornadas», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 16. or.

[53] ANGULO LAGUNA, D., *op. cit.*, 203. or. URRUTIA BADIOLA ri jarraituz, arauen urritasuna erraz ulertzekoa da orduko Bizkaian. Nekazarien Bizkaia horretan, familiaren ondarea *mortis causa* eskualdatzen zen kontratuzko ohordetzaren bidez, ezkontza itunak erabilita, edota, hala zenean, testamentu bidez. URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 309. or.

[54] Bistakoa denez, Kode zibilaren 912. artikuluari aipabardurak egin behar dizkiogu Euskal Herriko foru zuzenbide zibilarekin artez egokitzeko, hala nola:

a) EHFZZLren 27. artikuluak ezarritakoaren ildotik, *abintestato* ohordetza ireki beharko litzateke, testamenturik ez izateaz gain, kausatzailaren ondasunen gainean ohordetza itunik, ezkontza itunik edota dohaintza eskriturarik ez denean.

b) *Abintestato* ohordetza ezin daiteke ireki, hildakoaren testamentu botererik bada, EHFZZLren 48. artikuluak ezarritako karienganik botorea azkendu bitartean.

jaraunspenerako deia etenda gera daiteke testamentu boterea egikaritzen ez den artean (bai testamentuan bai ezkontza itunetan)

Egungo arauketan, ondasun tronkalak eta ondasun ez tronkalak bereiztu behar dira, lehenengoak beti senide tronkalei dagozkielako. Ondasun tronkalei begira, hiru lerroen irizpidea erabiltzen da, lehentasun hurrenkera honekin: ondorengoak, aurrekoak eta alboko senideak. Ondasun ez tronkalei begira, lehentasun hurrenkera Kode zibilak ezarritakoaren antzekoa da: ondorengoak, aurrekoak, alarguna, alboko senideak (senidetasun laugarren graduraino) eta, azken tokian, hildakoaren auzotartasunari dagokion Lurralde Historikoaren Foru Aldundia. Legeak, arlo honetan, bi berrikuntza nabari sartu ditu: alboko senideen aurretik alarguna da jaraunsle eta Estatuaren tokian Foru Aldundia kokatzen da. Aurreko senideei dagokienez, ondasun ez tronkaletan guraso biak dira oinordeko edo biotatik bizirik dagoena. Gurasoak bizirik izan ezean, ondasunak erdibanatzen dira aitarenganako eta amarenganako lerroen artean, gradu hurbiltasuna kontuan izan gabe eta, lerroetako batean seniderik izan ezean, ondasun guztiak dira beste lerroko aurrekoentzat (alboko senideentzat ere antzeko erregelak ezarri dira).

Belaun-lerro bakoitzean, hurbilagoko senideak urrunagokoa baztertzen du. Gradu bereko senide bat baino gehiago izanez gero, ondasunak euren artean hainbanatuko dira (71. art.). Alboko lerroan, ordezkapen eskubidea aintzatesten da, neba-arrebak eta neba-arrebon seme-alabak batera pilatzen direnean. Neba-arrebok buruka dira oinordeko eta neba-arreben seme-alabok leinuka (72. art.).

---

c) Euskal foru zuzenbidean ez da jaraunslerik izendatu behar, jaraunspena bana daitekeelako ondasun zehatzak pertsona jakinei emanez, eta horrek ez du inondik ere, *abintestato* oinordetza irekitzea eragiten.

URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 315-317. or.

1.5. Erreserba eta lehengoratzeak, Bizkaian

Erreserba eta lehengoratzeek oinordetzaren ohiko hurrrenkera hausten dute eta legegileak nahi ez dituen emaitzak saihestea dute helburu nagusia Zuzenbidearri begira, erreserba eta lehengoratzeek oinordetzaren mundua itxi egiten dute Erreserba xedatzeko ahalmenaren mugapena da, horren bidez heriotza dela-eta oinordetza batean ondasunak eskuratu dituenak (erreserbagileak) nahitaez eskualdatu behar ditu ondasunok pertsona jakinen mesedetan (erreserba-hartzaileak) Erreserba-hartzaileek ondasunak eskuratuko dituzte, erreserbagilea baino lehen hiltzen ez badira Bizkaiko Foru zuzenbidean[55], erreserbak tronkalitatean[56] du oinarria, batik bat, aldi berean, arautzen dira familia izaerako zenbait erreserba, Kode zibilaren jatorrikoak hain zuzen Foru erakundeak aplikatzean, hala nola, Bizkaiko foru komunikazioa aplikatzean, gerta daiteke ondasun tronkalak familia tronkaletik kanpo gelditzea eta senide tronkalaren izaera ez duen pertsonak eskuratzea Tronkalitateak egoera horiek saihestu nahi ditu eta horretarako erreserba tronkal bi arautu ditu Lege berriak

Esan dugunez, Legeak, beste berrikuntzen artean, izaera tronkaleko erreserba bi arautu ditu bata, ezkontza bitartean eskuraturiko ondasun tronkalei dagokie[57] (85 art)

[55] Urruela Badiola ren aburuz, 1992ko legegilea oso kontserbazionista izan da eta ez ditu erreserbak aldarazi nahi izan edo eurotariko bat ezabatu. Katalunako legegileak arestian egin duen bezala (Kode zibilaren 811 artikuluko erreserba ezabatu du eta testamentugileak alarguna berriro ezkontzen denerako erreserba lekatzea onartu du) Urruela Badiola, A., «Reservas y reversiones en el Derecho foral vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botererean Barzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 344 or

[56] Ciriano Irentzat, hobe izango zatekeen izaera tronkaleko erreserbak zuzendu izan balitz eta erreserba ez tronkalak ezabatu, edo behintzat, Kode zibilera jo izan balu Ciriano Ibarra, A., *op. cit.*, 342 or

[57] EHFZZLren 85 art «Gurasoengandik oñbarrik doha(m) lortu izan duen seme-alabak oñbarrok berriro ere doha(m) eskuratzen badizkio aitari edo amari eta dena delako guraso horrek, gerokoan berriro ezkondu edo aurrean hildako ezkontidearena ez den seme-alabarik izanez gero, eskualdatzailearen eta

eta bestea, komunikaturiko ondasun tronkalei (foru komunikazioaren ondasun eraentza desegitean, hildakoaren ezkontidearen ondaretik jasotako ondasun tronkalei), bigarren hori 86 artikuluko lehenengo lerroaldeak[58] arautu du

Erreserba horiekin batera, badaude izaera tronkalik ez duten erreserbak ere Horien artean berria da 86 artikuluko bigarren lerroaldeak ezartzen duena, horren arabera, foru komunikazioa desegitean, alargunak jasotako ondasunek bere jatorrizkoen eta irabazitako erdiaren batuketak baino balio handiagoa badute, alargunak gaindikin hori ezkontza horretatik sortutako seme-alaba eta ondorengoentzat erreserbatu behar du, berriro ezkontzen bada edo hildako ezkontidearena ez den seme-alabarik izan badu

Halaber, ezkontzagatik, ezkontza aurretik zein ostean, dohaintzan emandako ondasunen gaineko erreserba arautzen du Legeak, ezkontza horretan izandako seme-alaba eta ondorengoen mesedetan[59] (87 art), bai eta Kode zibileko 811 artikuluarena, ondasun ez tronkalei mugatuta logikoa denez (84 art) eta Kode zibilaren 968 artikuluak ezartzen duena ere, 88 artikuluak jasota

Azkenik, erreserbekin segituz, erreserbagileak egindako eraikuntza, landaketa eta hobekuntzak ere erreserben barne daude (89 art) Bestetik, erreserbagileak askatasun oso du ondasunon oinordekoa izendatzeko erreserba-hartzaileen artetik (90 art)

---

bere gurasoberekoneba-arrebentzat edo euren edozein ondorengorentzat gorde beharko dira ondasunak»

[58] EHFZZLren 86 1 art «Berriro ezkontzen den alargunak, edo aurrerago hildako ezkontidearena ez den seme-alabarik duenak, hildako ezkontidearen tronkaleko semideentzat gorde beharko ditu hildakoarengandik foru komunikazioaren bidez etorritako tronkaleko ondasunak»

[59] Ez da benetako erreserba bat Legearen 87 artikuluak xedatzeko ahalmenaren mugapena ezartzen du CELAYA IBARRA, A , *op cit* , p 367 or

Lehengoratzei dagokienez, oinordetzaren gaineko eskubide pribilegiatua da lehengoratzea, ondorengorik gabe hil den pertsonak dohaintzan jaso zituen ondasun jakinen gaineko eskubidea, alegia Legeak, batetik, Kode zibilaren 812 artikuluak ezarritako lehengoratzea jaso du (91 art), bestetik, mantenu zamarekin dohaintzan emandako ondasunen gaineko lehengoratzea arautzen du, ondasunok dohaintza-emaileari itzuli behar zaizkio, dohaintza-hartzailea dohaintza-emailea baino lehen hiltzen bada, seme-alaba edo ondorengorik gabe (92 art) Bi horiei gehitu behar diegu, oinordetza itunak arautzean, 83 2 artikuluak jasotako lehengoratzea, izendatua dohaintza-emailea baino lehen hiltzen denerako, ondorengorik gabe

1.6. Lehenespenez eskuratzeko eskubideak, Bizkaian

Bizkaiko sistema osotzeko, senide tronkalak baditu lehenespenez eskuratzeko eskubideak[60], ondasun zehatz batzuen gainean, ondasun tronkalak[61], senide horiek dituzten eskubideak errespeta daitezen Lehenespenez eskuratzeko eskubide horiek debekatzen dute ondasun tronkalak familiatik kanpo ateratzea, kostu bidezko eskualdaketen ondorioz arrotzek eskura baitzitzaketen bestela Eskubide horien harira, senide tronkalek, forudun zein forugabeak izan, 20 artikuluko hurrenkera eta oñibarrarekiko hurbiltasun gradu eta lerroaren arabera, ondasun tronkalak lehenespenez

---

[60] Badago gai horri buruz ere tesi berri bat, orandik argitaratugabea: Goikoetxea Ortega, L., *Derecho de saca en la Ley de Derecho civil foral del País Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1997

[61] «Bizkaiko tronkalitatea ez da mugatzen oinordetza eta dohaintzetara, ezpada jabari eskualdaketa oro ukitzen ditu, baita kostu bidezko besterentzeak, salmentak, trukaketak, judizio bidezko exekuzioak, etab

Ondasunak familiatik kanpo ez ateratzea da printzipio nagusia, familiako kide guztiek bat ez badatoz besterentzearekin behintzat Horregatik, ezin dira ondasunak xedatu dohain bidez arrotzen mesedetan, ezta kostu bidez ondasunok saldu edo besterendu ere, aurretiaz senide tronkalen baimenik izan gabe, izan ere, senide tronkalei ondasunak eskaini behar zaizkie foru deien bitartez» Ortuzar Iturrarán, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993, 263 or

eskura ditzakete, ondasun horiek arrotzei nahiz eskubidea egikaritzen duena baino urrunagoko senideei besterendu nahi zaizkienetan, borondatez edo derrigor[62], eta kostu bidez (besterentzea dohain bidez izango balitz, Zuzenbide osoko deusezak izango litzateke, *ex* 24 art)

Besterentzea egin ahal izateko, lehenago foru deiak gauzatu behar dira, dei horien bidez besterentzeko borondatea iragartzen da, senideei ondasunak eskuratzeko eskaintza egiteaz batera Iragarkia ondasun tronkala kokatuta dagoen Udalean argitaratu behar da Behin saltzeko asmoa iragarri eta gero, euren eskubidea egikaritu nahi duten senide tronkalek Notarioarengana jo behar dute tramite guztiak burutzeko, horren harira, senidea ez bada Notarioaren aurrean garaiz agertzen, ulertzen da bere eskubideari uko egin diola Dena den, uko egite hori egin eta hurrengo urtebetean izango ditu ondoreak bakar-bakarrik

Esan dudanez, eskubidearen titular dira senide tronkalak, Lege berriak, gainera, eskubide horiek eratxiki dizkie errentariei, errentamendu kontratuak berrogei urte baino gehiago baditu Errentariek alboko senide tronkalen aurretik eskura dezakete bizi diren baserria (126 art)

Dena den, ondasun tronkal guztiak ez dira eskubide horien objektu Legearen 114 artikuluak lehenespenez eskuratzeko eskubidetik kanpo uzten ditu hiri lurrean edo lur urbanizagarri programatuan[63] kokaturiko ondasun higiezinak, kasu batean izan ezik

---

[62] Hipoteka exekuzio kasuetan, judizio bidez zein Notario bidezkoa izan edota premiamendu prozeduretan ere, senide tronkalek lehenespenez eskuratzeko eskubideak egikari ditzakete (124 art)

[63] Egoera hori arras aldatu zen ekainaren 7ko 5/1996 Errege Lege Dekretua (EAO, 139 zk ekainaren 8koa) onartu zenetik, Lege Dekretuak Lurzoruaren eta Elkargoen arloak liberalizatzeko neurrei buruz ari zen Lege Dekretu horrek, lehenengo artikuluan, lur urbanizagarri programatuaren eta programatugabearen arteko bereizketa ezabatu egin zuen, orduz geroztik lur urbanizagarria besterik ez da Lege Dekretuak ezarritakoa berretsi egin zuen apirilaren 14ko 7/1997 Legeak, Lurzoruaren eta Elkargoen arloak liberalizatzeko neurrei buruzkoak (EAO, 90 zk., apirilaren 15ekoa) Lurzoruaren Ebaluazioei buruzko apirilaren 13ko 6/1998 Legeak indargabetu ditu aurreko bi arau horiek

senide tronkalaren aurrekoren baten famili-etxea izandakoa, eta osotasunean berezia dena[64] Horrela, Legeak, lehenespenez eskuratzeko eskubideak arautzen baditu ere, eskubideok nabarian mugatzen ditu eta ia-ia hirietan ezin dira erabili, landa lurrean, ostera, bere indarra bete-betean zaintzen dute[65]

Eskubide horiek eta Kode zibilak arautzen dituen eroslehentasun eta atzera-eskuratze eskubideak antzekoak dira, helburuari begira Bizkaiko foruan, foru saka nabarmentzen da, eskubide horien artetik, foru sakaren bitartez senide tronkalak finka tronkala eskura dezake familiatik kanpoko inori saldu izan zaionean Foru saka, ordea, ez da atzera--eskuratze mota bat, erakunde ezberdinak dira oinarrizko alorretan, izenaz aparte Foru saka egikaritzean, senide tronkala ez da subrogatzen zuzen-zuzenean eroslearen egoera juridikoan, foru sakaren bidez salmentaren deuseztasuna lortzen da, eta senide tronkalarekin kontratu berri bat burutu behar da Horrez gain, senide tronkalek ez dute ondasun tronkala erosi behar saltzailearekin zehaztutako salneurrian, ezpada prezioa adituek ezarriko dute prozedura batean Hori guztia dela-eta, ezin dugu atzera--eskuratzeaz hitz egin, besterik gabe

Amaitzeko, eskuratzeko eskubide horiek lehentasuna dute antzeko izaera duten beste edozein eskubideren gainetik (127 art)

(EAO, 89 zk , apirilaren 14koa), baina ez du lur urbanizagarriaren eraentza juridikoa aldatu. Legearen 7 artikulnak agerí duenez

Honez gero, Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Legearen 114 artikulua zaharkiturik geldiru da, lur urbanizagarri programaturik ez dagoelako Legea aldarazi bitartean, ez dakigu foru sakarako eskubidea lur urbanizagarria guztiau egikari daitekeen ala eskubide horren egikaritza mugatu egin den, Lege Dekretuaren ondoriuz, landa lurrera

[64] Salbuespen horrek interpretazio arazoak ekarriko ditu eta Euskal Herriko Justizia Auzitegi Nagusiaren arlo Zibileko Salak konpondu beharko ditu gatazkak TAPIA PARREÑO, J J , *op cit*, 3 or

[65] Asmo horretan sakontzeko irizpia plazaratu izan zen aspaldi CASO MORENO, J , «Problemas de la troncalidad», *Actualizacion del Derecho civil Vizcaino. VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 286 or

1.7. AIARAKO FORUA

Bestalde, Aiarako Forua[66] Aiara, Amurrio eta Okondo udalerri osoetan eta Artziniega udalerriko Mendieta, Erreta-Tutera, Santa Koloma eta Zolloguti herrietan ezartzen da (EHFZZLren 131 art.). Aiarako zuzenbideak erakunde berezi bi arautzen ditu eta Lege berriak biak bildu ditu: testamentua egiteko erabateko askatasuna eta podere osoko gozamena. Kausatzaileak erabateko askatasunez egilets dezake testamentua, izan ere, bere ondasun guztiak xeda ditzake, *inter vivos* nahiz *mortis causa*, ondasun batzuk zein guzti-guztiak. Aiaran, izatez, ez dago seniparteduniK[67], testamentugileak ez duelako inolako mugarik testamentua egiteko garaian. Askatasun hori berez ez da txarra ez ona, eta egunerokotasunak erakutsi digu testamentu gehienetan seme-alabak direla jaraunsle[68], seme-alabak oso kasu arraroetan eta

[66] Aiaran industrializazio eta urbanizazio prozesuak izan duen gorakada aintzat hartuta, Forua gutxitan erabiltzen da helburu horrekin [nekazaritza ustiapenaren batasuna gordetzea]. Beharbada merkataritza eta industria ustiapen txikiak traumatizatzeko balio lezake Aiarako foruak, baina ez dakigu Forua helburu horrekin erabili den ala ez, ez dugu daturik. Aiarako forua sarritan erabiltzen da enpresazkoa ez den ondare osoa eskualdatzeko, batik bat biztanlzeko ondasun lugiezinak. Ondasunok alarguneri eskualdatzen zaizkio, eta hori lul ostean seme-alaben artean banatu ohi dira hainbana. Esangura horretan, Forua erabiltzen da eta aiararren baldintzarik gabeko atxikimendua dauka, hori dela-eta, ez lirateke logikoa izango foru hori kentzea, baina horren hedadura zabaltzea ere ez lirateke oso egokia izango. URIARTE ZULUETA, M.M., *op. cit.*, 238. or.

[67] Testamentua egiteko askatasuna derrigorrezko jaraunsleen bazterketarekin lotzen da. Derrigorrezko jaraunsleek seniparte formal hutsa dute. Testamentugileak ezin ditu alaztu eta aipatu behar ditu, horiek baztertzeko bainо ez bada. URIARTE ZULUETA, M.M., *op. cit.*, 235. or.

Legeak preterizioari buruzko zenbait artikulu berri (135 etik 139 era bitarteko artikuluak) sartu ditu. Manu horietatik lehenengoan, bazterketa egiteko moduak azaltzen ditu, eta horrez gain, modu horietariko baten (salbidezko edota baterako bazterketen) noranoko eta edukia zehazten ditu. Bigarren manuak ez ditu preteritutzat jotzen edozein titulu bidez baztertutako seniparteduнak. Legearen 137. artikuluak honakoa ezartzen du: nahigabe preteritua izan den derrigorrezko jaraunsleak berari dagokion seniparteа eska dezakeela, kasu horretan urritu behar dira jaraunsle izendapena eta testamentuzko gainerako xedapenak, seniparteari kalte eginen dioten heinean. Preterizioak oadorengo guztiak ukitzen baditu, ondorengo horiek seniparte luzerako (seniparte hertsia gehi hobekuntza herena) eskubidea dute. Azkenik, baztertutako ondorengoen ondorengoak ez dira preteritutzat jotzen eta aurrekoekin batera baztertzen dira.

[68] «Testamentua egiteko askatasunari buruz esan duguna Aiaran gertatu denaren esperientziak erakusten digu. Gurasoek famultatik kanpokoen alde ondasunak xeda ditzaketen arren, ez dute halakorik

salbuespenekoetan jaraunspenetik baztertuak izan dira[69]. Podere osoko gozamenaren bidez[70], bere aldetik, izaerari dagokionez, erakunde ezberdin biren batuketa da alde batetik, ezkontideetarik bizirik irauten duenak[71], kasurik gehienetan, hildakoaren

---

egiten, eta jaraunspena euren seme-alabei eskualdatzen die, legeek horretara behartu gabe. Dohaintza-emaileek eta testamentugileek xedatzeko askatasuna erabiltzen dute familiaren onuretan egokien deritzen moduan, esan dugun bezala, kapitalistek eta jabe handiek euren ogasunak banatzen dituzte seme-alaba guztien artean, seme-alabaren bati eratxikitzen dieten hobekuntzaz gain, kontrara, merkatari, burdina-langile eta nekazari gehienek, ia salbuespenik gabe, seme-alaba bakarra izendatu ohi dute euren ondare osoaren ordezko, aldi berean izendatuaren neba-arreben mesedetan lehen aipatu ditugun betebeharrak ezarriz. Betebehar horien zenbatekoa ez ohi da, lehenago azaldu dugunez, senparte laburraren erdia baino handiagoa. Arrazoi horregatik Ararako nekazariak aurre egin diezazkioke betebeharrei, senipartearen bestekoak balira, ordea, porrotean eroriko litzateke hiru bide hauetariko batetik: lukurreriagatik, baserriaren nekazaritza ustiapena osatzen duten lurrak zatitzeagatik edo jaraunspen eskualdaketa bakoitzean baserria nahitaez saltzeko beharragatik. Pertsona bakarreko ordezkaritzaren bidez, lauda jabetza txikiak indarrean dirau Araban, eta hori babesteko ez da senparteen (legezko konponbidearen) beharrik izan, beste lurralde batzuetan gertatu den legez.

»Jaraunsle izendatzen ez diren seme-alabak ez dira ezer gabe etxetik botatzen. Batzuek ezkongabe diraute eta jaraunslearekin batera familiako etxean bizi dira, jaraunslearen familia euren familiatzat hartzen dute eta euren lana zein aurrezkiekin familiako ondarea handitzen dute. Beste batzuk, familiaren laguntzarekin, ezkontzen dira eta ogibideren bat bilatzen dute Araban edo Araratik kanpo. Aurtzina, zalantzarik gabe, Araban landu gabeko lur ugari zeudenean, jaraunsle izendatzen ez ziren seme-alabek lur horiek lantzean zihardunen, horren isla izan daiteke 1373ko Fueroaren XXXI eta LII kapituluetan xedatutakoa, non horietan etxea erakuntzeko arauak ematen dira. Horrek erakusten digu etxe berria erakuntzea garai hartan jardunbide ohikoa zela, nahiz eta egoera hori azkar aldatu. Ararako lurraldea txikia baita» URIARTE LEBARIO, L.M., *El Fuero de Ayala*, Hijos de M.G. Hernández, Madril, 1912. Arabako Foru Aldundiak argitaratua, Gasteiz, 1974, 113–114. or.

[69] «Araban testamentua egiteko askatasuna oso zabala da, Bizkaian, Aragoin eta Katalunian dagoena baino zabalagoa. Nafarroako askatasunaren antza duela. Baztertu ere, gurasoak jaraunspenetik bazter ditzake seme-alaba guztiak eta familiatik kanpokoei ondasunak utzi. Tradizioak eta Ararako anizotarren moralitateak, ordea, halako bazterketak gaitzesten dituzte eta bakar-bakarrik oso egoera arraro zein salbuespenekoan gerta daiteke. Azken mendean, behintzat, bi kasuren gomita baino ez dago. Kasu bat Respaldizan gertatu zen, aitak bere seme-alabak baztertu zituen kanpokoa onordeko izendatuz. Ararako anizotarren artean testamentugilearen portaerak haserre bizia piztu zuen, eta ondorioz kanpoko horrek jaraunspenari uko egin behar zion hildakoaren seme-alaben mesedetan. Beste kasu bat Okondoko bailaran gertatu zen, seme-alabak Ameriketan, eta ekonomiaren aldetik egoera onean, zituen agure batek bere ondasuntza txikia anizotar bati utzi zion, anizotar horren etxean bizi zelako» URIARTE LEBARIO, L.M., *op. cit.*, 89. or.

[70] 1992tik hona denbora tarte laburra igaro da, alabaina ez dago podere osoko gozamena erabili delaren berririk gaurdaino. Zalantzarik gabe, hori gertatu da lege fiskalak ez dituelako arautzen gozamenaren ondorioak. Onordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga arautzen duen 1989ko apirilaren 24ko Foru Araban. Arauketa horren ezak hein handi batean konpondu da ezkontide, ondorengo eta aurrekoen aldeko jaraunspenezko eskualdaketak zergatik salbuesten direnetik, 1991ko abenduaren 29ko Foru Araiaren 36. artikuluak ezartzen duen bezala. URIARTE ZULUETA, M.M., *op. cit.*, 240. or.

[71] Alargunak senparte formala izateko eskubidea baino ez du Araban (EHFZZLren 134.2. art.), eta ez dagokio ezkontzaren ondorioak eraentzen dituen legearen araberako senipartea (Kode zibilaren 9.8. art.). RUEDA DIAZ DE RABAGO, M., «El Fuero de Ayala», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 176. or.

ondasun guztien gaineko gozamena jasotzen du, eta, beste aldetik, bada testamentu boterea ere, hots, gozamendunak ondasunak banatzeko ahalmena du, ondasun guztiak edo batzuk, ezkontzako seme-alaba guztien artean edo batzuen artean Erakunde hori Bizkaiko *alkar poderosoa*ren[72] antzekoa da oso, azken horretan alarguna hildako ezkontidearen jaraunspenaren komisario eta gozamenduna izendatzen baita

Ikusi dugunez, Kode zibilaren sistema eta foru sistema ezberdinak dira Behin ezberdintasun garrantzitsuenak aztertu eta gero, hiru erakunde juridiko zehatzen aztertzeari ekin behar diot Foru erakunde horiek ondo ulertuz gero, errazago antolatu daiteke arau zibilen eta arau fiskalen arteko gatazkak konpontzea, horixe baita tesi honen helburu nagusia fiskalitatea bat etortzea arau zibilekin Aurreko lerroaldetan jaso ditugun erakundeak ere ez ditut sakon-sakonean aztertu, baizik eta horiek guztiak multzo batean ikusi ditut Horrela, ezagutu ohi dugun sistematik, i e , Kode zibilaren sistematik, ezberdina den beste sistema batean girotzeko aukera izan dugu Esan bezala, jarraian hiru erakunde zehatz jorratu behar ditut testamentu boterea, oinordetza itunak eta foru komunikazioa, ezkontzaren ondasun eraentza

---

[72] URIARTE LEBARIO, L M , *op cit* , 94 or Iritzi horrekin ez dator bat URIARTE ZULUETA, autore horrentzat Aitarako podere osoko gozamena aplikazio esparru zabalagoa dauka Izatez, podere osoko gozamena ezar daiteke ezkontidearen mesedetan, Bizkaian gertatu bezala, ezar daiteke beste pertsona batzuen mesedetan ere, erratua bezala (semea hil bada ondorengorik utzita) edo ezkontza bizimodua daraman kideen alde URIARTE ZULUETA, M M , *op cit* , 240 or

Bestalde, Bizkaiko Foruarekin alderatuta, boterea egikaritzeko epeak ez da ezarri, horiaz, boterea edozein unetan egikari daiteke CELAYA IBARRA, A , «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI lib , 581 or

2. TESTAMENTU BOTEREA

2.1. KONTZEPTUA

Testamentu boterea[73] da Bizkaiak duen erakunderik ohikoena eta arauketa berriaren objektu izan da[74],, horren bidez, testamentugileak atzeratu egiten du bere erabakia, jaraunslearen hautaketa bihar-etziko inguruabarren menpe dagoenean. Testamentu boterea erabiliz, testamentugileak jaraunspenaren komisarioa izendatzen du (ezkontidea izendatu ohi da), testamentugilea bizirik zela hartu ezin izan zuen erabakia komisarioak gauzatu dezan[75], bera hil ostean. Testamentua egiteko mota hau da Kode zibilarekin[76]

---

[73] Doktrinako autore gehienek *testamentu botere* izena erabili arren, CASTILLO TAMARIT-ek ordezkaritza botereaz hitz egitea nahiago du, izan ere, testamentu boterea ordezkaritza boterearen agerpen bat da, eskuordetu den ordezkaritzaren antolaketa testamentuaren bidez gauzatzen denean. Kontrara, ordezkaritza boterera bil daitezke kasu gehiago, kausatzaileak, bera hil osterako, gaintzeko bati eskualdatzen dionean bere ondasunak xedatzeko ahalmena. Ahalordeen teoria aplikatzen da modu horretara ordezkaritzaren alorrean eta ez du garrantzirik eskuordekoak erabiltzen duen bidea, testamentua zein kontratua izan. CASTILLO TAMARIT, V.J., «Venta de Bienes inmuebles y poder testatorio en Vizcaya», *Revista de Derecho Notarial*, 111 (1981), 351. or., 1 ohar-oharra.

[74] Bizkaian askatasun zibilaren ikur gisa, arauketa berri horrekin botere horiek dituzten ordezkaritza sendotu egin da: a) ondasunak xedatzeko erabakia hartzeko unea atzeratu egiten da, b) alargunaren egoera bermatzen da, ondorengoei begira, batik bat, eta c) ezkontide bien ondasunak modu arrazoizko, zuzen eta pentsatuta xedatzea, familiaren ondarea iraunarazteko asmotan. TAPIA PARRENO, J.J., *op. cit.*, 4. or.

[75] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 161. or.

[76] Hurrengo arazoa —eraldaketaren ondoren ere azal daiteke— azaldu da: zer gertatzen da testamentugileak —bizkaitar foruduna zela boterea egiletsi zuenean— geroago auzotartasun foruduna galtzen badu, edozein kasu dela bide? Kasu horretan, baliozkoa da boterea? Arazoa, gainera, korapilotzen da testamentugilearen auzotartasun berria lurralde erkidekoa ez denean; lurralde erkidean, dakigunez, fiduziarioaren figura erabat debekatzen da eta kontua izango litzateke kargua iraunaraztea, boterea egilestean, testamentugileari aplikatzen zitzaion legeriaren arabera. Gerta daiteke beste lurralde bateko auzotartasuna eskuratzea, eta lurralde horretan kausatzailearen ordezkaritza antolatzeko gaintzekoaren eskuhartzea onartzea —eduki ezberdinarekin, ordea— (adibidez, "Mallorcako jaraunsle banatzailea") Jaraunsle horri aplikatzen zaizkion murrizketak aplikagarri dira Bizkaiko komisarioaren kasuan? Egun badirudi arazoa behin betiko konpondu dela, Kode zibilaren 9.8. artikuluak xedatzen duenean "edozein modutan ere, testamentuan ezarritako xedapenak eta ordezkaritza itunak, horiek egilesteko unean testamentugilearen edo xedatzailearen lege nazionalari jarraituz antolatu badira, baliozkoak dira, nahiz eta pertsona horien ordezkaritza beste lege baten menpe izan. Kasu

ezberdintasun nagusienak dituena, izan ere, Kode zibilak 670 artikuluan[77] zeharo debekatzen du testamentu mota hori. Alabaina, gainerako foru legerietan oinordetzazko fiduzia onartzen da eta testamentu boterearen antzeko ondorioak ditu.

Legearen hitzez-hitzezkotasunari jarraiki,

> *EHFZZLren 32. artikulua*
> «Testamentu-egileak eskuordeko bati edo batzuri eman diezaieke oinordekoa izendatu eta ondasunak banatzeko ardura, eta ondasunon oinordetza-eskualdaketa dela eta, berari dagozkion beste ahalbide guztiak».

Bizkaian, komisario bidezko testamentua egilesteko aukera dute bizkaitar forudunek, zalantzarik gabe, baita bizkaitar forugabeek ere, 3/1992 Legea indarrean jarri ondoren. Berrikuntza hori ez da horrenbestekoa, aintzat hartzen badugu testamentu mota hori egiletsi ohi zutela hirietako auzotarrek ere, pasa den mendearen amaiera aldean Kode zibila indarrean jarri baino lehen. CELAYAK[78] adierazi duenez, ermandadeko testamentu eta komisario bidezko testamentuei begira, Gaztelan ere onartzen ziren, baina Kode zibila indarrean jarri aurretik. Hori dela-eta, hirietako auzotarrek erabil zitzaketen testamentu mota horiek, Kode zibilpekoak nahiz Forupekoak izanik, testamentu mota horiek, erabili ere, erabiltzen zituzten hirietako auzotarrek bertan kokatutako ondasunen gainean xedatzeko, eta batik bat Lur lauan kokaturiko ondasunak xedatzeko. Beraz, testamentu mota horiek eguneroko tresna ziren Foruaren helburuak bete ahal izateko. Hori guztia kontuan izanik, EHFZZLren 13. artikuluak onartzen du Lur laueko

---

guztietan, senuparteak oinordetza legearen arabera zehaztu behar dira". GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M.J., «Especialidades testamentarias: el poder testatorio», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 118-119 or.

[77] Bestalde, Kode zibilak berak erakunde horren antzekoa arautzen du 831. artikuluan: hobetzeko ahalmenaren eskuordetza. Lurralde erkidean ekinez, komisario bidezko testamentua onartu zen argi eta garbi Nekazari gazteei eta familiako nekazaritza ustiapenaren estatutuari buruzko 49/1981 Legean: abenduaren 24koan, lege horren 23. artikuluan, hain zuzen.

[78] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 87 or.

auzotarrek bezala bizkaitar forugabeek testamentu mota horiek egilesteko ahalmena Modu horretara, berreskuratu da sistema zibil foruduna osatzen duen foru arauketa, eta garrantzitsuagoa dena, Kode zibilaren 1990eko eraberriketak ekarri dituen gatazkak (ezkontideek auzotartasun ezberdinak izan ditzakeelako) konpontzeko bidea, neurri handi batean bederen

Testamentu boterea komisario bidezko testamentua egilestean egikaritu ohi da Komisario bidezko testamentuan, pertsona batek (komisarioak) hildako beste pertsona baten izenean (botere-emailearena) egilesten du testamentua, hildakoak testamentua egiteko eman zion boterea erabiliz Hortaz, oinordetzarako deia bi egintzaz osatuta dago testamentu boterea, batetik, egintza horren bidez kausatzaileak edo botere-emaileak, bera hil eta geroko, pertsona bati bere ondasunak xedatzeko eskuespena ematen dio; eta hil osteko testamentua, bestetik, hori baita izendaturiko komisarioak egilesten duena, boterea egikarituz, eta behin-betiko xedatze egintza bilakatzen dena

Ezin dugu ahaztu, bestalde, botere-emailea hil eta gero, testamentu boterea eta berorren egikaritza egiletsi daitezkeela Bizkaian, formari begiratuta bederen, testamentu ez diren egintzen bitartez, esaterako, ezkontza itun, oinordetza itun eta dohaintzen bitartez

Azkenik, komisarioaren kargua borondatezkoa, dohainekoa eta bere-berezko edo pertsonalisimoa da (EHFZZLren 39 art) Esan dudanez, kargua borondatezkoa da eta, ondorioz, karguari uko egin dakioke Dohainekotasunari dagokionez, GIMENO GOMEZ--LAFUENTEren[79] aburuz, argi dago komisarioak ezin duela eskatu inolako kontraprestaziorik, bere kargua dela-eta (Legearen hitzezkotasuna oso argia da esangura horretan), aldi berean, ordea, botere-emaileak esleipenen bat eratxiki diezaioke

[79] GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M J , *op cit* , 139 or

komisarioari, esleipen hori xedapen askeko zatian sartzen bada Horretarako ez dago debekurik-eta Komisarioa bere-berezko kargua da, horregatik, komisarioaren ahalmenak eskualdaezinak dira Dena den, komisarioak albazea eta kontulari-banatzailea izenda ditzake, baina ezin ditu eskuordetu oinordekoaren izendapena eta botere-emailearen jaraunspenezko ondasunen banaketa[80]

2.2. IZAERA

Testamentu boterea ikusmolde ezberdinetara[81] uler daiteke testamentugilearen borondatearen agerpen huts bezala, testamentua egiteko eskuordetza gisa, osagai bat gisa, alargunaren *status* pribilegiatua itxuratzeko

Gainetik ikusita eta sakondu gabe, komisarioa testamentugailearen borondatearen eramailea besterik ez dela pentsa daiteke, hildakoaren jaraunsleei borondate hori agertarazteko betebeharra duela Komisarioak, hortaz, kausatzailearen nahia hartu du eta une egokian agertzen du nahi hori, kausatzaileak egiten du testamentua, komisarioak ez Ikusmolde horretan kokatuko litzateke Kataluniako konfiantzazko jaraunspena[82] delakoa (Oinordetza kodean araututa dago 150 etik 153 era bitarteko artikuluetan) Jaraunsleak eta legatu-hartzaileak izendatzen ditu testamentugileak eta konfiantzaz bere nahia adierazten dio komisarioari, azken horrek ondasunei eman nahi izan dion destinoa burutu

---

[80] GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M J , *op cit* , 139 or

[81] GIMENO GOMEZ-LAFUENTEk testamentu boterea itxuratzeko beste aukera batzuk ere azaldu ditu komisarioa tartekari gisa, komisarioa fiduziario gisa edo testamentu boterea ulertu daiteke ere alargun komisarioak duen gozamenaren eratze egintza gisa GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M J , *op cit* , 114 or

[82] ALBA SOTO, L , «El poder testatorio», communicacion, *Actualización del Derecho civil Vizcaino IV Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 395 or

dadin. Katalunian komisarioek testamentugilearen borondatearen agerpen hutsa gainditzen duten ahalmenen bat ere dute

Bigarren ulerkera gehiago hurbiltzen da Bizkaiko arauketara eta hori izan da, hain zuzen, autore bizkaitarrek[83] erabili dutena; ulerkera horretan, testamentu boterea testamentua egiteko eskuordetza da Esangura horretan, botere-emaileak komisarioari agintzen dio jaraunslea askatasunez aukera dezan Ikusmolde horren defentsan aipatzen da[84], botere-emailea hiltzen denean umeak utzita, testamentu botereak oinordekoaren hautaketa egokia ahalbideratzen duela

Komisarioaren eginkizunak, beraz, oinordekoa izendatu eta jaraunspena banatzea izango lirateke Boterea egikaritzen ez duen bitartean, ordea, oinordetza ziurtasun-ezako egoeran dago, ondarearen titulartasunari begira Legeak konpondu behar du titulartasun zehazgabeko egoera, hori dela-eta, logikoa dirudi komisarioaren erabakia ezeztaezina izatea

Hirugarrenik, beste ulerkera batean, batik bat ezkontidea komisarioa denean, testamentu boterea alargunaren *status* juridikoaren beste osagai bat izango litzateke Kasu horretan alargunak dituen eskubide eta ahalmen handiak kontuan hartuta (hala

---

[83] Doktrina, antzinatik, testamentuzko erakunde horren alde agertu da ANGULO LAGUNA, D., *op cit*., 194 or., GARCIA ROYO, L., *Foralidad civil de las Provincias Vascongadas con directrices para Navarra, Aragon, Cataluña, Galicia y Baleares filosofia del irracionalismo en el Derecho*, S. Catolica, Gasteiz, 1952, II lib., 290 or., JADOY VENTADES, R., *op cit*., 279 or., SOLANO Y POLANCO, J. de, *op cit*., 311–312 or. VICARIO DE LA PEÑA, N., *Derecho Consuetudinario de Vizcaya*, Imp. Asilo de Huerfanos del Sagrado Corazón de Jesús, Madril, 1901 Berrargitalpena, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1995, 466–467 or

[84] Esangura horretan, ROCA SASTREren aburuz, «anta edo ama, ondarearen titularrak, hiltzen direnean ume txikiak utzita, seme-alaba bat oinordeko bakarra izendatzea saihestea da, ez dakigulako seme-alaba hori egokiena izango den etxea gobernatzeko Horregatik, arazo hori konpontzeko, ezkontideari une egokian oinordekoa izendatzeko ahalmena ematen zaio, eta ezkontiderik ez badago, ahalmen hori semide hurbilenei ematen zaie» ROCA SASTRE, R.M., *Estudios de Derecho privado*, Edersa, Madril, 1948, II lib., 106 or

nola, hildakoaren ondasun guztien gaineko gozamena), ezkontide komisarioa ez da bakarrik testamentua egiteko eskuordetu bat, ezpada jaraunspenaren edukitza du eta hori xeda dezake zabal-zabal dituen ahalmen handi horiek erabiliz, testamentugilearen xedapenak[85] errespetatuz gero, jakina

Formari begiratuta, testamentu boterea testamentu egiteko eskuordetza da, edukiari begiratuta, ordea, alargun komisarioari egoera pribilegiatua eratxiki nahi zaio Horrela, ezkontideak beretzat ditu ezkontzako ondasunen erdia, foru komunikazioaren ondorioz, seme-alabarik utzi bada, aldi berean, ezkontideak gainerako erdia, hildakoaren jaraunsleentzat izan behar duena, administratu eta horren gaineko gozamena dauka Boterearen luzapen mugagabeak osatzen du eta erabat biribiltzen du erakundea

ASUA GONZALEZek[86] kritikatu berri izan du erakunde horren iraupena Euskal Herriko foru zuzenbidean Autore horren aburuz, ezin da kausatzailea ordezkatu, ezin da hildakoa ordezkatu, eta dogmatika juridikoak ere horren aurka dago, ezin da testamenturik egin existitzen ez duenaren alde[87] Hala ere, eragozpen bera aplika dakioke

[85] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 163-164 or.

[86] ASUA GONZALEZ, C.I., «Dos temas de reflexion en torno al testamento por comisario de la Ley de Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Estudios de Derecho civil en homenaje al profesor Dr. Jose Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Bartzelona, 1993, II. lib., 887-902 or.

[87] «Ene iritziz, existitzen ez denaren iznean ezin da testamenturik egin, hori da batezpen zuzena Beste hitzez esateko, ezin da onartu hildako batek nolabaiteko ordezkariaren bidez jardutea Modu horretara, Bizkaia eta Arabako zuzenbidearen kasuan ere, komisarioak ondasunak xedatzen dituenean —hori egiteko legebideztakela kausatzailearen baimen edo "ahalordean" datza— antolatu behar da norbere iznean ganzaritziko jardiketa bezala, inoren ondarean begira eta ez beste pertsona baten —hildako baten— iznean egindakoa

Komisarioaren esku-hartzea horrela ulertuz gero, badirudi jaraunspena modu konplexuan antolatzen dela [ ] Eskuordetzaren egilespena ormordetza antolatzeko lehenengo urratsa edo egintza izango litzateke —egintza horrek *abintestato*ko ormordetza arautzen duten erregelak saihestea dakar— eta, ondorioz, ondarea xedatzeko egintza izango litzateke Bigarren xedatze egintzak, komisarioarenak alegia, lehenengo egintzan du jatorria, baina egintza ezberdina izango litzateke —norbere iznean ganzaritakoa, inoren ondarearen gainean burutu arren— eta ormordetza prozesua borobiltzen du, kausatzaileak testamentuan zein ezkontza itunetan agertu duen borondateak hideratuta Komisarioak bere egitekoan erabiltzen duen forma ez du guk ezarritako eskema aldatzen *inter vivos* zein *mortis causa* egintzen bidez izendatu arren, izendatuak kausatzailearen ormordeko izango dira ASUA GONZALEZ, C.I., *op. cit.*, 896 or.

edozein testamenturi Testamentu orok agertarazten duen borondatea gauzatu nahi izaten da testamentugilea hil ondoren, izan ere, pertsona hori jada existitzen ez denean

Komisarioak kausatzailearen izenean dihardu, edozein ordezkarik bezala (komisario hitzak ezberdintasunen bat ekarri arren) Horrek ez du esan nahi diharduen hori kausatzailea bera dela, kontrara, komisarioaren borondatea agertarazten da, komisarioaren erabakia eta nahiera Bere eginkizunean komisarioak gorpuzten du ordezkatuak beragan jarri zuen konfiantza, hori baitzen testamentugileak nagusiarazi nahi zuen borondatea[88]

Azken finean, Bizkaian egilesten diren testamentu botereek[89] askatasun zibilaren printzipioa[90] islatzen dute argi eta garbi, printzipio horrek sustrai sakonak ditu foru legerian eta egun 3/1992 Legearen 4 artikuluak bereganatu du beren-beregi

---

[88] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 165 or

[89] Testamentu botereak defendatzeko asmoz, BONET RAMONek dio

1 Testamentugileak ormordekoaren izendapena edo ondarearen banaketa geroko une baterako atzera dezake, ormordeko egokiena edo beharrizan handiena duena ezagutzeko modua dagoen unerako

2 Bizirik diranen ezkontideak egoera sendoa bermatuta dauka, seme-alabei begira, eskerkarrekoak izan dautezkeelako

3 Hildako ezkontidearen edo ezkontzako ondasunen besterenganaketa ahalbideratzen dio alargunari

BONET RAMON, F., *Compendio de Derecho Civil*, Revista de Derecho Privado, Madril, 1959, V lib., 92 or Aipamen hori honako liburutik hartu dut CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993, 130 or

[90] Legearen 4 artikuluak askatasun zibilaren printzipioa arautzen du Printzipio horrek bi ondorio dakartza legeak esku-emaileak direla, eta eskubideei uko egin dakiekeela, ordena edota interes publikoaren aurkakoak izango ez balira edo gainontzekoari kalterik egingo ez balio Famili zuzenbidean eta ormordetzaren esparruan aplikatzen da gehienbat askatasun zibilaren printzipioa Bizkaian testamentua eta ormordetza ttunak betidanik ulertu dira «familiako legea» bailiran, eta legeak ezin du hori murriztu, interes orokorraren arauak izan ezik CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI lib., 52-53 or

2.3. SUBJEKTUAK

Testamentu boterea ematen duen testamentugileak testamentuak egiteko gaitasuna behar du. Testamentu boterea egilesten duenaren auzotartasunari dagokionez, bizkaitar forudunek inolako murrizketarik gabe erabil dezakete erakunde hori. Bizkaitar forugabeek ere egiletsi dezakete. EHFZZLren 13. artikuluak aukera hori aintzatesten dielako, nahiz eta Kode zibilak debekatu. Bestalde, arazo hori estatutu pertsonalaren kontua denez, bizkaitarrek baliozko testamentu boterea egiletsi dezakete, edozein lekutan daudela, Espainian nahiz atzerrian. Are gehiago, testamentu boterea baliozkotasunez egiletsi duenak geroago auzotartasun berria eskuratuko balu, aurretiaz egindako xedapenak errespetatu beharko lirateke, nahiz eta testamentuaren edukiari aplikatzeko moduko lege berriari egokitu behar izan xedapen horiek (esaterako, derrigor bete behar diren seniparteak).

Komisario izateko, nahikoa da kausatzailearen konfiantza izatea, jaraunslea ere komisarioa izan daiteke[91]. Komisarioa ezkontidea ez denean, komisarioaren jarduteko aukerak askoz murritzagoak dira, ondasunak xedatu behar dituelako testamentugilearen jarraibideak segituz. Bestalde, ezkontidea komisarioa denean, *alkar poderoso* deritzo testamentu botereari. Horrekin batera, ezkontideak hildakoaren ondasun guztien gaineko gozamena badu, alargunaren *status* juridiko berezia ageri da, testamentua egiteko eskuordetza hutsa gainditzen duten eskubide eta ahalmenekin batera. Kasu horretan, oro har, komisarioak testamentugilearen ondasunak xeda ditzake, bere ondasunak xedatzen dituenean. Komisarioak gaitasuna behar du testamentu boterea egikaritzen den egintza

---

[91] Komisarioa ustezko jaraunslea izan daiteke, zalantzarik gabe, eta horretarako ez du testamentugilearen berariazko baimenik behar, *ex lege* onartzen zaiolako aukera hori, baita bere burua semipartedun bakarra izendatzeko ere, gainerako semipartedunak baztertuz. GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M.J., *op. cit.*, 126. or.

gauzatzeko, bai testamentua (KZeko 662.etik 666.era bitarteko artikuluak), bai oinordetza ituna, bai ezkontza ituna (KZren 1.329. art.), bai dohaintza (KZren 624 art.) Komisarioak gaitasun hori izan behar du testamentu boterea egikaritzen duen unean

Izendaturiko oinordekoak oinordeko izateko gaitasuna behar du, testamentu boterea egikaritzen denean edo kausatzailea hil zeneko datan.

2.4. FORMA

Testamentu boterea ezkontideari ematen ez bazaio, Notarioaren aurreko testamentuan egiletsi behar da boterea, forma hori betebeharrekoa baita. Hortaz, ezin da testamentu boterea eman *hil-buruko* testamentuan

Ezkontideek, Notarioaren aurreko testamentuaz landa, elkar izenda dezakete komisario, ezkontza ituneko eskrituran edo oinordetza itunetan. Ezkontideek komisario elkar izendatzeari *alkar poderoso* deritzo. CELAYAren[92] ustetan, ordea, esamolde hori (alkar poderoso) herriak darabilen esapidea da eta aplikatzen da alargun komisarioak, gainera, ondasun guztien gaineko gozamena duenean

[92] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 175. or.

2.5. KOMISARIOAREN AHALMENAK

Komisarioaren ahalmenak betidanik oso irizpide zabalekin interpretatu izan dira, eta egun EHFZZLren 35 artikuluak modu horretan bildu ditu Komisarioak, beraz, testamentugileari dagozkion ahalmen guzti-guztiak ditu, testamentugileak berak mugatu ez badizkio Hariari segiz, botere-emaileak komisarioaren ahalmenak mugatu nahi baditu, berariaz adierazi behar du nahi hori Horrelakorik eginez gero, kausatzaileak ezarritako mugak gainditzen baditu komisarioak bere jardunean, jarduketa hori deuseza da

Testamentugileak mugarik jarri ez badio, komisarioak 32 artikuluan ezarritako ahalmenak ditu Ondorioz, komisarioak oinordekoa izendatu behar du, testamentugileak berak izango lituzkeen mugekin bakarrik, hau da, tronkalitatea eta seniparteak errespetatzea. Gainera, komisarioak botere-emailearen jaraunspenezko ondasunak bana ditzake, berak egokien deritzon moduan, titulu unibertsalaren bidez egin dezake edo legatuen bitartez Horiez gain, komisarioak egikari dezake testamentugileari dagokion beste ahalmenen bat ere, hala nola, jaraunspenetik bazterketak egin, kargak edo ordezpenak ezarri, jaraunspena zatitu, *inter vivos* dohaintzak egin

2.5.1. Jaraunspenaren inbentarioa

Komisarioak jaraunspenaren ondasun, eskubide, zama eta betebeharren inbentarioa beti egin behar du, salbuespenik gabe, puntu honetan EHFZZLren 36 artikuluak aginduzko izaera du, testamentugileak ezin dio komisarioari betebehar hori lekatu Behin inbentarioa egin eta gero, komisarioak horren berri eman behar die ustezko oinordekoei, eta azken horiek auzitegietan aurkara dezakete inbentarioa, egoki baderitze

2.5.2. Botere-emailearen testamentua ezeztatzea

Komisarioak bere kargua bete behar du, botere-emaileak egin zuen testamentuan berariaz ezarritakoaren arabera. Hori dela-eta, komisarioak ezin du ezeztatu botere--emailearen testamentua, azken horrek halakorik egiteko baimena eman ezean. Beste hitzetan esateko, ahalmenei dagokionez, kausatzaileak komisarioari mugarik jarri badio muga horiek derrigor errespetatu behar ditu komisarioak eta ezin ditu botere-emailearen testamentuzko xedapenak aldarazi.

2.5.3. Botere-emailearen ondasunak esleitzea

Legearen 38. artikuluaren arabera, komisarioak bere buruari eslei diezazkioke botere--emailearen jaraunspenean dagozkion ondasunak. Komisarioak, beraz, bi ondasun mota har ditzake beretzat: botere-emailearen testamentuan berari eratxiki zaizkionak, eta *abintestato*ko oinordetzan berari zegozkionak. Bi kasu horiez aparte, komisarioak ezin dio jaraunspenaren bestelako ondasunik bere buruari esleitu.

2.5.4. Jaraunspenaren ordezkaritza eta administrazioa

Testamentugilea hiltzen denetik komisarioak testamentu boterea egikaritzen duen arte, denbora tarte bat igarotzen da. Tarte hori urteetakoa izan daiteke, testamentu

boterea egikaritzeko ezarrita dagoen epearen arabera Bitarte horretan, jaraunspenaren ordezkaritza eta administrazioa testamentugileak bere testamentuan izendatu duen pertsonari dagokio Eginkizun horietarako inor ez bada izendatu, alarguna da jaraunspenaren ordezkari eta administratzailea, eta, alargunaren ezean, komisarioa bera

Ezkontidea komisario izendatua izan bada eta testamentugileak ez badu beste inor izendatu jaraunspenaren ordezkari edo administratzaile, hau da, kasurik ohikoenean, alargunak ezkontzako ondasun guztiak lupertu eta administratzen ditu Alde batetik, ondasunen erdiaren jabetza alargunari dagokio foru komunikazioaren bitartez, ezkontza desegitean seme-alabarik egonez gero, eta beste alde batetik, hildakoari dagokion erdiaren gozamena, administrazioa eta ordezkaritza du, testamentu boterearen bitartez eta boterea egikaritzen ez duen artean Horrez gain, kontutan hartu behar dugu testamentu boterea luzapen mugagabearekin eman ohi dela, eta praktikan alargun komisarioa bilakatzen da ondasun guztien gaineko gozamendun eta biziarteko gozamendun

CELAYAk[93] kritikatzen du Lege berriak eskaini duen aukera, 1959ko Foru Bildumak ezarritakoarekin alderatuta ezkontide komisarioa ez den administratzailea izendatzeko aukera, alegia Autore horrek adierazten duenez, «seme-alabarik dagoela ezkontza desegiten bada, ondasun guztiak erkideak dira (95 eta 104 art) eta utzitako ondarea bi zati zatiezinetan banatuta dago alargunaren zatia, batetik, eta kausatzailearen jaraunsleei dagokien zatia, bestetik Alarguna ondasun guztien ordezkari eta administratzaile izango balitz, ez legoke arazorik, baina hildakoaren (orain bere jaraunsleena) erdi zatiezin horrentzat ordezkaritza ezberdin bat egotea onartzen badugu, erkidego gobernaezina sortu dugu Erdi baten jabe eta administratzailea alarguna izango litzateke, beste erdiaren gainean, administratzaile eta ordezakaria beste pertsona bat izango litzateke, eta, agian,

[93] CELAYA IBARRA, A , *op. cit* , 184 or

komisarioa ere beste pertsona bat izan daiteke. Horregatik, uste dut Foru Bilduma bide onetik zihoala, ez zuelako administratzaile arrotza onartzen».

2.5.5. Gozamena

Testamentugileak kontrakoa xedatu ezean, alargun komisarioak ondasuntzaren gaineko gozamena du eta horretarako ez du fidantzarik eman behar. Alarguna, foru komunikazioaren bitartez, komunikatutako ondasunen erdiaren titularra da, eta, testamentu boterearen bitartez, beste erdiaren gaineko gozamena dauka. Hortaz, alargunak, azken finean, ondasun guztiak lupertzen ditu.

Testamentugileak ondasun guztien gaineko gozamena eratxiki diezaioke bere ezkontideari, legatu gisa (EHFZZLren 61. art.) eta testamentu boterea egiletsi gabe, baina boterea emanez gero, gozamena ere eman diola ulertzen da inplizituki. Gainera, kasu horretan gozamendunak ez du fidantzarik eman behar, 105. artikuluaren aginduz.

Kausatzailea hiltzean, jaraunspenezko erkidegoa sortzen da ezkontidearen eta ustezko oinordekoen artean. Jaraunspenezko erkidego horrek zenbat iraun eta horren menpe dago ezkontide komisarioaren gozamena. Ezkontideak testamentu boterea egikaritzen ez duen artean, gozamenak aldaketarik gabe dirau; testamentu boterea erabilita jaraunspenaren ondasunak esleitzen diren heinean, ordea, esleitutako ondasunen gaineko gozamena azkentzen da.

Uztailaren 1eko 3/1992 Legea indarrean jarri baino lehen egiletsi ziren testamentu boterei dagokienez, ezkontidea izendatu bada komisario, komisarioari eratxikitzen zaio ondasun guztien gaineko gozamena eta, gainera, gozamen hori biziartekoa da. Gozamen

hori ez da azkenduko, ezkontideak testamentu boterea egikaritu arren (Hirugarren xedapen iragankorra)

2.5.6. Beste ahalmen batzuk

Komisarioak botere-emailearen jaraunspeneko albazea eta kontulari-banatzailea izenda ditzake (EHFZZLren 39 art) Horrez gain, komisarioak kausatzailearen seme-alaba eta ondorengoen (adingabeko emantzipatugabeak edo ezgaituak badira) tutoretza edo kuradoretza eratzea bultzatu behar du Modu horretara, zabaltzen da tutoretza eratu behar duten pertsonen multzoa, testamentugilearen ondorengoek ez dutenean tutore izan behar diren seniderik, legearen aginduz

2.6. TESTAMENTU BOTEREAREN EGIKARITZA

2.6.1. Komisario bat baino gehiago

Komisario bat baino gehiago egonez gero, lehenengo eta behin, testamentugileak adierazi duen borondateari begiratu behar diogu, kargua nola egikarituko duten jakiteko Testamentugileak ez badu ezer zehaztu, komisarioek eraentza mankomunatupean jardun behar dute, erabakiak gehiengoz hartu behar dira eta, berdinketa gertatuz gero, lehendabizi izendaturiko komisarioak hartu behar du erabakia Esan berri dudanez, testamentugileak berak nahi duen moduan antola dezake komisarioek jarduteko eraentza,

bai komisarioek jarraian bata bestearen atzean[94] egikarituz euren kargua, bai testamentugileak komisarioen artean banatuz bakoitzak egikaritu behar dituen ahalmenak.

2.6.2. Boterea egikaritzeko epea

Arlo honetan ere, testamentugilearen xedapenei erreparatu behar diegu, berorrek mugatu baitezake eman duen boterea egikaritzeko epea. Indarreko Legearen esanetan, komisarioa ezkontidea bada, boterea mugarik gabeko epean eman dakioke edo ezkontidea bizi den artean. Lege testuak jaso du oso errotuta zegoen foru ohitura, ohitura horren indarra gaineratzen zitzaion Bizkaiko Foru Berriaren XXI. tituluko 3. Legeak ezarritako epeari ere[95]. Nolanahi den ere, azken urteetan, Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak[96] eta 1959ko Foru Bildumaren 19. artikuluak ez zuten onartu ezkontideari emandako testamentu boterea mugarik gabe luzatzeko aukera[97]. Lege berriaren 44. artikuluak eztabaida guztia moztu du. Artikulu horren arabera,

---

[94] VICARIO DE LA PEÑAren aburuz, antolaketa sistema hori zen egokiena, testamentu botereareen jarraikako egikaritzan botere-emaileak agindutako hurrenkera segituko lituzkeelako. VICARIO DE LA PEÑA, N., *op. cit.*, 467. or.

[95] LIZON NOVOA, M.R., «Cuestiones que plantea el testamento por comisario regulado por el Fuero de Vizcaya», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, (1946), 301 eta 305-306. or. Esangura horretan ECHEGARAY, B. de, *Derecho foral privado de las tres provincias vascongadas*, Biblioteca Vascongada de Amigos del País, Donostia, 1950, 53. or. Jadok ere adierazten du legeak ez duela debekatzen aukera hori, eta Toro legeak ikertu dituen gehienek uste zuten botere-emaileak 33. Legeak ezarritako epea luza zezakeela, komisarioaren mesedetan. Auzitegi Goreneko 1863ko irailaren 19ko epaiak ere horrela ulertu zuen. JADO Y VENTADES, R., *op. cit.*, 271. or.

[96] 1957ko apirilaren 30eko AGE (RJA, 1.606) (*JC'F*, 89 zk.); 1957ko ekainaren 17ko AGE (RJA, 2.526) (*JC'F*, 90 zk.); 1960ko martxoaren 19ko AGE (RJA, 2.046) (*JC'F*, 94 zk.); eta 1964ko apirilaren 29ko AGE (RJA, 2.162) (*JC'F*, 102 zk.).

[97] Auzitegi Gorenaren argudio honakoa zen: Bizkaian ohitura ezin zen testu bizitzat hartu, *contra legem* ohitura bat zen, jaramonspena eskuratzean lege xedapenek ezartzen zuten atzeratzea beti modu murrizgarrian interpretatu behar zen.

testamentugileak epea mugatu ezean, epea mugarik gabe luzatzen da ezkontidea komisario denetan, foru ohituraren aplikazioagatik besterik ez bada ere. Are gehiago, bigarren xedapen iragankorraren arabera, epearen erregela hori atzeraeraginez aplikatzen zaizkie 3/1992 indarrean jarri aurretik egiletsitako boterei ere.

Testamentu boterea egikaritzeko epea zehaztu ez bada, epe hori azkentzen da kausatzailearen heriotzatik edo horren heriotza adierazpenetik zenbatzen hasita urtebetean, ustezko oinordeko guztiak adin nagusikoak badira une horretan. Oinordeko guztiak adin nagusikoak ez badira, urtebeteko epea zenbatzen hasten da oinordeko guztiek adin nagusitasuna lortzen dutenetik.

Komisarioa ezkontidea ez bada, boterea egikari daiteke testamentugileak zehazturiko epearen zehar. Dena den, CELAYAri[98] jarraituz, epe hori ezin da mugagabea edo biziartekoa izan, 44. artikulua *a contrario* interpretatuz gero.

2.6.3. Boterea egikaritu bitarteko egoera

Testamentu boterea egikaritu bitartean, ustezko oinordekoek ez dute banakotutako senipartearen gaineko inolako eskubiderik. Lehenago esan dudanez, Bizkaian senipartea kolektiboa da, horren ondorioz, behin boterea egikaritu eta gero, gerta daiteke ustezko oinordeko horietarik baten batek ondasunik ez jasotzea. Oinordekoa aukeratzeko ahalmena erabili bitartean, egoera juridiko berezia sortzen da, banakako titularrik ez dagoelako. Hildakoak utzitako ondasunak seme-alabei dagozkie, baina ez seme-alaba

[98] Legearen 44. artikuluaren arabera, testamentugileak boterea egikaritzeko epea luza dezake zabaltasun osoz, komisarioa alarguna denean, hori dela-eta, alarguna komisario ez denetan mugagabeko luzapena debekatuta dagoela ulertu beharra dago. CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 191. or.

guztiei, ezpada euren artetik hautatzen denari edo direnei. Aldi batean, bada, ezin dugu zehaztu ondasun horien titularra nor den eta horrek arazoak dakartza arlo zibilean[99] eta fiskalean, berbarako, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren likidazioan edo zerga preskribatzeko epea zenbatzen hasteko unean.[100]

Nolanahi den ere, testamentu boterea egikaritu bitartean, ustezko oinordekoek bizirik iraun behar dute eta beharrizan batzuk gerta daitezke; horiek konpondu nahi ditu Legearen 41. artikulua. Hori dela-eta, testamentu boterea egikaritu bitartean, kausatzailearen seme-alabek eta gainerako ondorengoek mantenua jasotzeko eskubidea dute, legearen arabera mantenua eskatzeko eskubidea badute. Mantenu horiek jaraunspenaren ondasunek emandako etekinen pentzutan ordaindu behar dira, beste pertsonaren batek mantenuak eman behar ez baditu.

[99] LUZON NOVOA azlertzen du utzitako ondasunen titularlasuna. Jabetza Erregistroari begira, komisarioak testamentu boterea egikaritu bitartean «Erregistroa errealitatearekin bat etorri behar da, harmonian egon behar da errealitatearekin. Errealitate horrek, ordea, erakusten digu Bizkaiko senipartedunek jaraunsteko igurikimena baino ez dutela, fiduziarioak horien artetik jaraunspen tituluz ondasunen jabea izan behar duena aukeratzen ez duen bitartean. Horrez gain, alargunak kaapokoen mesedetan jaraunspenaren ondasunen gainean burutu ditzakeen besterentzeak aurkaratzeko akzioak dituzte ustezko senipartedunek. Hori guztia dela-eta, jaraunspeneko ondasunak seme-alaben izenean inskribatzea ez letorke bat errealitate juridikoarekin, horregatik inskripzio hori ez omen da eskatzen sendo tronkala nor den zehaztu arte. Bitartean, ondasunok hildako botere-emailearen izenean darrane inskribatuta, eta egoera hori ere ez dator bat errealitatearekin. Gure ustez, egoki derrigu kasu horretan Hipoteka Arauditko 72. artikulua aplikatu eta ondasun horiek alargun fiduziarioaren izenean inskribatzea. Aldi berean, senipartedunen bihar-etziko eskubideak eta aurkaratze akzioak babesteko, erreserba kautoa, senipartearen apaimena edo Erregistroko publizitatearen beste bideren bat erabili beharko litzateke» LUZON NOVOA, M.R., *op. cit.*, 306-307. or.

[100] ALBA SOTO, L., *op. cit.*, 396. or.

2.6.4. Xedapen egintzak, boterea egikaritzean

Aurreko legerian ez bezala, egun, testamentugileak kontrakoa xedatu ezean, komisarioak testamentu boterea askatasun osoz egikari ditzake egintza edo esleipen bakar batean edo zenbait egintzatan. Bizkaiko doktrinako autore gehienek[101] horrela ulertu izan dute gaia, iritzi bakanen bat salbu[102]. Horrez gain, bigarren xedapen iragankorraren arabera, boterea zenbait egintzatan erabiltzeko aukera hori atzeraeraginez aplikatzen zaizkie Legea indarrean jarri aurretik egiletsitako boterei.

Behin boterea, oso-osorik edo zati batean bakarrik, egikaritu eta gero jaraunspena irekitzen da eta jaraunsleek zein legatu-hartzaileek jaraunspenaren gainean dituzten eskubideak egikari ditzakete. Boterea egikaritu bada *inter vivos* egintza baten bidez, ez dago arazorik, onuradunak berehala egikari ditzakeelako bere eskubideak. Testamentu bidez egikaritzen denean boterea, 46. artikuluak ezarritakoaren gorabehera, botereären

---

101 «Aurretiaz ezin da jakin seme-alabetariko bat noiz ezkonduko den, eta, ondorioz, boterea noiz egikaritu beharko litzatekeen; ez dago jakiterik ere testamentu bidez edo dohaintza bidez egikaritu behar den. Aurretiaz ezin da jakin boterea egintza bakar batean edo egintza batzuetan erabili behar den; zenbait kasutan azken aukera hori egokiagoa izan daiteke-eta, ulerbidez, ezkontzera doan alabari ezkonsaria eskudirutan emateko senarganak ezkontzara baserria ekartzen duenean. Kasu horretan, alargun komisarioak jabe den baserria erreserba dezake beste seme-alaba bati dohaintza bidez edo testamentu bidez emateko». JADO Y VENTADES, R., *op. cit.*, 275-276. or.

102 «Bizkaian testamentu mota hori zantzearen aldekoa naizen arren, ez dut uste beharrezkoa denik egungo egoera iraunarazteko eta ez dentzat egokia erakunde horri Eraskinak ematen dion hedadura ematea, aintzakotzat hartuta, gainera, testamentu mota hori beste lurralde batzuetan, irizpide arteza edo okerrari jarraiki, murrizten ari direla. Hedadura hori ezin da bidezkotu lege aurrekariekin, ezta erakundearen arauketa osatzeko beharrarekin ere. Gehiegizkoa ez ote da komisarioari testamentua egilesteko ematen zaion epea, hots, jaraunsleetatik gazteena adin nagusitasuna lortu artean? Hainazortzi urterekin, berbarako, ez ohi ditu bakoitzak bere gaitasunak nahikoa erakutsi? —„Zein aurrekari hartuta edo zein gogoeta eginda eman dakioke komisarioari hildakoaren izenean testamentu bat baino gehiago egilesteko aukera, 33. artikuluak ezarritako berrikuntza erabilita, testamentugileak berak ere ez dituen ahalmenak emanez?— Zertan oinarri dezake 36. artikuluak komisario karguari izaera eskualdakorra egozten dionean, ezkontideek elkarri botere eman dioten kasurako? Eskualdakortasun hori ez al da absurdua, komisarioaren ingurnabar pertsonalak aintzakotzat hartzen duen karguari begira? Aipatutako artikuluaren kasuan, gainera, komisarioa hildako ezkontidearen jaraunsleen aita edo ama da, eta eskualdakortasun erabilita alargunarekin bigarrenez ezkontzen dena izan daiteke komisarioa?». BALPARDA Y DE LAS HERRERIAS, G. de, *op. cit.*, 43. or.

egikaritza hori ezeztaezina da eta une horretatik aurrera eragingarria da bere edukiari dagokionez; ezin dira egikaritza horren ondorioak atzeratu komisarioaren heriotzara arte Arazoa sor daiteke testamentuzko xedapen hori ez bada jendaurrean agertarazten komisarioa hiltzen den arte. Egoera horrek eragin diezaioke ere Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren preskripzio epeari; ildoari jarraituz, zergaren sortzapena gertatzen da boterea egikaritzen den unean, eta horren berririk ez dago komisarioa hil den arte.

2.6.5. Komisarioaren xedapenak behar duen forma

Komisarioak testamentu boterea egikari dezake *inter vivos* edo *mortis causa* egintzen bidez, ondasun guztien gainean edo batzuen gainean. Legeak testamentugileari ezarritako mugak bakarrik izango dituela (EHFZZLren 46 art.). Artikuluak aipatzen dituen *inter vivos* egintzak dira oinordekoa izendatzeko aproposak diren egintzak (27 art.), hots, oinordetza itunak, ezkontza itunak edo dohaintza eskritura[103].

Komisarioak *mortis causa* egintzak ere erabil ditzake. Bizkaiko zuzenbidean mota horretako egintzak bakarrik dira testementuak. Legearen 27. artikuluaren arabera, oinordetza itunak, ezkontza itunak eta dohaintzak egiletsi daitezke, horien ondorioak kausatzailearen heriotzaren menpe jarriz, i.e., *mortis causa*. Testamentuari dagokionez,

---

[103] Asúa Gonzalezek ez du begi onez ikusten aukera hori. Komisarioak boterea egikaritu nahi duenean *inter vivos* egintzen bitartez (hots, testamentu edo oinordetza itunen bidez eratzen ez diren egintzen bitartez), 46. artikuluak deitzen dituen bezala, badirudi egokiagoa dela xedapen hori alde bakarreko egintzaren bidez eratzea, hortaz, izendatuaren onarpena ez litzateke egintza baliozkoa izateko betekizuna izango —izendatuaren onarpenak jaraunsle izaera lortzeko bakarrik balioko luke, titulu hori eratxiki bazaio behintzat—. Asúa Gonzalez, C.I., «Las formas de designar sucesor en bienes. El artículo 27 de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *Revista Jurídica de Navarra*, 22 (1996), 218. or.

Ez da iritzi horretakoa, Celaya Ibarra, A., *op. cit.*, 195. or.

Legeak ez du agintzen boterea Notarioaren aurreko testamentuan egikaritzeko beharra, hori dela-eta, egikaritzaren edukia publizitaterik gabe geldi daiteke Egoera horrek ziurtasun eza dakarkie izendatutako oinordekoei, eta euren eskubidea gal dezakete, geroago komisarioak testamentua aldatzen badu Normalean, komisarioak testamentu horretan boterea egikaritzen du bakarrik, hau da, ez du bere testamentua egiten aldi berean Boterea ezin da egikaritu norbere testamentuan, debeku erregela horrek badu salbuespen bat ezkontidea komisarioa denean Kasu horretan, komisarioak bere testamentuan boterea egikari dezake, ezkontzako seme-alaba eta ondorengoen alde bakarrik xeda dezakeen arren

Bukatzeko, komisarioaren xedapenak noiztik sortzen dituen ondorioak zehaztu beharra dago Dohaintzaren kasuan nahiz komisarioak egiletsitako testamentuaren kasuan, egikaritzaren eragingarritasuna berehalakoa da Hori gorabehera, gerta daiteke hautaketaren onuradunak (Azken Nahiari buruzko Egintzen Erregistroa etengabe kontsultatzen ez badabil behintzat, boterea egikaritu den ala ez jakiteko) izendapenaren eragingarritasuna atzeratuta ikus dezakeela komisarioa hiltzen den arte[104] Kontu egizue komisarioa ez dela bere ondasunak xedatzen ari, ezpada aurretiaz hilda dagoen kausatzailearen ondasunak, hori dela-eta, hautaketaren ondorioak atzeraeraginez ekarri behar dira testamentugilea hil zeneko egunera

[104] GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M J , *op cit* , 152-153 or

2.6.6. Komisarioaren xedapenen ezeztaezintasuna

Testamentu boterea egikaritzean, komisarioak emandako xedapenak ezeztaezinak dira[105] (EHFZZLren 47 art.). Testamentu boterea egikaritzean, komisarioak burutzen duen egintza da kausatzailearen benetako testamentua. Boterearen ematea ez da izan benetako testamentua, egintza horretan ez direlako ondasunak xedatzen, ezpada komisarioari eskuordetzen zaio eginkizun hori. Ondorioz, testamentu boterearen egikaritzak testamentuaren edo oinordekoa izendatzeko egintzaren izaera bera dauka. Arrazoi horiek direla bide, komisarioaren xedapena ezeztaezina da, xedapena ezeztatzeko ahalmena izango lukeen pertsona bakarra hilda baita, hildako botere-emailea, alegia.

Dakigunez, boterea egikari daiteke testamentu, oinordetza itun, ezkontza itun edo dohaintzen bitartez. Horregatik, eztabaidatu izan da ea boterea egikaritzeko unean forma bat edo beste forma bat erabiltzeak berez formaren izaera dakarkion egintzari ala ez. Beste hitzetan adierazteko, testamentua (alde bakarreko egintza) erabiliz gero, ea botereak bereganatzen dituen testamentuaren izaera, gauza bera dohaintza edo itunekin (alde biko egintzak). ENZNk. 1920ko uztailaren 1ean emandako ebazpenean, dohaintza bidez egikaritutako boterea aztertu eta gero, adierazi zuen «kausatzaileak eskuordetu dion borondatea agertzeko, komisarioak erabili duen egintza alde bakarreko izaera duenez, egintza hori ez da eraentzen kontratuei buruzko erregela berezikin eta ez du behar beste kontratugilearen adostasunik. Nahikoa da, osagai natural gisa, jaraunspenaren onarpen orokorra, onarpen hori egintza burutu zein jaraunspenaren

[105] Hori eratortzen zen Bizkaiko ohituretatik eta Bizkaiko Eranskin proiektutik, botere-emailearen berariazko baimena izan ezean. LEZON NOVOA, M.R., *op. cit.*, 303. or.

zatiketa inskribatu baino lehen, bitartean edo ondoren eman daiteke, eta forma juridikoa dagokionez aurrekoen ezberdina ere izan daiteke»

Komisarioaren xedapenen ezeztaezintasunari dagokionez, alargunak testamentu boterea egikaritzen duenean, salbuespena ezarri du Legeak 46.2 artikuluan. Horrela gerta daiteke ezkontide komisarioak, bere testamentua egilestean, botere-emaileak eman zion boterea egikaritzen duenean, ezkontzako seme-alaben edo ondorengoen alde xedatuz. Horrez gain, alargunak beren-beregi adierazi behar du boterea xedatzeko egintza ezeztatu nahi duela, bere ezkontidearen ordez egilesten duenean.

2.6.7. Boterea azkentzea

Legearen 48. artikuluak boterea azkentzeko zortzi kari zehazten ditu. Kariok mota ezberdinekoak dira: boterean bertan ageri diren kariak (egikaritzeko epea edo beste edozein), komisarioaren inguruabar pertsonalak (heriotza, gertatze bidezko ezgaitasuna, deuseztasun, banantze edo dibortzio demandaren aurkezpena, geroago berriro ezkontzea edo ezkontide komisarioak ezkontza bizimodua eramatea, oinordeko izateko ezduintasun karietan komisarioa erortzea), karguari uko egitea, edo kargua ezeztatzeko kariak.

3. OINORDETZA ITUNAK

Oinordetza ituna[106] oinordetzaren gaineko kontratua[107] da, kontratu horren bidez kausatzaileak eta jaraunsleak oinordetza ituntzen dute eta horren baldintzak ezarri[108]. Alde biko egintza[109] da eta kontraprestazioak ezarri ohi dira, hala nola, gozamenaren

---

[106] Badago Bizkaiko oinordetza itunak sakon aztertzen duen monografia, egilearen doktoretza tesian oinarrituta dagoena: MONASTERIO AZPIRI, I., *Los pactos sucesorios en el Derecho vizcaino*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1995.

[107] Jaraunsle edo legatu-hartzailearen izendapena *inter vivos* itunetan antolatu arren, ez du galtzen *mortis causa* duen izaera: burutzeko modu bat besterik ez da, eta ez du inondik inora ukitzen egintzaren edukia. Oinordetza itunak onartzen dituzten sistema juridikoek oinordetzara deitzeko modu bat bezala arautzen dute, testamentuzko eta legearen deiaz gain, oinordetza itunetan izendatua aintzatesten dute izendatzailearen jaraunsle gisa: MONASTERIO AZPIRI, I., «Los pactos sucesorios en la Ley del Parlamento vasco 3/1992, de 1 de julio», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botereari Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 180 or.

[108] «Ohikoa eta normala da izendatuaren ezkontza ituna egilestean baldintza horiek jasotzea ere. Ezkontza itunaren eskrituretan bat baino gehiago familia bizkaitarraren bizimodua arautzen da, eskritura horietan oinordekoaren izendapena jasotzeaz gain, ezkongaiek ezkontzara dakartzaten ekarpenen zenbateko eta kalitatea agertarazten da, batta guraso dohaintza-emaileekin batera ezkontideek eratu behar duten elkarbizitza ere arautzen da. Elkarbizitza horren antolaketan, gurasoek eurentzat erreserbatzen dituzten eskubideak jaso dira, bai eta guraso horiek dituzten gainerako seme-alaben mesedetan eratxiki dituzten eskubideak ere, *ab-intestato*aren erregelen aplikazioa saihesteko neurri egokiak hartzen dira, osterantzean, familiako ondarearen batasuna zaintzea modu larrian zailduko lukeelako, ezkontideen arteko berdintasuna bermatzen da eta baserria datorren ezkontidearen agintea indartzen da, ezkontideek eskritura horietan elkarri eman ohi diotelako testamentu boterea, ondasunok euron jatorrira itzultzeko biderik egokienak zehazten dira, partzuergoa seme-alabarik gabe deseginten denerako, edo ezkontide bien seme-alabarik izanik, horiek hilez gero testamentufakzio aktiboa egikaritzeko adina lortu aurretik, edo adin hori lortuta testamenturik egin gabe hiltzen direnerako, azken finean, sortzen ari den familia berria finkatzeko behar dituen onarri sendoak jarri eta itun egoki guztiak burutzen dira eskritura horietan» ECHEGARAY, B. de, *op. cit.*, 46 or.

Esangura horretan: LIZON NOVOA, M.R., *op. cit.*, 302 or.; GARCIA ROYO, L., *op. cit.*, 66 or.; VICARIO DE LA PEÑA, N., *op. cit.*, 160 or.; HORMAECHE, R., *op. cit.*, 236-237 or.

[109] Eskrituren edukia hurrengo hizpaketara bil daiteke: 1. Guraso izendatzaileek familiaren ondarea xedatzen dute aukeratu duten seme edo alabaren alde, hori ezkontzera doanean. Seme-alaba hori onordeko tronkal izendatu ohi zuten. Kasu batzuetan, ondasunak unean bertan ematen zizkioten seme-alabari *inter vivos* dohaintza baten bitartez, dohaintza horretan onordeko izendatzen zuten ere. Beste kasuetan, onordeko izendatzen zuten *post mortem* eragingarritasunarekin. Xedapenaren barruan ere izendatzaileen aldeko erreserbak eratzen ziren («erdiaren gaineko gozamena» erreserbatu ohi zuten), erreserbaz gain, izendatuak zama batzuk bete behar zituen (neba-arrebei ezkonsaria eman, zorrak ordaindu, ekarpenak, etab.) eta xedapenaren eragingarritasuna baldintza batzuen betepenari lotzen zitzaion. Era berean, ondasunak itzuli behar ziren euren jatorrira, izendatua hilez gero ondorengorik gabe, ondorengoak izanik ere testamentua egiteko adinik ez bazuten, edo adin nahikoa izan arren *abintestato* hil izanez gero. Izendatuak izendapena onartzen zuen eta ezarri zitzaizkion baldintza eta zamak betetzeko ardura hartzen zuen bere gain. 2. Guraso izendatzaileek, ezkontideekin batera,

erreserba, mantenu eskubidea, jaraunspenetik baztertu direnentzako esleipenak, etab Baina, zalantzarik gabe, Legearen 74 artikuluak[110] erakunde horren norainokoa primeran erakusten digu:

> *EHEZZI.ren 74. artikulua*
> «Ezkontza-hitzarmenez, dohaintzaz edo Eskribau aurreko eskritura bitartez egindako itunez bana daitezke jarauntsitako ondasunak, guztiak edo batzuk, bertan agindutako era, gordekizun, ordezkatze, itzultze-hitzpaketa, zorpe eta betekizunekin. Eskritura-egileek, gainera, dauzkaten ondasun guztiak edo batzuk unean bertan eskualdatzea zein hildakoan egin dadila erabaki dezakete»

Argi ikusi daitekenez, Legeak ez ditu oinordetza itunen artean sartu bi itun mota gainontzeko baten jaraunspenaren gaineko ituna eta jaraunspenari uko egiteko ituna Kode zibilak debekatzen du[111] bihar-etziko jaraunspenaren gaineko kontraturik burutzea (1271.2 art.). Foru legeriek, aldiz, oinordetzaren gaineko kontratuak onartzen dituzte, batik bat, borondatearen autonomiako printzipioan oinarriturik

---

lanerako elkarbiziera eratzen zuten, erkidego horren ondarea osatzen zuten ondasunak zehaztu eta desegitea gertatzen denerako erregelak ematen ziren. Desegiteko arrazoi nagusiak dira: partaide baten heriotza edo partaideen jokabideak elkarbizitza galaraztea, azken kasu horri eskritura gehienetan jaso izan da. 3. Oinordeko izendatu ez den beste ezkongaiaren gurasoek ezkonsaria eratzen zuten, eskudirutan gehienetan, eta eratze unean guraso izendatzaileei ematen zieten. Ezkonsaria hartzean, guraso izendatzaileek dirú hori gainerako seme-alabentzat izan behar zuela adierazten zuten, etxetik alde egiten zutenerako. MONASTERIO AZPIRI, I., «Mesa redonda sobre el tema "Libertad civil y Derecho sucesorio"», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 154. or.

[110] Dakigunez, 3/1992 Legeak oinordetza itunak arautzen ditu, egungo arauketa horrek hurrengo printzipioak ditu oinarri: ituna antolatzeko askatasun osoa; izendatzaileak bizi diren artean, oinordetza itunaren eragingarritasuna klaudika daiteke; luzpaketa batzuk askotan agertzea, hala nola, ondasunak elkarrekin, izendatzaile eta izendatuen artean, lupertzeko hitzpaketa, izendatzaileak hil arte. MONASTERIO AZPIRI, I., «Los pactos sucesorios en la Ley del Parlamento vasco 3/1992, de 1 de julio», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botererean Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 187. or.

[111] Debeku horren salbuespenetzat jo izan dira Kode zibilaren 826, 827 eta 1.341.2 artikuluak. Era berean, egun indargabetu den Nekazal ustiapenei buruzko abenduaren 24ko 49/1981 Legearen 16. artikulua aipatu behar da.

«Lehenengo. Ustiapenaren titularrak titulartasun horren oinordetza itun dezake senipartedun batekin, senipartedunak laguntzaile izaera badu.

Bigarren. Senipartedunen artetik inork ez balu laguntzaile izaerarik, ituna, senipartedunen adostasunarekin nahitaez, laguntzaile izaera duen pertsonaren mesedetan egiletsi daiteke.

Hirugarren. Senipartedunik ez balego, ituna burutu daiteke ustiapenaren laguntzailearekin»

Dohaintza *inter vivos* burutu daiteke, unean bertan ondasunak emanez eta modu ezeztaezinean; hori da Kode zibilaren irizpidea. Alabaina dohaintzak ere hil ondorengo eraginak sor ditzake; kasu horretan, Kodearen esanetan dohaintzak azken nahiari buruzko xedapenen izaera dauka eta testamentuei buruzko erregelen arabera eraentzen da (620. art.). Kontrara, Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibileko Legeak *mortis causa*zko dohaintzak onartzen ditu eta ez du eskatzen testamentuen betekizun eta formalitateak betetzerik. Dohaintza horiek Bizkaian xedatzeko modu arrunta dira, batez ere, komisarioek egindako xedapenetan. Gaur egun, ordea, dohaintza horiek ez dira hain ohikoak, beste arrazoien artean arazo fiskalak[112] dakartzatelako. Labur bilduz, dohaintza ondasun guztien gainekoa edo ondasun batzuen gainekoa izan daiteke, ondasunak unean bertan eskualda daitezke edo *post mortem* eragingarritasuna izan dezakete. Lege berrira kasu horiek guztiak bildu izan dira.

Oinordetza itunak dira, nahiz eta izen hori erabili ez, dohaintza unibertsalak[113], *inter vivos*[114] edo *mortis causa* (76. art.), eta ondasun zehatz batzuen gaineko *mortis causa*

---

[112] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 148–149. or.

[113] MONASTERIO AZPIRI k dioenez, oinordetza unibertsalari buruz Fomak duen kontzeptua eta Erromako zuzenbideak duen kontzeptua ez dira berdinak. Erromako zuzenbidearen arabera, oinordetza unibertsala izateko ondasun guztiak eskualdatu behar dira edo hildakoak zituen eskubideen gaineko zati alikuota bat. Bizkaiko Foma, aldiz, germaniarren ikusmoldetik gertuago dago; oinordetza unibertsala izateko *universitas iuris* bat aipatu behar da. Ondorioz, oinordetza berean ondasun multzo bat baino gehiago onar daitezke eta, pertsona berberari begira, oinordetza unibertsal bat baino gehiago burutu daitezke. Unibertsalitate horietako bat izan daiteke baserria bere gainerantzekoekin, horren titularra beste baserri batzuen jabe izan arren. MONASTERIO AZPIRI, I., *Los pactos sucesorios en el Derecho vizcaino*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1995, 583–585. or.

Tentu handiagorekin, CELAYA IBARRAk ere uste du, baserria bere gainerantzekoekin dohaintzan emanez gero, dohaintza unibertsala dela, nahiz eta dohaintza-emailearen ondare osoa dohaintzan eman ez. CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993, 205. or.

Nafarroako Foru zuzenbidean, halaber, Etxea osatzen duten ondasunak *universitas* dira. Etxearen egungo egitura ohiturak eratu du; egitura horretan, Etxea osatzen duten ondasunek nekazaritza izaera argia daukate. Hala eta guztiz ere, Etxea ohiturazko errealitatea den aldetik, ohiturak berak bestelako izaeradun ondasunak sar dezake Etxearen egituran bihar-etzi, inolako zalantzarik gabe; berebat, alderdiek, borondatezko xedapenetan, Etxetzat jo dezakete —sarritan gertatzen denez— nekazaritza izaera ez duten unibertsalitateak (merkataritza edo industria izaeradunak, etab.) edo izaera mistodunak.

Dena den, Nafarroako Etxea ez da ondare banandua eta Etxearen titularraren lokabe, nahiz eta alderdiek borondatez horrela egituratu dezaketen. Etxea osatzen duten ondasunen multzoa ekonomiaren

dohaintzak; ez dira berez oinordetza itunak ondasun zehatzen gaineko *inter vivos* dohaintzak[113]. Nolanahi den ere, oinordetza itunak bere barnean har dezake, beste

aldetik batasun bat da (*universitas*), baina ez da hala Zuzenbidearen aldetik. DE PABLO CONTRERAS, P., «La casa en Derecho navarro: una aproximación jurídica», *Estudios de Derecho civil en homenaje al Profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Bartzelona, 1992, I. lib., 672–673. or.

Bestalde, autore batzuek azaldu dute ondasun tronkalen (baserria, alegia) oinordekoa jaraunsletzat jo daitekeela, kausatzailearen ondasun guztietarako deia jaso ez duen arren. Baina, oinordekoa deitua izan da multzo banandu bat osatzen duten ondasun guztietara; arrazoi horregatik jotzen dute jaraunsletzat. Ikusmolde horrek subjektu berak oinordetza anitzak izan ditzakeelako aukera onartzen dakar. Nolanahi den ere, ideia hori nahikoa artifiziosoa da; azken finean, eguneroko antzean ematen diren arazoak konpondu nahi ditu, jaraunspeneko zorren erantzukizunak eragindakoak. PEREZ MAYO, J.E., «Algunos comentarios sobre la naturaleza de la sucesión foral vizcaína», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 446. or.

[114] Jadoren iritziz, dohaintza horiek ez zuten oinordetza izaerarik: «Foruak ez du bainentzen egintza edo instrumentu horietan [dohaintzei buruz ari da] jaraunsle tronkala izendatzeko aukera. Hori bai, tronkalak zein ez tronkalak izan, ondasun guztien gaineko *inter vivos* dohaintza burutu daiteke, ondasunak derrigorrezko jaraunsle bati emanez, horretarako ez da karririk behar edo ezkonsari gisa zein *propter nuptias* dohaintza bezala eman daiteke. Baina dohaintza horiek unean bertan dira eragingarriak, dohaintza-emailearentzat zein dohaintza-hartzailearentzat; dohaintzok ezeztaezinak dira, kari zuzenik dagoenetan izan ezik, eta horregatik ezin dira testamentuzko sedatze egintza gisa hartu». JADO Y VENTADES, R., *op. cit.*, 291. or.

Kontrara, LACRUZ BERDEJOk aitezago adierazten du: «Bizkaiko foruaren menpeko lurraldeetan, utxuraz bederen, bakarrik ezagutzen ziren *inter vivos* dohaintza unibertsalak, baldintza batzuekin gozamenaren erreserbarekin edo dohaintza-emailearı eta bere ezkontideari mantenua emateko betebeharrarekin. Dohaintza horiek, ordea, bihar-etziko ondasunak ukitzen duten heinean, kontratu bidezko oinordetzaren izaera dute, zalantzarik gabe, beste lurralde foru batzuetan kontratu horiek dituzten ezaugarri berberekin. Bereziki, dohaintza-emaile eta dohaintza-hartzaileen arteko elkarbiziera, guztien artean sozietate bat osatuz, nekazari lanetan parte hartzeko, dohaintzan emandako ondasunak dohaintza-emailearı edo beste pertsona batzuei bueltatzea, dohaintza-hartzailea ondorengorik utzi barik hiltzen zenerako, eta dohaintza-hartzaileak eskudirutan zenbateko batzuk emateko beharra, familiako ondarearen oinordetzatik baztertuak izan ziren dohaintza-hartzaileen neba-arrebei». LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil, V. Derecho de sucesiones*, Bosch, Bartzelona, 1988, p. 421.

URIARTE LEBARIOren iritzian, dohaintza horiek baliozkoak dira Ararako lurretan. Amurrioko Epaitegiak dohaintzon baliozkotasuna aintzatetsi zuen 1905eko otsailaren 4ko eta 1909ko ekainaren 8ko epaietan. Araiko udal epaitegiak emandako ebazpenen apelazioan. Epaietan aztertu zuten kasuan, Ararako auzotarrak *inter vivos* dohaintza bat egiletsi zuen, dohaintza horren bidez, bere semeari ematen zizkion dohaintza-emaileak zituen ondasun guztiak, gainerako seme-alabak eskudirutarekin baztertuz. 1909ko epaiak adierazten duenez, dohaintza horrek indargabetu zuen Ararako auzotarrak lehenago egiletsi zuen testamentua, testamentuzko sedapenek izaera ezeztakorra baitute, era berean, testamentu horren luzapaketak eragin gabe uzten ziren utzitako ondasuntzarik ez zegoelako, dohaintzaren bitartez zituen ondasun eta eskubide guztiak eman eta gero. Autore horren esanetan, Ararako Foruak eskaintzen duen testamentuak egiteko askatasuna erabilita *inter vivos* dohaintzak burutzen zirenean, dohaintza-hartzaileari zenbait betebehar ezarri ohi zitzaizkion dohaintza-emaileen mesedetan, betebehar horiek Jabetza Erregistroan agertarazten ziren, dohaintzaren bitartez eskualdatzen ziren ondasun lugiezinak inskribatzean. URIARTE LEBARIO, L.M., *op. cit.*, 82–84. or.

[115] ASTIGONZALEZen aburuz, 27. artikuluak aipatutako dohaintza ari da 76. artikuluak ezarritako bi oinordetza itun horiez bakar-bakarrik. ASTIGONZALEZ, C.I., «Las formas de designar sucesor en bienes. El artículo 27 de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *Revista Jurídica de Navarra*, 22 (1996), 218. or.

hizpaketa batzuen artean, dohaintza bat, ondasunak unean bertan eskualdatzen duena, oinordetza itun horren gainerako xedapenekin erlazionatuta edo baldintzatuta. Kasu horretan, ondasun zehatzen gaineko dohaintza oinordetza itunaren barruan dagoela ulertu behar dugu eta horren eraentzaren menpe dago ere[116].

Autore gehienek onartzen dute itun horiek ez direla erabiltzen ari gaur egun. Hori azaltzeko, arrazoi ezberdinak aipa daitezke, baina horien artean nabarmendu behar dira: baserri guneetako bizimoduaren aldaketa sakona eta lege fiskalek izan duten eragin kaltegarria[117].

Oinordetza ituna alde biko egintza da, horren bidez alderdiak elkarri lotuta gelditzen dira, hori dela-eta, ituna ezin da ezeztatu[118], ezpada ituna egiletsi zuten guztiek (edo horien oinordekoek) ezeztatzeko akordio lortzen badute. Beti ere, aintzat hartu behar dugu alderdiek, itunean bertan, ezarri izan duten ituna ezeztatzeko bestelako karirik.

Oinordekoa izendatzeko kontratuak bi unetan sor ditzake bere eraginak: batetik, izendatzaileak hiltzen diren unean, eta, bestetik, izendatzaileak bizirik daudela (eragin eskualdatzailea izan dezan), eragingarritasun hori mugatua eta klaudikatzailea delako.

---

[116] CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib., 317. or.

[117] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 305. or.
«Esan legez, maiz gertatu da, batez ere foru zuzenbidearen gunean, fiskalitate ez aldeko baten ondorenez, foru erakunde zenbait desagertzea. Ezkontza kontratuen beherakada horretan nabarria izan da, familia baserritarraren aldaketa sakonekin batera, zerga eragina». URRUTIA BADIOLA, A., «Baserriaren inguruan ordetzazko itunak eta Bizkaiko Foru zuzenbidea», *Karmel*, 208 (1994), 30. or.

[118] Ezeztaezintasuna itunen izaeraren ondorio bat da. Itunok ezin dira alde bakarrez ezeztatu; itunean parte hartu zutenak ados jartzen direnean bakarrik ezezta daitezke. MONASTERIO AZPIRI, I., «Los pactos sucesorios en la Ley del Parlamento vasco 3/1992, de 1 de julio», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botererean Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 180. or.

Unean bertan eragina duten oinordetza itunetan, oinordeko izendatuak eskualdatutako ondasunen titulartasuna eskuratzen du[119], nahiz eta ondasun horien dohaintza-emaileak (aurreko titularrak) zituen eskubideak ez dira erabat ezabatu Hau da, oinordekoak ondasunen titulartasuna eskuratzen du izendatzailearen mesedetan itundu dituen mugekin, batik bat, gozamenaren erreserbarekin edo mantenu eskubidearekin Itunean ezer adierazten ez bada, xedapen edo karga egintza guztiek, baliozkoak izateko, izendatzaile eta izendatuaren baterako adostasuna behar dute

Oinordetza itunek *post mortem* eragingarritasuna dutenean, jaraunsle izendatu dutena ondasunen oinordeko bihurtzen da Itunetan jaraunsle izendatzea eta testamentuan jaraunsle izendatzea ez da gauza bera Testamentuan jaraunsle izendatuak ez ditu eskubide eragingarririk kausatzailea hiltzen den arte eta oinordetza ireki bitartean, dakigunez, testamentu edozein unetan ezezta daiteke Oinordetza itunean, aldiz, oinordekoa izendatuz gero, izendapena ezeztaezina da, ondorioz, izendatuak eskubide hori xeda dezake bere seme-alaba eta ondorengoen mesedetan Itun horietan izendatzaileak edo dohaintza-emaileak ondasunen jabetzari eusten dio, itundutako ondasunak dohain bidez eskualdatzea debekatuta egon arren

Ohitura zaharrari jarraituz, ondasun guztiak xedatzen ziren ezkontzera zihoan seme-alabaren mesedetan, horretarako oinordetza titulua erabiltzen zen Ezkongaia eta

---

[119] PUIG FERRIOL en aburuz, ezaugarri bereizgarri hori [ituna burutzen den unetik aurrera zenbait ondorio izatea] bereziatsun osagarria da, osatu ere, alderdiek nahi izan duten negozio nagusia osatzen du, hots, jaraunslea izendatzea oinordetza itunaren bidez. Horregatik, egilesleen borondatea urratuko litzateke berezitasun erantsi hori negozio juridiko lokabe bihurtu nahi izanez gero, hau da, oinordetzari lotutako negozioa bezala, oinordetza negozio juridiko amitzen kasua baliitzan Izatez, aztertzen ari garen kasua oinordetza metakorra edo mistoa da PUIG FERRIOL, J.L., «Artículos 52 a 96 de la Compilación de Cataluña», *Comentarios al Código civil y a las Compilaciones forales*, Edersa, Madril, 2. arg., 1990, XXVII liburua, II liburukia, 285 or

ezkontza horretako ondorengoak oinordeko izendatzen ziren, nahiz eta ondorengoek bigarren lekuan izendatu[120]

Legearen 79 eta 80. artikuluek oinordetza itunak ezeztatu eta suntsiarazteko kariak arautzen dituzte. Kari horiei gehitu beharko genizkieke[121] Kode zibilak kontratuak deuseztatzeko eta hutsaltzeko arautzen dituen kariak, oinordetza itunak kontratuak diren heinean. Legeak arautzen dituen ituna suntsiarazteko karien kasuan, oinordetza ituna amaitzen da alderdiek suntsiarazteko akziorik egikaritu gabe. Eta 80. artikuluaren arabera, suntsiarazteko kariek *ipso iure* uzten dute oinordetza ituna eraginik gabe.

4. FORU KOMUNIKAZIOA

Ezkontideek eskritura publikoan askatasun osoz itundu dezakete ezkontzaren ondasunen eraentza. Ituna ezkondu aurretik zein ezkondu ostean egin dezakete. Ezkontza bitartean ere ezkontzaren ondasunen eraentza alda dezakete, ezkontza itun baten bitartez. Kode zibilaren egungo idazketarekin bat egiten du aukera horrek. Dena den, eraentzaren aldaketa horrek ezin die kalterik egin gainontzekoek eskuratutako eskubidei, ezta tronkalitateak erakarritako eskubideei ere.

---

[120] Hori dela-eta, ondorengoei oinordetzara deitzen zitzaien lehenengo lekuan izendatuaren ordezko arruntak bezala, eta ez *ius transmissionis* delakoaren bidez. Ondasunak eskuratzeko titulua ordezpen arrunteko kasutzat kalifikatzea, eta ez *ius transmissionis* kasutzat, bat dator izendatzailearen nahiarekin, teknika juridikoaren aldetik ere, arriezagoa da eta, lege fiskalei begira, onuragarriagoa da. MONASTERIO AZPIRI, I., *op. cit.*, 206 or.

[121] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 328 or.

Ezkontza itunaren ezean, legeak antolatzen du ezkontzaren ondasunen eraentza Bizkaitar forudunentzat legeak ondasunen foru komunikazioa[122] agintzen du Foru komunikazioaren bidez, ezkontideek erdibana izango dituzte ondasun higikor eta higiezin guztiak ondasunon jatorria edozein dela, ezkontide batenak zein bestearenak izan, edozein tituluz eskuratutakoak, ezkontzara ekarritakoak zein ezkontza bitartean eskuratutakoak, ondasunen kokapena zerikusirik ez duela

4.1. Izaera

Foru komunikazioa[123], bada, ezkontideen arteko ondasun guztien gaineko erkidegoa da, erkidego horren ezaugarriak eztabaida sutsuak piztu izan baditu ere Bizkaiko legelarien artean Ildo horretatik, eztabaidatu zuten foru komunikazioa erkidegoa[124] edo

---

[122] Foru komunikazioari buruzko monografiarik zabalena oraintsu argitaratu da eta egilearen doktoretza tesia du oinarri: Martin Osante, L.C. *El regimen economico matrimonial en el Derecho vizcaino. La comunicación foral de bienes*. Marcial Pons. Madril. 1996

[123] Erkidegopeko eraentza bat da ezkontsala izateko joerarekin, ezkontideen ondasun guztien gainean eratzen den heinean Ikusalde hori aintzat hartuta, ondasun erkideen kudeaketak nahiz ezkontzako zorrengatiko erantzukizunak erkidego printzipioan dute oinarria Beste hitzez esateko, neurri zehatz batzuk hartzen dira, besteak beste, kudeaketa egintzetan ezkontide biek parte hartu behar dute edo, familiaren onurarako ez diren zor pertsonalei begira, erantzukizuna mugatzen da Martin Osante, L.C., *op. cit.*, 18 or

[124] «Eraikunde horrek harreman estuak ditu foru komunikazioa delakoarekin, euskaldunen foru eraikunde berezia Foru komunikazioaren bidez, ezkontideek ezkontzara ekarri edo aurretiaz dituzten ondasun guztien gaineko jabarikidetza eratzen da Komunikazioa baldintza suntsigarriaren menpe dago, ezkontza desegitean, ondorengorik dagoen ala ez ikusi behar da. Komunikazio hori bermatzeko, ezkontza bitartean ezin dira ondasunak saldu (senarraren familiatik etorri arren) emaztearen adostasunik gabe, printzipio zuhurra jaso du Bizkaiko Foruaren XX tituluko 9 legeak». Chalbaud y Errazquin, L., «La familia como forma tipica y trascendental de la constitución social vasca». *Primer Congreso de Estudios Vascos*, Bilbaina de Artes Graficas, Bilbo, 1919, 55 or

«1 —Lur laueko ezkontzaren bizimodu ekonomiko eta juridikoaren ohiko eraentza da, ia-ia, irabazpidezko erkidegoaren eraentza da, Foruaren XX tituluko 7 eta 9 legeek ezarritako berezitasunak albo batera utzita Irabazpidezko eraentza hori suntsiarazten da «conditio iuris» bat betetzen denean ezkontideetarik bat hiltzean legebidezko seme-alaba edo ondorengorik bizi izatea; ordura arte komunikakortasuna izan dena komunikazio bihurtzen da, hau da, une horretan ondasun eta zor guzti-guztiak komunikatzen dira erkidego batean, alargunaren eta hildakoaren jaraunsleen arteko erkidegoan» García Royo, L., *op. cit.*, 135 or

sozietatea[125] ote zen. MARTIN OSANTEren[126] hitzetan, komunikazioak sozietatearekin dituen antzeko ezaugarriak azpimarratu ondoren, komunikazioaren izaera ez da sozietatearena, komunikazioaren jatorria zein helburuak ezberdinak direlako. Izatez, foru komunikazioa ez da kontratu batetik sortzen, sozietatea bezala; ez ditu ere sozietateak bilatzen duen helburua, irabazasmoa.

Foru komunikazioa erkidegoa bada, orduan zein erkidego motatakoa da komunikazioa? Horretan ere eztabaidak daude autoreen artean, batzuentzat erkidego erromatarra edo kuotetan banatutako erkidegoa da, besteentzat erkidego germaniarra edo erkidego amankomuna da. Lehenengo iritziari jarraituz, esan izan da komunikazioa jabarikidetza erromatarra dela; jabarikidetza hori ez da ondarearen gainean ezartzen, ondarea batasun gisa hartuta, ezpada komunikaturiko ondarea osatzen duten ondasun bakoitzaren gainean ezartzen da. Iritzi horrekin bat egin zuten ere ENZNren ebazpen

---

«Indarrean den Fornak, XX. tituluko, 1. legean, ez du irabazien gaineko sozietatea arautzen, ezpada benetako erkidegoa, ezkontideen ondasun lugikorrei begira, ezkontza desegiten bada seme-alabarik utzita. Fornaren hitzetan, ezkontideen artean *ermandadea eta kompañia* izan behar direla adierazi arren, lege horrek ez beste legeren batek ez dute orain arte guztiok onartzen dugun Bizkaiaren legea indargabetzen: ondasunak erkideak dira erdibana. Alderantziz esango genuke, foru komunikazioari buruzko xedapenek baiezten dute ondasun lugikorren gaineko erkidegoa delako ideia. Oñibar tronkalei begira, Fornia murritzago eta zorrotzagoa izan da [...] Lege aurrekariak eta Bizkaiko lonian tronkalitatearen eraentzak duen garrantzia kontutan harturik, gure iritziz, esan dezake, bada, ondorio gisa foru komunikazioa erkidego izaera duen erakundea dela, sozietate izaerakoa baino, seme-alaba edo ondorengorik utzita ezkontza desegiten denerako. Foru komunikazioa ezkontideen ondasun lugikor eta tronkalak ez diren oñibarren gaineko erkidego perfektoa da; eta oñibar tronkalei dagokienez, erkidegoa ez da perfektoa, ondasun horiek bakarrik komunika daitezke, tronkora bueltatuko direlako baldintzapean» JADO Y VENTADES, R., *op. cit.*, 516-517. or.

[125] ENZNk 1958ko urriaren 4an emandako ebazpenean (*JC's*, 92. zk.), bigarren kontutan hartuzkoan, komunikazioa sozietate mota bat izan zitekeela adierazi zuen; sozietate horren helburuak ondasunen luperketa (ezkontza bitartean) eta irabazien banaketa (ezkontza desegitean) izango lirateke.

ARZANEGUI SARRICOLEA, Bizkaiko ezkontza eraentzan pilatzen diren ondasun multzoen izaera aztertzean, adierazi du izabazitako ondasunak sozietate batean daudela eta komunikatutako ondasunak, ordea, erkidego germaniarrean («Mesa redonda sobre el tema *Régimen económico-matrimonial y comunicación de bienes*», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Deusto-Bilbo, 1991, 302-303. or.), hala eta guztiz ere, autore berak adierazi zuen ondasun mota biak erkidego germaniarrean zeudela (ARZANEGUI SARRICOLEA, J.M., «La comunicación foral de bienes y el régimen económico del matrimonio vizcaino aforado», *II Congreso de la Abogacía Vasca. Gasteiz, 15-18 mayo 1991*, Aranzadi, Iruñea, 1991, 49-50. or.).

[126] MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 87-88. or.

batzuek[127] eta 1959ko urtarrilaren 7ko AGEk[128] CELAYAk[129] oso argi adierazi duenez, eta nik bat egiten dut berarekin, doktrina horrek guztiak ezkontide bat hiltzean ondasunek duten egoera hartzen du aintzakotzat, une horretan komunikazioa jada finkatu da eta zatitu eta banatu behar da Hori dela-eta, aipaturiko jurisprudentzia ezin zaio aplikatu ondasunen eraentzari, ezpada ezkontideen erkidegoaren desegiteari, ordurako, ordea, erkidego hori likidatu behar den ondarea baino ez da Bizkaiko ezkontzaren ondasunen eraentzan ez da jabarikidetzarik, erromatarrek ulertzen zuten bezalakorik behintzat; ez dago kuotarik, erkidean duten ondareko edozein osagairen xedapena ahalbideratzeko, bukatzeko, ez dago zatiketa akziorik

Esan dudanez, autore batzuen iritziz, Bizkaiko foru komunikazioa erkidego germaniarra edo erkidego amankomuna[130] izango litzateke Erkidego mota hori ondare baten gainean ezartzen da eta ondarea xedatzeko erkide guztien adostasuna nahitaezkoa da, hau da, erkidego horretan partaide guztiak berdinak dira eta, partaideetariko bat hilez gero, bere seme-alabek hildakoaren lekua hartzen dute erkidegoan[131] Erkidego mota horrek antza gehiago du foru komunikazioarekin, zalantzarik gabe, hala eta guztiz ere,

---

[127] ENZNk 1890eko apirilaren 28an emaniko ebazpenean ezarri zuenez, ezkontideen ondasunak erkideak dira erdibana, ezkontza desegitean seme-alabarik badago, horregatik ondasunen erdia seme-alaba eta jaramnsleen izenean inskribatzeko (ordura arte hildakoaren eta bere ezkontidearen izenean inskribaturik ageri dira), ez dugu sozietatearen likidazioa egin arte itxaron behar 1891ko irailaren 11ko ebazpenean ere adierazi zenez, likidazioa egin arte itxaron beharrean, berehala xeda ditzakete ondasunak jabekideek

[128] AGren 1959ko urtarrilaren 7ko epaiak (RJA, 428) (*JC*, 93 zk.) adierazten duenez, Bizkaiko jaramnspenezko erkidegoan partaide bakoitzak duen zatiak erkidegoaren ondasun bakoitza ukitzen du eta ez jaramnspenaren unibertsalitatea, erkidegoa zatitu eta ondasunak eslettu arte

[129] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 409 or.

[130] HERNANDEZ HERNANDEZ, J., «Regimen de comunicacion foral de bienes», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 97 or.

GARCIA ROYOren iritzian ere, komunikazioak, ezkontza bitartean, erkidego germamarra du ohiarri ezkontza desegitean, erkidegoaren izaera aldarazten da GARCIA ROYO, L., *op. cit.*, 142 or.

[131] PLANIOL, H., *Principios de Derecho privado germanico*, Bosch, Bartzelona, 1957, 67 or.

foru komunikazioak ezaugarri bereziak ditu eta, noizbehinka, eredu horretatik urrundu ohi da

LACRUZ BERDEJOrentzat[132] foru komunikazioa partzuergo alternatiboa izango litzateke. Autore horrek partzuergoa eta ondasun guztien gaineko erkidegoa gauza bera direla dio; alde horretatik ez du berrikuntzarik ekarri, berarentzat ere komunikazioa erkidegoa delako. Baina erkidego horrek ezaugarri oso berezia dauka: alternatibitatea, hau da, partzuergoa desegitean bakar-bakarrik zehaztuko da behin-betiko ondare ezberdinen osaketa. Une horretan ezkontzako seme-alabarik bizirik bada, legearen aginduz ondasun guzti-guztiak komunikatu behar dira ezkontideen artean; seme-alabarik izan ezean, ezkontzako ondarea zatitu behar da irabazpidezko sozietatea bailitzan. Beste hitzez adierazteko, lehenengo kasuan ondasun guztiak erkideak dira; eta bigarren kasuan ezkontza bitartean irabazitako ondasunak bakarrik dira erkide.

---

[132] «Tradizioaren testuei jarraiki, Foru Bildumak, bere menpeko lurraldean, sistema alternatiboa arautzen du, sistemaren barnean, ondare multzoen osaketa behin betiko zehazten da partzuergoa desegiten denean bakarrik. Une horretan ezkontide bien seme-alabarik bizi bada, foru testuak ezkontideen artean ondasun guzti-guztiak komunikatzeko agintzen du, baina seme-alabarik ezean irabazpidezko sozietatea egon izan balitz bezala zatitzen da erkidegoa..

Foruaren arabera (eta hori oso argi ikusten dugu 1 legean), ezkontzarekin hasten dena ez da, izatez, erkidego unibertsala, ezpada irabazien gaineko erkidegoa, erkidego unibertsal bihurtuko dena ezkontidea hiltzean ondorengorik badago. Arrazoi hori dela-eta, irabazitako ez diren ondasunak (ondasun lugikorrak barne) eraentza berezi baten menpe daude. Haatik, badirudi 1959ko Bildumak arautzen duen eraentza erkidego unibertsalarena dela (42, 43 eta 45. art.); atzeraeraginez irabazpidezko erkidego bihurtzen da modu erlatiboan (hau da, gainontzeko eskuratzaileei ezin zaie kalterik egin). ezkontza desegiteko unean ezkontide bien ondorengorik ez badago. Ezkontza bitartean funtsak besterentzeko ezkontide biek eman behar dute euron adostasuna, eta ondasun lugikorren kasuan senarraren adostasuna nahikoa da. Edozein modutan ere, indarrean dauden lege testuek tradizioaren araberako interpretazioa ere ahalbideratzen dute.

Zuzenbide historikoan, Foruan oso argi egon ez arren, praktikan ohiturari jarraituz, erkidego unibertsalak iraun zezakeen etengabe, alarguna eta seme-alaben artean. Gaur egun, Foru Bildumaren 47.1 artikuluak ezartzen duenez "seme-alabarik utzita ezkontza desegitean, foru komunikazioak iraungo du, alde batetik, alargunaren eta, beste aldetik, hildakoaren oinordeko diren seme-alaba zein ondorengoen artean, erkidegoa zatitu eta ondasun komunikatuak esleitu arte". Ohiturazko araurik ez dagoen kasuetan, erkidegoaren iraupenak noraino heltzen den jakitea oso zaila izan daiteke; zalantzarik gabe, dagoen ondasuntzarekin irabazitako ondasunak ukitzen ditu, baina ez ditu ukituko erkide bakoitzaren sarrera pribatuak.» LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil, IV. Derecho de familia*, Bosch, Bartzelona, 1990, 1. hb., 561-563. or.

MARTIN OSANTE bat dator ondasunen foru komunikazioaren itxuraketa horrekin. Autore horrentzat, ondasunen foru komunikazioaren ezaugarririk nagusienak dira: a) erkidego eraentza bat da, eta b) eraentza alternatiboa da. MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 41. or.

Hortaz, hiru ondasun multzo bereizi behar ditugu: ezkontide bakoitzak ekarritako ondasunak[133] eta irabazitako ondasunak. Hala ere, ondare horien arteko harremanak ez dira guztiz lokabeak[134], ondare horien artean harreman juridikoak baitaude. Harreman horien ondorioz, eta ezkontza desegin aurretik, arlo batzuetan ondare horiek ondare bakarra balitz bezala arautzen dira, ondasun guztiak komunikatuak direlako, bai ezkontide bakoitzarenak bai ezkontza barruan eskuratutakoak.

MARTIN OSANTEK[135] honela definitzen ditu foru komunikazioaren ezaugarriak: ezkontzaren ondasunen eraentza da, eraentza horren bidez ezkontideen ondasun guzti--guztien gainean ezkontzako erkidegoa ezartzen da. Hurrengo ezaugarriak ditu erkidego horrek: ondare multzo ezberdinak bereiz daitezke, ezkontide biek kudeatzen dute erkidegoa, eta erkidegoa, batik bat aktiboari dagokionez, alternatibitatearen menpe dago, erkidegoaren desegite, likidatze eta zatitze faseetan argi erakusten denez.

4.2. AZKENTZEA

Kode zibilak arautzen ditu irabazpidezko sozietatea azkentzeko kariak. Foru komunikazioa azkentzeko karien arauketa Kodearen antzekoa da. Hurrengo kariak dira: ezkontide baten heriotza edo horren heriotza adierazpena, deuseztasun, banantze edo dibortzio epaia; ezkontza ituna, ezkontzaren ondasunen beste eraentza bat ezarriz, eta

---

[133] ARZANEGUIren iritzi, ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunak bakarrik dira ondasun komunikatuak. ARZANEGUI SARRICOLEA, J.M., *op. cit.*, 47 or.

[134] MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 84 or.

[135] MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 779 or.

epailaren aginduz desegitea, ezkontideetarik batek hala eskatuz gero. Azken kasu horretan, zenbait inguruabar gertatu behar dira, hala nola: beste ezkontidea ezgaitua denean edo ausente deklaratzen denean, beste ezkontidea hartzekodunen konkurtsoan edo porrotean erori bada, beste ezkontidea familia uzten duenean; beste ezkontideak kudeaketa edo xedapen egintzak burutzen baditu eta hartzekodunei maula edo kaltea eragiten badiete; ezkontideak egitatez banandu badira urtebete baino luzaroan. Azkenik, zordunak ekarritako edo ezkontide biek irabazitako ondasunak enbargatzen direnean, zordun ez den ezkontideak foru komunikazioaren desegitea eska dezake.

4.3. SORRERA, FINKAPENA ETA AMAIERA

Bizkaiko foru komunikazioaren hasiera eta amaierari dagokienez, autore guztiek erantzun izan dute galdera bera: ezkontza egiten den unetik komunikatzen dira ondasunak ala bakarrik komunikatzen dira ezkontza desegiteko unean?

Komunikazioaren izaerari buruz hitz egitean, argi azaldu dut komunikazioa ezkontzaren ondasunen eraentza bat dela; arrazoi hori kontutan izanik, ezkontzarekin hasi eta sortu behar da foru komunikazioa. Kontrako iritziak, hots, komunikaziorik ez dagoela ezkontza bera desegin arte, esanahirik gabe utziko luke komunikazioa arautzen duten zenbait arau[136]. Bada komunikaziorik ezkontza egiten den unetik, nahiz eta

---

[136] Mende hasieran JADO iritzi horretako zen. JADOren aburuz, komunikazioa ezkontza burutzen denetik sortzen da, baldintza baten menpe dagoen arren: ezkontza desegitean seme-alaba edo ondorengorik izatea. Autore horren esanetan, osteranzean, ezkontza bitartean ezkontideen ondasunei buruzko Foruaren zenbait manu eraginik gabe geratuko litzateke. JADO Y VENTADES, R., *op. cit.*, 468 or. Iritzi berekoak dira, besteak beste: ECHEGARAY, B. de, *op. cit.*, 41. or.; SOLANO Y POLANCO, J. de, *op cit.*, 161. or.

LECANDA eta BALPARDAK, euren aldetik, seme-alabak utzita ezkontza desegin arte ez zegoela komunikaziorik adierazi zuten. LECANDA, M., *Derecho Civil vigente en Vizcaya precedido de la memoria sobre las instituciones civiles de aquel país*, Colección Biblioteca Judicial. Legislación foral de

baldintza baten menpe egon: ezkontza desegitean ezkontzako seme-alaba edo ondorengorik bizirik izatea.

Legearen 96. artikuluak agintzen duenez, argi eta garbi, foru komunikazioa ezkontzarekin batera sortzen da. Nolanahi den ere, ezkontzarekin batera komunikazioa sortzen denetik ondasunak komunikatzen diren ala ez galde diezaiokegu gure buruari, hau da, ea ondasunak erkideak diren jada ezkontide bientzat. FERNANDEZ BILBAOren[137] aburuz, ezkontideek ekarritako ondasunak, eurenak edo tronkalak izan, alegia, horien titulartasuna ezkontideek dutenean, erkidegoan sartzen dira, baina erabiltze eta lupertze erkidegoan bakarrik. Horrez gain, ezkontzara ondasun horiek ekarri ez dituen ezkontideak badu horien gainean igurikimen bat ere[138]. Zuzenbideak babesten du igurikimen hori, foru komunikazioa finkatuko litzatekeen kasurako. Ondasuna ezkontzara ekarri duen ezkontideak, ondasunaren titular bakarra izan arren, mugapen batzuk ditu ondasuna xedatzeko garaian. VALLET DE GOYTISOLOk[139] dioenez, ezin da esan ezkontza burutzean ondasunak komunikatzen direnik eta ezkontide bientzat maila bereko jabekidetza edo titularkidetasuna sortzen denik. CELAYAren[140] ustez, erantzuna ezin da baiezko borobila izan, alabaina, badirudi ondasun guztiek, senarraren zein emaztearen ondasunek, nolabait ondare bakarra osatzen dutela. Ondare bakar hori

---

España. Establecimiento Tip. de Pedro Nuñez, Madril, 1888, 9 or. BALPARDA Y DE LAS HERREROS, G. de, *op. cit.*, 49 or.

[137] FERNANDEZ BILBAO, J.M., «La responsabilidad por deudas de los cónyuges en la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 100 or.

[138] Ez da behin betiko eskubide osoa, *conditio iuris* baten menpean dagoelako ezkontza desegitean ezkontideetarik bat bil delako, ondorengorik izatea.

[139] VALLET DE GOYTISOLO, J., «El régimen económico matrimonial y la comunicación de bienes en el sistema jurídico civil vizcaíno», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas, 20-22 noviembre 1991*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 189 or.

[140] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 421-422 or.

familiaren zamei aurre egiteko lotzen da Aldi berean, ondare bakar horretako lehengo jabeek, senarrak eta emazteak, ezin dute ondasunok askatasunez xedatu, izan ere, horretarako bere ezkontidearen adostasuna beti behar delako Argi dago erkidego hori klaudikatzailea dela, ezkontza seme-alabarik gabe desegiten bada erkidegoa amaitzen baita Beharbada, baldintza suntsigarripeko[141] erkidego bezala definitu dezakegu foru komunikazioa Edozein modutan ere, komunikazioa sortu eta eragingarria da ezkontza bera burutzen denetik

GARCIA ROYOrentzat[142], ezkontza bitartean ondasunak komunikakorrak dira, hots, ez daude komunikatuak oraindik Dena den, egungo lege testuek komunikazioa arautzen duten bezala, ezin zaio iritzi horri eutsi Ezkontza burutzen den unetik bertatik ondasunak familiako ondarean sartzen dira zuzenean eta lehengo titularrek ez dute, ordutik aurrera, ondasunok xedatzeko askatasuna Horrelakorik ez da gertatzen Kode zibileko irabazpidezko sozietatearen menpe dauden ezkontzetan, eta ezkontideen ondasunekin

[141] MARTIN OSANTIrentzat, ordea, foru komunikazioari begira, legeak ezarri duen jazokizuna gertatzeak ez dauka baldintzaren izaera, ezpada aranak xedatzen dituen egitatezko bi kasuak zehazteko elementu gisa dihardu Baldintza kontratu edo negozioren baten gainean ezarri ohi da, baina foru komunikazioak ez du kontratuzko izaerarik, ezpada legearen agindu eratutako ondasunen eraentza da Ezkontza barruko harremanak ekonomikoak antolatzen dituen erakunde juridikoa da komunikazioa, eta harremanak horiek ez dira kontratu batek eratorritakoak Are gehiago, bihar-etziko jazokizunari lotuta dagoen alternatibitatea legeak berak agintzen du, norbanakoek ez dute itun hori erabakitzen, euren borondatez Hori guztia dela-eta, foru komunikazioaren eraentzan *condito iuris* bat dagoela adierazi ohi da Izatez, *condito iuris* hori ez da benetako baldintza, ezpada betekizun bat, antolamenduak ezarri duen negozio juridikoa eragingarria izan dadineko Legeak zehaztu duen egitatezko kasuaren ostgenetariko bat da, ondorio juridikoak sor daitezen MARTIN OSANTI, L C , *op cit* , 104-106 or

[142] «Foru xedapen hori [XX tituluko 5 legea] bat dator Zuzenbide erkidearekin, xedapenaren edukia, gainera, bateraezina da ezkontza bitartean komunikazio unibertsala dagoelako ideiarekin Ondorio bera eratorr daiteke XX tituluko 6 legetik (bideratu ez diren ondasunek, konkistatu ez direnek —irabazpidezkoak ez direnek— senarrak zein emazteak bere intereserako eta bere kabuz har ditzaketen zor eta betebeharretatik erantzun behar dute) Hortaz, Lege hori ere bateraezina da erkidego unibertsalarekin» GARCIA ROYO, L , *op cit* 155 or

Hala ere, ondasunen jatorriaren arabera, horien eraentza ezberdina da, irabazitako ondasunak eta ekarritako ondasunak[143] bereizi beharra dago Irabazitako ondasunak dira Kode zibilaren araberako irabazpidezko ondasunak eta ondasun horien eraentza Kodearen eraentzara hurbildu da Lege berrian Ezkontide bakoitzaren ondasun pribatiboek ez dute ondare banandua sortzen, baina bereizi behar ditugu sistemaren alternatibitatea dela-eta. Bereizi behar da foru komunikazioa finkatzen den ala ez jakin arte Ondorenez, ezkontza bitartean, ondasunak komunikatzen dira, baina ez dira nahasten Behin foru komunikazioa finkatu eta gero, ondasunak, euren titulartasunari dagokionez, *sui generis* den erkidego batean sartzen dira, geroago aipatuko dudanez

Ezkontza desegin ondoren, ondasunen foru komunikazioa ere bukatzen da 1959ko urtarrilaren 7ko AGEk[144] garbi utzi zuen eztabaida *«behin ezkontza desegin eta gero, komunikazioak irauteko arrazoia amaitu da ere. Ezkontzako seme-alabek bizirik iraun arren, komunikazioa desegin behar da; horren ordez, ondasunak berehala banatzen ez badira, egoera zaitezma sortzen da. Jarraunspenezko erkidegoa sortzen da alargunaren eta hildakoaren jarausleen artean erdibana, alabaina, erkidego hori ez da izatez foru komunikazioa»*

Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Legearen 96 artikulua ere ildo horretatik doa, artikuluaren arabera, ezkontza desegiten bada ezkontideetarik bat hil delako, ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik bizirik dagoela, ondasunen foru komunikazioa finkatzen da Finkapen hori hobeto ulertzeko, une horretan partzuergoaren alternatibitatea amaitu dela eta komunikatu diren ondasunen destinoa argitu dela hartu behar dugu aintzat

---

[143] Jatorrentzat, komunikazioak ez dakar ondasun guztien arteko nahasketa, ezta ondasun multzo bakar batean denak sartzerik ere JADO Y VENTADES, R , *op cit* , 481 or

[144] 1959ko urtarrilaren 7ko AGE (RJA, 428) (*JC'*, 93 zk), 1 kontutan hartuzkoa

Alargunaren eta hildakoaren jarausnleen arteko ondasun erkidegoa likidatu beharreko ondarea da. Dena den, alarguna jaraunspenaren komisario izendatzen bada, ahalmen oso zabalak ematen zaizkio; horregatik, erkidego horrek, desegin eta likidatu beharreko erkidegoak, luzaroan irauten du gehienetan. VALLET DE GOYTISOLOk[145] adierazi duenez, testamentu botereak lotzen ditu foru komunikazioa eta Oinordetza zuzenbidea.

4.4. IRABAZITAKO ONDASUNAK ETA EZKONTZARA EKARRITAKO ONDASUNAK

Dakigunez, ondasun guztiak komunikatzen dira[146], baina bereizi behar ditugu irabazitako ondasunak eta ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunak (EHFZZLren 97 art.) Argigarri gerta daiteke, nolabait, Kodeak ezkontide bakoitzari dagozkion ondasunei ondasun pribatibo deritzon artean, Bizkaiko legeak ez dituela ondasunon titulartasunari buruzko izenik (pribatiboak edo berezkoak) erabiltzen, ezpada ondasunen jatorriari buruzko aipamenak egin eta ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunez hitz egiten duela Badirudi, legegilearen gogoan bederen, ezkontza batean dauden ondasun guzti-guztiak komunikatuak edo erkideak direla

---

[145] VALLET DE GOYTISOLO, J., *op. cit.*, 191-192 or.

[146] ARZANEGUIk dioenez, ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunak bakar-bakarrik dei daitezke ondasun komunikatuak Autore horretzat, ekarritako ondasunen eraentza juridikoa eta irabazitako ondasunen eraentza juridikoa ezberdinak dira. Bizkaiko foru eraentza, beraz, bi erkidego ezberdin daude, bakoitzak bere eraentza bereziarekin ARZANEGUI SARRICOLEA, J.M., *op. cit.*, 48 or.

Legeak arau bereziak ezarri ditu irabazitako ondasunentzat (familiako zamei begira, 98 art., horien administrazioari buruz, 101 art.; zorren ordainketaren gainean, 102. art.), eta beste arau batzuk ezkontzara ekarritako ondasunentzat (horien administrazioari buruz, 100 art.; zorren ordainketaren gainean, 102 art.) Hori egia izanik, egia da ere oinarrizko arloetan ondasun guztiak, ekarritakoak zein irabazitakoak, eraentza beraren menpe daudela, xedatze egintzei dagokienez.

Legearen 97 artikuluari jarraituz, irabazitako ondasunen eta ezkontide bakoitzak ekarritako ondasunen artean bereizteko legeria orokorra aplikatu behar dugu, i e , Kode zibila Ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunak dira, Kode zibilaren ondasun pribatiboak (1 346 artikulua); eta irabazitako ondasunak dira Kodearen 1 347 artikuluak irabazpidezko ondasun deritzonak Kode zibilaren bi artikulu horiek garatzen dituzten gainerako arauak ere aplikagarriak izan daitezke, foru komunikazioaren sistemarekin bateraezinak ez diren heinean, batik bat irabazpidezkotasuna dagoelako presuntzioa (Kodearen 1 361 artikulua[147])

Azkenik, MARTIN OSANTEri[148] jarraiki, zenbait ondasun foru komunikaziopetik kanpo egon daitezke Autore horrek hurrengo ondasunak ditu gogoan pertsonari datxezkion ondasunak (pentsioak, aseguruak, kalteordainak, jabetza intelektuala, etab), ezkontideren bat hil ostean kobratu badira, pertsonak erabili ohi dituen ondasunak (arropa, egunero erabiltzen dituen objektuak); ondasun eskualdaezinak, ezkontza itunetan horrela itundu bada edo gainontzeko batek ondasunak dohaintzan eman dituenean erkidegoan ez sartzeko baldintzarekin Lehenengo kasuari begira, argi dago ezkontidea hiltzean komunikazioa ere amaitzen dela, ondorioz, alargunak nahiz jaraunsleek eskuratzen dituzten ondasunak eurenak dira bakarrik, berbarako, alargunak, onuradun gisa, bere ezkontidearen heriotza dela-eta bizitza asegurua kobratzen badu Bigarren kasuan arazo gehiago sortzen dira, izan ere, ondasun horiek, normalean, ezkontza bitartean eskuratu izan dira, hortaz, ondasun komunikatuak direla ondorioztatzen badugu, foru komunikazioaren desegite, likidatze eta esleipen unean alargunak horien gaineko lehenespenezko eskuratzeko eskubidea izan beharko luke Hirugarren kasuari begira, askatasun zibilaren printzipioa nagusiarazi behar da (4 art),

---

[147] Kode zibilaren 1.361 artikulua: «Ezkontza bateau dauden ondasunak irabazpidezkoak direla uste da, senarrari edo emazteari modu pribatiboan dagozkiela frogatu bitartean»

[148] MARTIN OSANTE, L C , *op cit*, 251-301 or

ezkontzaren ekonomiari dagokionez, printzipio horrek lehentasuna dauka (93. art.), foru komunikazioa lege eraentza ordeztailea baita.

4.5. XEDATZE EGINTZAK

Foru komunikazioaren eraentzan, ondasunak xedatzeko egintzek ezkontide bien adostasuna behar dute (EHFZZLren 99 art.). Egungo lege testuak ez ditu mugatzen ezkontide bien adostasunarekin xedatu behar diren ondasunak, hortaz, erregela hori ondasun guztiei aplikatu behar zaiela ulertu beharra dago. Ezkontide bakoitzak, beste ezkontidearen adostasunik gabe, xeda ditzake dirua eta baloreak, ezkontide hori diru eta baloreen titularra bada. Titularra izateak ez du esan nahi jabe izatea, ezpada jendaurrean diru edo balore horiek ezkontidearenak direla agertu behar da. Esangura horretan, Kode zibilak erabiltzen duen esamoldea egokiagoa izango litzateke: xedatzen dituen ezkontidearen izenean egotea diru edo baloreak. Legearen arauketa oso laburra eta murritza da, horregatik Kode zibilaren xedapenekin osatu behar dugu, baterakorrak badira behintzat (ezkontide baten eskuetan dauden diru edo baloreak; ezkontide batek egikaritutako kreditu eskubideak, ezkontide horren izenean daudenean; premiazko gastuak, familiaren onuretan behar-beharrezkoak diren gastuak).

Ezkontide bien adostasuna behar duten xedatze egintzetara biltzen dira edozein karga edo besterenganatze egintza dohain nahiz kostu bidez. Euren izaera dela-eta, salbuesten dira *mortis causa* egintzak eta derrigorrezko desjabetzapenak[149] bakar-bakarrik.

[149] MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 375-378 or.

Bestalde, ezkontideek euren adostasuna noiz eman behar duten jakiteko erregelarik ez daukagu Hariari segiz, gerta daiteke ezkontideetarik batek kontratua egilestea eta, geroago, beste ezkontideak baliozkotzea kontratua, gerta daiteke ere, ezkontide batek besteari ahalordea ematea, xedatze egintza egilesteko

Ezkontideetarik batek burutzen duen xedapen egintza eragingabea da, bestearen adostasunik gabe Eragingabetasunaren norainokoa eztabaidatu izan doktrinaren barruan, kontrako iritziak azaleratuz Batzuentzat, adostasunik ezak salmenta deuseztatzeko balioko luke, baina salmenta erdia bakarrik Jarrera hori baztertu zuen 1991ko ekainaren 21eko JANEk[150] Epaiaren esanetan, *«komunkaturiko ondasunek dituzten ezaugarriak aintzat hartuta, ez dago kuotarik ondasun horien gainean; horregatik, nahitaez ezkontideak eman behar duen adostasun ezak negozio osoa baliogabetzen du. Ezkontide bien borondaterik gabe, bietariko mork ezin du besterendu komunkatu den oñubarraren zatiren bat»* Gainera, epai berak xedapen egitzaren deuseztasuna adierazi zuen, iritzi berekoak dira, besteak beste, ARZANEGUI[151] eta HERNANDEZ[152] Kontrara, CELAYArentzat[153] deuseztasun zehapena gehiegizkoa da eta, bere aburuz, kostu bidez burututako xedatze egintza deuseztakorra izan beharko litzateke Iritzi horrekin bat dator ere MARTIN OSANTE[154], eragingabetasun erlatiboaz hitz egitean

---

[150] Euskal Herriko JANE, 1991ko ekainaren 21ean emandakoa, (RJA, 10 629, 1992) (*JCF*, 124 zk), 5 oinarri juridikoa

[151] ARZANEGUIren usteian, behar den adostasuna «baterako xedatzearena» da eta ezin da Kode zibila analogiaz aplikatu ARZANEGUI SARRICOLEA, J M , *op cit* , 54-56 or

[152] HERNANDEZ HERNANDEZ, J , *op cit* , 83 or

[153] CELAYA IBARRA, A , *op cit* , 442-443 or Hala eta guztiz ere, lehenago autore berberak xedatze egintza horren errotiko deuseztasuna defendatzen zuen Zehapen hori ezartzen zuen legerik ez zegoenez, Kode zibilaren 1.322 artikulura jotzeko beharra zeukan eta xedatze egintza hori deuseztakorra izango zatekeen CELAYA IBARRA, A , *Derecho Foral y Autonomico Tomo I Derecho Foral*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 2 arg , 1989, 246 or

[154] MARTIN OSANTE, L C , *op cit* , 402-404 or

Ezkontideren batek ez badu bere adostasuna eman nahi, epaileak xedapena egiteko baimena eman dezake, familiaren onurarako baderitzo. Epaileak ere baimena eman dezake ezkontide batek beste ezkontideak ezkontzara ekarritako ondasunak xedatzeko, nahiz eta ezkontide ekarleak besterentzearen aurka azaldu Legeak ez du debekatzen aukera hori, bederen Era berean, epailearen baimena eska daiteke ezkontideren batek adostasuna emateko ezindua denean, Kode zibila eraentza ordeztaile gisa aplikatuz

Foru komunikazioa indarrean den artean, jaraunspenen batera deitutako ezkontideak ezin du jaraunspena arbuiatu, beste ezkontidearen baimena izan ezean. Komunikazio eraentzaren ondorio logikoa da hori, eraentza horretan jaraunspen bidez eskuratutako ondasunak ere komunikatzen direlako Ezkontide biak ados jartzen ez badira, jaraunspena inbentarioaren onurarako onartu dutela ulertzen da, ezkontzako sozietateari kalterik ez eragiteko

4.6. ADMINISTRAZIO EGINTZAK

Berriro ere, irabazitako ondasunak eta ezkontzara ekarritakoak bereizi beharra dago Azken horiei dagokienez, ezkontide bakoitzak esklusibotasunez administratzen ditu ezkontzara ekarri zituen ondasunak Parekatu egiten da Kode zibilak ondasun pribatiboen gainean ezarritako eraentzarekin ezkontide bakoitzak bere ondasunak administratzen ditu askatasunez Labur bilduz, esan dezaket komunikazioak ez duela bere eragina zabaltzen, ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunen administrazioari begira

Irabazitako ondasunen administrazioa ezkontide biei batera dagokie. Merkataritza kodeak[155] arlo horretan ezarritakoaren kalterik gabe Arau horiez gain, 101. artikulu laburrak eragiten dituen hutsuneak betetzeko. Kode zibilaren artikuluak ere aplikatu behar ditugu, Zuzenbide ordeztaile gisa Hurrengo artikuluak aplikagarri suerta daitezke epailearen baimena administrazio egintzetarako (1 376 art), ondasun pribatiboen ekoizkin eta fruituak xedatzeko egintzak (1 381 art), administraziorako edo lanbidearen egikaritzarako eman ohi diren aurrerakinak (1 382 art), ezkontideek elkarri informazioa emateko duten eginbeharra (1 383 art), eta abar

4.7. ZORRENGATIKO ERANTZUKIZUNA

Legeak zor mota bi arautzen ditu familiako zamei aurre egiteko harturiko zorrak (98 art); eta ezkontide batek, beste ezkontidearen adostasunik gabe, hartutako zorrak (102 art) Legeak ez ditu aipatzen ezkontide batek bestearen adostasunarekin hartutako zorrak, ezkontide biek elkarrekin hartutako zorrak edo ezkontide batek bakarrik hartutako zorrak, baina erkidegoaren onuretan

---

[155] Merkataritza kodearen 6, 7, 8 eta 9 artikuluak aipatu nahi ditu

6 art : «Ezkontideak merkataritzan diharduenean, jarduera horren menpe geratzen dira merkataritzan dihardueen ezkontidearen ondasunak eta jarduera horretan lortu izan dituenak: horrez gain, ondasun horiek, batzuk zein besteak, besterendu eta hipotekatu ditzake Gainerako ondasun erkideak betebeharpean geldi daitezen, ezkontide bien adostasuna behar da»

7 art «Aurreko artikuluak aipatu duen adostasuna eman izan dela uste da, adostasun hori eman behar duen ezkontidea, merkataritza jardueran bern izanik, ez denean beraraz horren aurka azaltzen»

8 art «6. artikuluak aipatu duen adostasuna eman izan dela uste da ere, ezkontzeko unean ezkontideetarik batek merkataritzan jarduten badu eta ezkondu ostean beste ezkontidearen aurkapenik gabe jarraitzen badu bere jardunean»

9 art «Merkatariaren ezkontidearen ondasunak betebeharpean jarri ahal izateko, beraraazko adostasuna behar da, kasuan kasuan»

Familiako zamei dagokienez (98 art.), irabazitako ondasunekin egin behar zaie aurre lehendabizi, irabazitako ondasunak nahikoak ez badira zama guztiei aurre egiteko, ezkontide bakoitzaren ondasunekin erantzun behar da, ezkontide bakoitzaren ondasunen balioaren arabera. Edozein modutan ere, ezkontideak ezkontzara ekarritako ondasunekin egindako ordainketak konpentsatu behar dira bihar-etziko irabaziekin.

Bestalde, 102 artikuluak arautzen du ezkontide batek, beste ezkontidearen baimenik gabe, hartutako zorrengatiko erantzukizuna[156]. Zor horiek betebeharpekoari dagokion erdiaren pentzutan ordainduko dira, esamolde horren esanahiak elkarren aurkako interpretazioak sortarazi ditu CELAYAren[157] aburuz, beste ezkontidearen baimenik gabe ezkontide batek hartutako betebeharretan, zordunaren ondasunek erantzun behar dute lehendabizi, eta ez irabazitako ondasunek. Zordunak bere ondasun guztiekin erantzun behar du, ez bakarrik horien erdiarekin. Legearen 102 artikuluak ez du Kode zibilaren 1.911 artikuluak arautzen duen erantzukizun unibertsala mugatzen. Irabazitako ondasunen erantzukizuna subsidiarioa da, eta zordun ez den ezkontideak erantzukizun hori erdira muga dezake, foru komunikazioaren eraentza desegitea eskatzen badu. Ez dira inoiz erantzukizunpean izango zordun ez den ezkontideak ezkontzara ekarritako ondasunak, euren balioa ezkontzako ondasunekin alderatuta oso handia izan arren.

---

[156] FERNANDEZ BILBAOk kontzeptu horretan sar dantezkeen zorrak zerrendatu ditu: foru komunikazioa indarrean jarri aurretik ezkontide bakoitzak hartutako zorrak; foru komunikazioa ezarri ondoren hartutako zorrak, ezkontzako zamei aurre egiteko destinoa ez badute edo ezin bada frogatu familiaren onuretan izan direla zor horiek; kontratuz kanpoko betebeharrek erakarritako zorrak, familiaren erantzukizunekoak ez badira edo familiaren pentzutan ordaindu behar ez badira. Kode zibilaren 1.366 artikuluaren arabera: delituek erakarritako zorrak; jaraunspenezko zorrak, ezkontide bakarra kargatzen dutenean, eta dohaintzek ezarritako zamak. FERNANDEZ BILBAO, J.M., *op. cit.*, 104-105. or.

Merkataritzako jardueran hartutako betebeharrei begira, adostasuna egon delako presuntzioa dago, adostasun hori eman behar duen ezkontidea ez bada berariaz horren aurka azaldu (Merkataritza kodearen 7. art.).

[157] CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib., 453-470. or.

MARTIN OSANTE-ren[158] iritziz, hala ere, Legearen 102 artikuluak ezkontide zordunaren erantzukizuna nabarmen mugatzen du, bakarrik erantzun behar dute zordunaren ondasun pribatiboen erdiak eta irabazitako ondasunen erdiak

Bere eskubideak babesteko asmoarekin, Zordun ez den ezkontideak foru komunikazioaren desegitea eska dezake, 109 artikuluaren erregelak erabilita (irabazpidezko sozietatearen desegitearen antzekoak) Ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarri dituen ondasunak eskuratzen ditu eta irabazitako ondasunak erdibana Horrelakoetan, betebeharpekoari esleituriko ondasunek bakar-bakarrik erantzuten dute, hau da, zordunak ezkontzara ekarritako ondasunek eta esleitu zaion irabazitakoen erdiak Une horretatik aurrera, ezkontzak ondasunen banantze eraentza izango du, nolanahi den ere, sei hilabeteko epean zordun ez den ezkontideak aukera bat du foru komunikazioa berriro hastea

Foru komunikazioa desegiten bada ezkontideetarik bat hil delako, komunikazioa finkatzen da eta ondasunak, ezkontzara ekarritakoak zein irabazitakoak, erkide bihurtzen dira behin betiko eta erdibana Ezkontide zordunari esleitutako erdiak beste ezkontidearen baimenik gabe hartutako zorrei aurre egin behar die Legearen 102 artikuluko hirugarren erregelak, gainera, kontutan hartzen du exekutatu diren eta betebeharpekoarenak ziren ondasunen balioa, geroago, komunikaturiko ondasunak esleitzen direnean, balio hori zordunaren erdiari egozteko

Ezkontide batek, beste ezkontidearen baimenik gabe, hartu dituen zorrak familiaren onuretan izan badira, zordun ez den ezkontideak ezin du ondasunen foru komunikazioa desegitea eskatu Zor horiek irabazpidezko sozietatearen pentzutan ordaindu behar dira,

---

[158] MARTIN OSANTE, L C , *op cit* , 554–562 eta 786 or
Edu berean FERNANDEZ BILBAO, J M , *op cit* , 105 or , HERNANDEZ HERNANDEZ, J., *op cit* , 87 or

Kode zibilaren 1.362. eta ondorengo artikuluen arabera. Frogaren zama hartzekodunari dagokio, zorra familiaren onuretan zela alegatzen baitu.

4.8. Foru komunikazioa desegitea

Bizkaian, kasu batean bakarrik sortzen dira ondasunen foru komunikazioaren eragin guztiak oso-osorik: komunikazio eraentzapean den ezkontza desegiten denean ezkontideetarik bat hil delako, ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik bizirik badirau. Horiek horrela, komunikazioak kasu bakoitzean sortzen dituen eraginak zehazteko honakoei begiratu behar diegu: ezkontza desegitearen kariari, batetik, eta une horretan ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik bizi den ala ez, bestetik.

4.8.1. Desegitea, ezkontideetarik bat hiltzean

Ezkontideetarik bat hilzean edo horren heriotza deklaratzean, martxan jartzen da partzuergo alternatiboa delakoa. Ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik egonez gero, komunikazioa finkatzen da. Egon ezean, komunikazioa azkentzen da.

4.8.1.1. Ezkontide bien seme-alaba edo ondorengoak daudenean

Legearen 104. artikuluaren arabera, komunikazioa finkatzen da ezkontza desegiten denean ezkontideetarik bat hil delako, ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik

bizirik bada. Une horretan, komunikazioa ondasun erkidego bihurtzen da, erkidego horretan alargunarena da erdia eta beste erdia hildakoaren oinordeko diren seme-alaba edo ondorengoena da, erkidegoa zatitu eta ondasunak esleitu arte.

Bi erkidegoz hitz egin dut eta bereiztu beharra dago erkidego biak alde batetik, foru komunikazioaren bitartez ezkontide bien artean izan den erkidegoak iraun du ezkontide bat hil arte, eta, beste aldetik, alargunaren eta hildakoaren oinordekoen artean sortu berri den erkidegoa. HERNANDEZek[159] adierazi duenez, ezkontza bitartean komunikazioa dinamikoa da, komunikaziora sartzen dira ezkontide batek zein besteak eskuratu duten ondasun oro. Komunikazioa desegitean, ordea, estatiko bihurtzen da, hots, bihar-etzi alderdiek eskuratuko dituzten ondasunak ez dira komunikatuko, aurrerantzean erkidegoan daude ondasunak, zatitu eta partaideen artean esleitu arte[160].

Alargunaren eta hildakoaren oinordekoen arteko erkidego hori ondasun erkidegoa da, ondare baten gaineko erkidegoa[161], erkidego horretara biltzen dira ezkontideek zituzten ondasun guztiak masa erkidea osatuz, aktiboa zein pasiboa, ondasun eta eskubideak nahiz zamak eta zorrak. Erkidego horren ondarea osatzen dute ere erkidegoaren barruko jarduketekin lorturiko fruitu, etekin, mozkin eta gainbalioek. Salbuespenez, ez da halakorik gertatuko alargunari erkidegoaren gozamen unibertsala eman bazaio, testamentu boterearen bitartez (EHFZZLren 106.2 art.) edo hildakoaren

---

[159] HERNANDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 88 or.
Antzeko iritziak darabiltzate Bizkaiko doktrinaren gaineriko autoreek, guztien ordez MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 627-630 or. Bizkaiko zuzenbidean, ezkontza desegitean, foru komunikazioaren ernealtzaren ondorioak ezin dira jada gehiago aplikatu. Une horretan dagoen ondasun erkidegoak irauten du, baina aurrerantzean geldirik dago, ondare estatikoa bailitzan, aurrerantzean ezkontideen sarrera berriak euren ondare pertsonalean sartzen dira.

[160] 1959ko urtarrilaren 7ko AGE (RJA. 428) (*JC'F.* 93 Zk.).

[161] Legearen 108. artikuluak bat egiten du erkidegoaren ikusmolde batuarekin, alegia, ondarearen osotasunaren gaineko erkidegoarekin, eta ez ondasun zehatzen gaineko erkidego arruzen multzoarekin. MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, p. 639.

borondatez (EHFZZLren 61. art.). Erkidegoa, gainera, denboran zehar luza daiteke, sarritan alarguna hil arte.

Hildakoak ez badu alarguna jaraunspenaren komisario izendatu, jaraunsle orok edozein unetan eska dezake jaraunspenaren zatiketa. Beste hitzez esateko, jaraunsleari ezin zaio egoeran zatiezinean jarraitzera behartu, testamentugileak hala nahi ezean (Kode zibilaren 1.052. art.). Bitartean, alarguna da ondasuntzaren administratzaile eta ordezkari, testamentugileak ez badu ardura horietarako beste pertsonaren bat izendatu

Alarguna komisario izendatu badu, erkidegoa luzatzen da oinordekoa izendatu arte Erkidego hori *pro indiviso* motakoa da, horretan partaide bakoitzak ez du kuota zehatz baten gaineko eskubiderik Erkidegoan bi alderdi daude, alderdi bakoitzak ondarearen erdiaren titularra dela: alarguna, alde batetik; eta ezkontide bien seme-alaba edo ondorengoak, hildakoaren oinordekoak badira, beste aldetik Ezkontideak, komisarioa denean, oso ahalmen zabalak ditu, 3/1992 Legearen 105. artikuluak jasotzen duenez

Alarguna komisarioa denean, erkidegoaren administratzaile eta ordezkaria da Erkidegoa ordezkatzen du alor guztietan, zibilak, auzibideetakoak, merkataritzakoak edo fiskalak Administratzeko dituen ahalmenak egikarituz, alargunak konpontze eta artatze obrak burutu ditzake, errentak eta fruituak jaso, etab Alargunaren egoera indartzen da ezkontzako seme-alaben kaltetan Seme-alabak euren gurasoaren menpe daude, alargunak baitauka hildakoaren oinordekoa aukeratzeko askatasuna. Horrez gain, alargunak baditu kudeatze ahalmenak ere, nahiz eta ahalmen horiek testamentu boterean inplizituki ageri ez Ahalmen horien egikaritza erkidegoaren mesedetan bidera daiteke, baina bere buruaren mesedetan ere bidera dezake alargunak; azken kasu horretan, ustezko jaraunsleek aukera gutxi dute erkidegoan dituzten eskubideak babesteko[162]

---

[162] MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 648 or

Testamentugileak kontrakoa xedatu ezean, gainera, alargun komisarioak ondasuntzaren gozamena dauka, fidantzarik eman gabe Beste hitzetan esateko, alarguna, ondasunen foru komunikazioaren bitartez, erkidegoaren ondasunen erdiaren titularra da, eta, jaraunspenaren komisarioa denez ere, beste erdiaren gozamenduna da Labur bilduz, alargunak ondasun guzti-guztien gozamena dauka Xedatze egintzei dagokienez, ukitu daitezkeen senide tronkalen edo oinordekoen eskubideak errespetatu behar ditu alargunak, zalantzarik gabe Alargunak, ohitura zaharrari jarraituz, oinordekoren bati ondasun zehatza dohaintzan eman diezaioke, ondasunaren erdiari begira, bere izenean dihardu alargunak eta, beste erdiari begira, hildako ezkontidearen izenean

Labur bilduz, aztertzen ari garen erkidegoan erkideetako batek, erdiaren titularrak, erkidego osoa ordezkatu, administratu eta horren gaineko gozamena du ezkontide alargunak, gainerako partaideek erkidegoaren beste erdiaren gaineko titulartasun kolektiboa dute (ikusi dugunez, Bizkaian senipartea kolektiboa da), euren artean kuotarik ez dagoela Are gehiago, hildakoaren oinordekoak erdi horren ustezko titularrak dira, komisarioak euren artetik bat aukera dezake eta oinordeko izendatu, erkidegoaren gainerako partaideak jaraunspenetik baztertuz Beraz, partaide horiek jaraunspenean eskubiderik gabe geldi daitezke Egoera zatiezin hori mugarik gabe luza daiteke, komisarioak jaraunspenaren oinordekoak izendatu arte Ondorioz, gerta daiteke ustezko oinordeko bat erkidego horren partaide izatea urteetan zehar eta, behin jaraunspena banatu eta gero, eskubiderik edo ondasunik gabe gelditu dela Hau da, bitarte horretan igurikimenaren gaineko titularra baino ez da[163]

[163] Senipartedun guztiek eskura dezakete jaraunspenezko as osoa edo horren zatia Baina hori ez da gertatuko fiduziarioak boterea egikaritzen duen unera arte Une hori heltzen denean gerta daiteke —eta egunero gertatu ohi da— multzoa osatzen zuten senipartedunetatik bakarra, fiduziarioaren ustez egokiena, izango dela jaraunslea, gainerako senipartedunak jaraunspenik gabe gelditu direla edo baztertuak izan direla senparte «ficta»rekin LIZON NOVOA, M R , *op cit* , 306 or

Bestalde, komisario izendatutako alargunak bere buruari eslei diezaioke ondasun guzti-guztien erdia, beste erdia hildakoaren oinordekoentzat utzita, ondasun tronkalen gaineko erreserbei kalterik egin gabe (EHFZZLren 106 art.). Foru komunikazioa finkatu zenean sortutako erkidegoa zatitzen da une horretan.

Manua irakurriz gero, badirudi alargunak, bere buruari ondasun guzti-guztien erdia esleitzean, ondasun bakoitzaren gainean erkidego berria sortzen ari dela. CELAYAK[164] zehatz kritikatu du artikulu horretatik atera daitekeen interpretazio hori, familiako ondarearen batasuna gordetzeko ideiaren aurkakoa delako (hori baita Foru zuzenbide zibileko arauketaren zehar barreiatuta dagoen ideia). Autore horren aburuz, foru usadioekin bat dator ondasun jakinaren erdi zehatza esleitzea, jaraunsle baten alde xedatu denean, beste erdia jaraunspenaren tituluz eratxikitzen zaiola, baina ondasun guztien erdia eskuratzeko alargunak egiten duen adierazpen orokorra foruen aurka doa, bere ustez, eta familiako ondarearen zatiezintasuna goitik behera urratzen du[165].

Azkenik, ezkontidea komisarioa izan ala ez, alargunak judizio bidez hildakoari dagokion edozein jaraunspen onar dezatela eska diezaieke hildakoaren oinordekoei (oinordekoek ez badute onartu nahi, ezkontideak onar dezake inbentarioaren onurarako). Alargunaren interesa begibistakoa da, komunikatutako ondarearen edozein gehikuntzak alargunak erkidegoan duen zatiaren balioa ere handitzen baitu[166].

---

[164] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 480-482. or.

[165] CELAYA IBARRAk adierazi duenez, seme-alaba edo ondorengoak utzita ezkontza desegiten bada, ezkontideen ondasun guztiek, ondasun lugikorrak zein onibarrak izan, masa bat osatzen dute, zatitu eta esleitu behar den masa. Legearen 108. artikuluko idazketak ezerezean uzten du hurrengo ideia: komunikatutako ondasun zehatz bakoitzaren gainean erkidego bat dagoela eta alargunak ondasun bakoitzaren erdia xeda dezakeela. Alargunaren eskubidea masa osoaren gainekoa da eta zatiketa egin ondoren zehaztuko da. CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993, 254. or.

[166] MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 655-656. or.

4.8.1.2. Ezkontide bien seme-alaba edo ondorengorik gabe

Kasu horietan erkidegoa desegiten da irabazpidezko sozietatea bezala. Kode zibilak arautzen duen moduan

Ezkontide bakoitzak ezkontzara ekarritako ondasunei begira, ezkontide bakoitzari dagozkio, baita ondasun horien truke eskuratutako ondasunak edo ondasun horien salmentan lortutako prezioarekin erositakoak Arauketa hori eta irabazpidezko sozietatea desegitean ondasun pribatiboak duten arauketa oso antzekoak dira Ondasun horiek eskuratzeko beste jatorri bateko ondasunak ere zati batean erabili badira, ondasunok *pro indiviso* dagozkie ondasun haien titularrei, euren balioaren arabera

Irabazitako ondasunak ezkontide bien artean erdibanatzen dira, argi dagoenez, hildakoari dagokion erdia horren jaraunsleei dagokie

Ezkontide baten ondasuna edo horren balioa familiaren onuretan gastatu izan bada, balio eguneratua hartu behar da kontutan, irabazitako ondasunekin ordaintzeko, eta irabazitako ondasunak nahikoak ez badira, gaindikina beste ezkontideak ordaindu behar du, berari dagokion proportzioan, hots, ezkontide bakoitzaren ondasunen balioaren arabera

Jarraian, 110 artikuluak onura batzuk ezartzen ditu hildakoaren baserrira etorri den alargunarentzat, onura horiek Foru Berriaren XX Tituluko 2 Legean dute jatorria Baserrira etorritako alargunak baserrian jarraitzeko eskubidea du urtebete eta egun batez, bitarte horretan alargun irauten badu Epea ahitu artean, bere mantenurako behar

diuen ondasunak eskuratzeko eskubidea dauka[167]; oraingo Legeak ez du, aurreko legeek bezala, baserriko gainerantzekoen erdiaren gozamena aipatzen. Era berean, baserrira etorritako alargunak ezkonsaririk ekarri badu ezkontzara, baserrian jarrai dezake, ezkonsaria edo egin duen edozein ekarpen itzultzen ez zaion bitartean. Gainera, kontuan izan behar dugu ezkonsaria itzuli behar dela, ekarpena egin zeneko ondasunek egun izango lituzkeen balio eguneratuarekin

Hirugarren erregelan, Legearen 110 artikuluak kasu berezi bat arautzen du, komunikazioaren arauak eta tronkalitatearen arauak egokitzeko. Ezkontide bati (edo bere jaraunsleei) ordaindu behar zaio oñibar tronkalak erosi edo hobetzean egin dituen inbertsioen balio eguneratua, ondasun horiek ezkontideari esleitu ez bazaizkio beste lerro batetik datozelako. Alargunak badu inbertsio horien balio eguneratuaren erdia gozatzeko eta lupertzeko eskubidea bizi den artean, kasu horretan ordainketa ez da gauzatuko ezkontidea hiltzen den arte

4.8.2. Desegiteko beste kari batzuk

Badaude foru komunikazioa desegiteko beste kari batzuk ere, kari horiek ez datoz bat beti ezkontzaren desegitearekin. Kasu horietan guztietan, komunikazioa ez da inoiz finkatzen eta irabazpidezko sozietatea bailitzan azkentzen da. Legearen 109 artikuluak xedaturiko erregelak aplikatzen dira, hau da, ezkontza desegiten denean ezkontideetarik bat hiltzen delako, ezkontide bien seme-alaba edo ondorengoak bizi ez direla. Ez dira aplikatzen, ordea, 110 artikuluak ezarritako erregelak, erregela horiek bakarrik aplika daitezke alarguna baserrian bizi bada, behin ezkontidea hil eta gero.

---

[167] BALPARDAk horrela nahi zuen. BALPARDA Y DE LAS HERRERÍAS, G. de, *op. cit.*, 52. or.

Legeak arautzen dituen kasuak dira deuseztasun, banantze edo dibortzio epai irmoa, ezkontza deseginez. Legearen 95 artikuluak jaso dituen beste kasu batzuk, aurretiaz ikusi ditugunak, egitatezko banantzea horien artean, ezkontza itunak egilestean, ezkontzaren ondasunen eraentzaren aldaketa. Legearen 102 artikuluak arautzen duen kasua, zordun ez den ezkontideak, bere adostasunik gabe hartutako zorrei begira, foru komunikazioaren desegitea eskatzen duenean, ezkontide zordunaren ondasunak edo ezkontza bitartean irabazitako ondasunak enbargatzen direnean

Ezkontzaren ondasunen eraentza aldatzen denean itunen bitartez, lehendabizi, itundutakoa hartu behar dugu aintzakotzat, itunak ezer adierazi ezean. Legearen 109 artikuluak ezarritakoa aplikatu behar da

Foru komunikazioa azkentzen bada ezkontza deuseza izan delako, dibortzio edo banantzeagatik, foru komunikazioaren amaierak erakartzen dituen ondorio kaltegarriak kontutan hartu behar dira, ezkontide onustedunari begira edo dibortzio zein banantze karia eragin ez duen ezkontideari begira Horrela, ezkontide horren alde pentsio bat ezartzen da, legeria zibil orokorraren arauak aplikatzean ezarritako pentsioaren osagarri gisa Manu horren bidez, epaileari agintzen zaio, pentsio egokia ezartzeko unean eta beste inguruabarren artean, foru komunikazioaren amaiera ere kontutan har dezala Amaiera kaltegarria izan daiteke ezkontzara ondasun gutxien ekarri duen ezkontidearentzat Hortaz, Kode zibilaren 97 artikuluak ezarritako inguruabarrei gehitzen zaio beste bat

III. KAPITULUA

FORU ZUZENBIDE ZIBILA ETA FISKALITATEA

0. SARRERA

Arau fiskalek autonomia dute, antolamendu juridikoaren gainerako adarretan sorturiko erakundeei begira; dena den, autonomia hori ezin da erabatekoa izan, arau juridiko guztiek antolamendu juridiko bakarra osatzen dutelako. Halaber, lehenengo kapituluan ikusi genuenez, arau fiskala interpretazio hedakor edota analogiaren bidez aplikatzeko ez dago askatasun osorik. Bestalde, Euskal Herriko foru zuzenbide zibilak oinordetza eta famili harremanak arautzen ditu gehienbat eta arauketa horretan Zuzenbide zibil erkide deiturikotik aldentzen da, gehiago ala gutxiago. Zuzenbide zibil erkidea Kode zibilean arautzen da, ia osorik, eta legegile fiskalaren oinarri edo abiapuntu bilakatu da. Euskal foru zuzenbide zibila arestian aldarazi egin da; arau fiskalei begiratuta, ordea, badirudi ez dela inolako aldaketarik izan, arau fiskalek ez dutelako jaso arlo zibilean gertatu diren berrikuntzak. Ildo horretatik, tesi honen bigarren kapituluan Euskal foru zuzenbidearen ezaugarri nabarmenenak azaldu eta Zuzenbide horren eta Zuzenbide zibil erkidearen arteko ezberdintasun nagusienak azaltzen ahalegindu naiz.

Horiek horrela, arau fiskalen ezaugarriak erakutsi eta Foru zuzenbide zibilaren berezitasunak aztertu ondoren, Euskal foru zuzenbide zibilaren eta arau fiskalen arteko

harremanetan sakon azaltzeko unea heldu da, horixe baita tesi honen xede nagusiena Garaia iritsi da, bada, Foru zuzenbide zibilaren eta arau fiskalen artean sortzen diren arazo orokorrak aztertzeko. Egungo egoera nolakoa den deskribatu behar da, lehendabizi; egoera hori sortarazi duten kariak zein diren eta egoerak ekarri dituen ondorioak ezagutu, hurrenik, eta egoera horri aurre egiteko konponbideak bilatu behar dira, azkenik Hori da kapitulu honetan aztertuko dudana eta azterketa horrek tesiaren hurrengo kapituluak aurkezteko balio du, kapituluon sarrera baita Hariari segiz, kapitulu bakoitzak zerga jakin batek sortarazitako arazoak sakon jorratuko ditu. Foru zuzenbidearen arazoak ezin direla zerga jakin batera mugatu aintzat hartuta, hots, arlo honetan arau fiskal guztiak ukitzen dituen arazo orokorra dagoela jakinik

Arazo orokorraz landa eta lurraldeari begira, Euskal foru zuzenbideari soil-soilik Bizkaiko edo Arabako arau fiskala aplikatzen zaiola pentsa liteke, hala ere, hori ez da horrela Pertsona zehatzari begira, arau fiskala eta arau zibila aplikatzean erabiltzen den lotura gunea ezberdina da, horren ondorioz, Espainian den edozein legeria fiskal aplika dakioke, kasuak kasu, 1992ko Foru Lege zibilaren menpe den subjektuari Hori guztia dela-eta, lotura guneak zein diren eta horien arteko harremanak zehatz-mehatz aztertu behar dira, kasu bakoitzari aplikatzen zaion erregela fiskala ezagutu ahal izateko

Foru zuzenbidea aztertzen denean, gutxitan ikertzen dira zuzenbide horren aplikazioak eragiten dituen arazo fiskalak[1] Aldi berean eta Euskal Herriari begiratuz, fiskalitatearen eta Foru zuzenbidearen arteko harremanak aztertzeko egin diren ikerketak urri-urriak dira Horregatik, Euskal Autonomia Erkidegoan berezko Foru zuzenbide zibila indarrean dagoela kontutan izanik, ikerketa sakon baten beharrean gaudela esan daiteke

[1] EIROA GARCIA, E., «Fiscalidad de las instituciones forales», *Actas de las Jornadas de Derecho Civil Aragonés (Jaca, 27, 28 y 29 de septiembre de 1985)*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 1986, 167 or

Euskal Herrian fiskalitatearen eta Foru zuzenbide zibilaren arteko harremanak bi parametroen arabera egituratzen dira: bata, 3/1992 Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Lege berria da, azken urteotan euskal legegileak Foru zuzenbide zibilean egin duen eraberriketarik handiena eta sakonena, zalantzarik gabe. Aurreko kapituluan, alor honetan den arauketa berria aztertu genuen. Kapitulu honetan azalduko dudanez, arauketa hori izan beharko litzateke arau fiskalaren abiapuntua edo oinarria, euskal foru erakunde zibilak tributupean jartzeko.

Beste parametroa, berriz, Euskal Autonomia Erkidegoko Lurralde Historiko bakoitzean dagoen Foru Ogasun bana da (Euskal Autonomia Erkidegoko Estatutuaren 41. artikulua). Azken horri lotu behar diogu Ekonomi Ituna[2]; bertan Foru Ogasunek, Estatutuan eratxikitzen zaizkien eskumenez gain: 41.2 b). art. «Zerga guztien exakzio, gestio, likidazio, bilketa eta inspekzioa, Aduanaren Errentan sartzen direnak eta gaurregun Monopolio Fiskalen bidez biltzen direnak izan ezik...», zergak berrikusteko ahalmena ere bereganatzen dute, Ekonomi Ituneko 2.2. artikuluan[3]. Eskumen edo ahalmen horiek dira, oro har, Itun ezberdinetan[4] Foru Lurraldeei eratxiki ohi zaizkienak.

---

[2] Euskal Autonomia Erkidegoaren Autonomia Estatutuaren 41.1. art.: «Estatu eta Euskal Herriaren arteko zerga mailako harremanak, aintzinako etara, Kontzertu ekonomiko eta Konenio sistemaz erregulatuak izango dira»

[3] CEBRIAN APAOLAZA, L., *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis tributario*, HAEE/IVAP, Oñati, 1994, 124. or.; SAINZ DE BARANDA, E.-LUQUIN, R., *El Concierto Económico con el País Vasco*, Asociación para el Progreso de la Dirección, Bilbo, 1982, 24. or.

[4] Historiaren aldetik, Ekonomi Itunaren izatea azaltzeko arrazoi nagusitzat aipa daiteke hemeretzigarren mendean Espainiako Estatuak izandako ahulezia; arean bere, Ituna ahulezi horren agerpena baino ez da. Autore ugarik nabarmendu dutenez, Espainiako Estatua, lurralde osoriko lege bakarra ezarri arren, Estatu ahul eta txiroa zen; Estatuak ez zuen administrazio eta tributu legeria erkidea euskal probintzietara (eta, neurri berean, Nafarroara) hedatu nahi izan edota, nahi bazuen ere, ezin izan zuen halakorik egin, bere garaian. ALONSO OLEA, E.J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*, HAEE/IVAP, Oñati, 1995, 425. or.

Ekonomi Itunaren sorrera 1876ko uztailaren 21eko Legean (*Gaceta de Madrid*, uztailaren 23koa) bilatu behar da; lege horren arabera, hiru lurralde euskaldunek Estatuaren gastuei aurre egin behar zieten, egin-eginean ere. Ituna sortzen da legearen agindu hori eragingarri bihurtzeko. Itunaren aurrekaria 1877ko azaroaren 13ko Errege Dekretua (*Gaceta de Madrid*, azaroaren 14koa) izan zen; dekretu horretan zehaztu ziren Abelzaintza, Nekazaritza eta Ondasun Higiezinen gaineko Kontribuzioa

zela-eta euskal probintziek ordaindu beharreko Kupoak. Nolanahi den ere, autoreen aburuz, lehenengo Ekonomi Ituna 1878ko otsailaren 28ko Errege Dekretuaren bidez (*Gaceta de Madrid*, martxoaren 1eko) onetsi zen.

Aurrekari gisa aipatu izan den 1877ko azaroaren 13ko Errege Dekretu horrek, alabaina, itunen sistemako ezaugarri nagusiak jaso zituen: itundutako sistema zen, hiru probintzia euskaldunek Estatuko tributu sistema (1845eko eraberriketaren ondorioz sortua) errespetatu behar zuten euren lurraldean, Kupoaren sistema aplikatu zen. Aldundiek ahalmenak zituzten kontribuzioak eta zergak euren kabuz arautzeko (udalen eta aldundien tributuez ari zen), eta azkenik, euskal probintzietako biztanleek zama erkideei aurre egitean parte hartu behar zuten, gainerako espainiarrek bezala.

Bigarren Ekonomi Ituna 1887/1888 urteetarako Aurrekontu Legeak arautu zuen (1887ko ekainaren 29ko Legea, *Gaceta de Madrid*, ekainaren 30ekoa, alegia): lege horren arabera Itunak belun-beriko izaera zuen «aurrerantzean».

Hirugarren Ekonomi Ituna hiru arauetan sakabanatu zen batetik, Itunak eraberritzeko 1893ko otsailaren 16ko Errege Dekretua (*Gaceta de Madrid*, otsailaren 17koa) zegoen, eta, bestetik, kupo berriak ezartzeko aldarrikatu ziren 1893ko otsailaren 16ko Errege Dekretua eta 1894ko otsailaren 1eko Errege Dekretua (*Gaceta de Madrid*, otsailaren 7koa). Horien bitartez, tributu sisteman araututako berrikuntzei egokitu zitzaien Ituna: horrez gain, aldibateriakotasun irizpidea berrezarri zen, Itunarentzat hamabi urteko iraupena xedatuz.

Laugarren Ekonomi Ituna 1906ko abenduaren 13ko Errege Dekretuak (*Gaceta de Madrid*, abenduaren 14 eta 16koa) onetsi zuen, tributu berri bat itunduz. Ondasun Higiezinen Irabazien gaineko Kontribuzioa. Garai hartan, berealdiko garrantzia izan zuen 1919ko martxoaren 6ko Errege Dekretuak (*Gaceta de Madrid*, martxoaren 8koa). Ekonomi Itunaren kontzeptu juridikoa eta politikoa argitu baitzuen. Horren aldotik, Itunak jasotako eskumenak ezin ziren parekatu zerbitzuen errentamenduarekin; haatik, Ituna zen Lege bidez jasotako akordioa eta, hori aldatu ahal izateko, ezaugarri eta lerrun bereko beste xedapen bat eman behar zen.

Bosgarren Ekonomi Ituna 1925eko ekainaren 9ko Errege Dekretuak (*Gaceta de Madrid*, ekainaren 10ekoa) onetsi zuen. Horren bidez, teknikaren aldetik zenbait gai hobetu ziren eta, horrezaz aparte, indarreko tributu sisteman egokitu zitzaion Ituna. Esangura horretan, nabarmentzekoa da Foru Aldundiek zituzten ahalmenak berariaz agertzea, egoki zeritzoten tributu sistema ezartzeko. Ahalmen horiek bi muga zituzten: batetik, Espainiak sinatutako nazioarteko akordioen aurka ezin zuten xedatu eta, bestetik, Estatuak beretzat erreserbatu zituen zerga, errenta edota kontribuzioen gainean ezin zuten xedatu. Kasu horretan, hogeita bost urteko iraupena eskeintzen zitzaion Itunari.

Espainiako guda zibila bitartean, ezabatu egin ziren Bizkaia eta Gipuzkoako Ekonomi Itunak 1937ko ekainaren 23ko Dekretu-Legearen bitartez (EAO, ekainaren 24koa); Nafarroa eta Arabari dagokienez, ordea, indarrean iraun zuten bien Ekonomi Itunek.

Seigarren Ekonomi Ituna 1952ko otsailaren 29ko Dekretuak (EAO, martxoaren 25koa) onetsi zuen, baina Arabako lurraldearentzat bakarrik. Itun horretan maiz-sarri agertzen da «administrazio kudeaketarako itun» esamoldea; beste hitzez adieraziko, Arabaren kasuan lurralde erkideko arauketaren arabera biltzen dira zergak. Kudeaketaz, berriz, Foru Aldundia arduratzen da.

Zazpigarren Ekonomi Ituna azaroaren 26ko 2 948/1976 Errege Dekretuaren bidez (EAO, 310 zk., abenduaren 27koa) onetsi zen. Arabako lurraldearentzat bakarrik. Itun horrek hogeita bost urteko iraupena izan behar zuen. Euskal Autonomia Erkidego eta Estatuaren arteko Ekonomi Ituna negoziatzeko batzordeak Itun berriaren negoziazioari ekin behar zionean, 1976koa zen indarreko Itun bakarra. Horrez landa, Autonomia Estatutuaren Xedapen Iragankorretatik zortzigarrenaren ildotik, Itun berriaren oinarri materiala (une hartan) Arabako Probintzian indarrean zegoen Ekonomi Ituna izan behar zen. LASARRI GOMEZ, C.-LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., *El Concierto Económico*, HAEE-IVAP, Oñati, 1991, 21-26 or.; BELDARRAIN GARIN, M.-ESCRIBANO RIEGO, M.-UGALDE ZARAUTEGUI, P., *La autonomía fiscal en Euskal Herria*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbo, 1996, 19-40 or.; FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R., «Los conciertos económicos de las provincias vascongadas», *Revista Civitas Española de Derecho Administrativo*, 7 (1975), 513-527 or.; LARRAZABAL BASAÑEZ, S., *Contribución a una Teoría de los Derechos Históricos Vascos*, HAEE/IVAP, Oñati, 1997, 184-229 or.

Bi artikulu horien ariora, Euskal Autonomia Erkidegoak arlo fiskalean dituen eskumenak zehaz daitezke bi ikusmoldeen arabera. Ikusmolde batetik, Lurralde Historikoen Erakunde eskudunek[5], euren lurraldearen barruan, tributu eraentza ezarri, zaindu eta arautu dezakete Lurralde Historikoen Erakunde eskudunek, Estatuak bezala, tributuen arloan arauak egiteko ahalgoa dute, euren tributu eraentza[6] sortu eta garatuz. Beste hitzetan esateko, erakunde horiek (Batzar Nagusiek eta Foru Aldundiek) euren lurraldearen barruan[7] tributuak arautzeko ahalgoa dute[8] Lurralde Historikoen tributu

---

[5] Euskal Autonomia Erkidegoaren eratzeak ez ditu foru lurraldeen eskubide historikoetan inolako subrogaziorik ekarri, lurraldeok osatzen dnten goren mailako erakundearen mesedetan; ezpada lurralde horiek eskubide historikoei lotutako eskumenen titulartasunari eusten diote. Tributu ahalgoa Lurralde Historikoei dagokie, tributu ahalgoaren arabera, zerga sistema ezarri, antolatu eta arautzeko ahalmenak dituzte Lurralde Historikoek, baina Estatuko zerga sistemarekin koordinatu behar dute euron sistema hori. DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madril, 1995, 24 or

[6] Ez da eragozpenik, ordea, Ekonomi Itunak berak armonizazio fiskaleko arau egokiak ezartzeko eta Lurralde Historikoen tributu sistema ezberdinen arteko garapen armonikoa bermatzeko, arauen arteko lotura zuzenak eginez. LASARTE GOMEZ, C.-LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., *El Concierto Económico*, HAEE/IVAP, Oñati, 2. arg., 1995, 40. or.

[7] Ekonomi Itunak eratxiki dizkion ahalmenak erabilita, Eusko Jaurlaritzak lortu Lurralde Historikoen tributu arauak armonizatzeko joera erakutsi du, erkidegoaren barne antolaketari begira eta zerga garrantzitsuenei dagokienez behintzat. Helburu horretarako, Eusko Legebiltzarrak onartzaren 30eko 3/1989 Legea aldarrikatu zuen, Armonizazio, Koordinazio eta Lankidetza Fiskalari buruzkoa. Legeak Lurralde Historikoen tributu sistemak armonizatzeko markoa ezarri du, tributu horien arauketari begira. Labur bilduz, tributu sistema orokorra ezarri nahi izan da. Lurralde Historikoen tributu sistemak batuz; sistema orokorrak sinergiaren aldetik ondorio positiboak bultzatu, zeharkako presio fiskala gutxitu eta euskal lurtarren beharrizan zein arazoei modu arin, eragingarrian eta hurbiletik erantzun nahi die. RODRIGUEZ CASTAÑEDA, E., «Los Conciertos vascos, balance de una década», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 60 (1990), 395 or.; LASARTE GOMEZ, C.-LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., *op. cit.*, 162. or.

Arestian, lege hori aldatu egin du martxoaren 6ko 4/1998 Legeak (EHAA, 60 zk., martxoaren 30ekoa). Ekonomi Itunak 1997ko abuztuan izandako eraldaketari egokitzeko

[8] Ekonomi Itunaren (1997) eta Ekonomi Hitzarmenaren (1998) azken aldarazpenek beste behin ere agerian utzi dute Espainiaren historian zehar ez dela tributu batasunik izan eta egun ere ez dagoela. Euskal Autonomia Erkidegoari eta Nafarroari tributuak arautzeko ahalmen zabala ematen baitie Erdi Arotik hasita, Espainian izan dira euren tributu sistema ezarri dituzten lurralde ugariak. Gaztelako errege-erreginek sorturiko tributu berrietatik aske geratu ziren foru lurraldeak XVI mendetik aurrera. Koroaren zama orokorrei aurre egiteko, foru lurraldeek *enuatza* edo *donatiboa* izenekoa ordaintzen zuten. Hamasegarren mendearen erdialdera arte, enuatzak aparteko sarreren bitartez biltzen ziren, zenbatekoa auzokoen artean banatuz foru ohituraren jarraiki. Baina diru sarrera horiek askiezak bilakatu ziren, Koroaren etengabeko eskaerari aurre egiteko; orduan, enuitzaren zenbatekoa lortu ahal izateko, euskal Alduendiek eskuespen egokia lortu zuten aldi batez zenbait merkatugaiten kontsumoa kargatzeko. Modu horretara, tributuen ikusmiratik azpiestatuak sortu ziren Espainian. Horien

helburuak, izatez. Errege Ogasunarekin lankidetzan aritu eta monarkiaren gastuei aurre egitea ziren. peninsulako gainerako lurraldeetan ezezagunak ziren bideak erabiliz Lanster, alabaina, eginkizunezko autonomia lortu zuten foru lurraldeek nolabait, tributuak biltzean erabilitako administrazio autonomiatik eratorria, hain zuzen Zeharkako zerga sistema nagusiarazi zenean. Batzarren ahalmen fiskala sendotu egin zen, bai eta Alduendiek zuten organo zergabiltzailearen izaera ere Ordutik aurrera, tributu tresna bereziak antolatu ziren eta probintzia bakoitzak bere kabuz itxuratu zuen zerga sistema berezia

Bestalde, XIX mendearen hasieran Espainiako finantzen egoerak okerrera egin zuen gero eta gehiago, etenik gabeko bilakaeran Errege Ogasunak ahuldade hori jasanarazi zien foru ogasunei trukean, ordea, bere ahalmen fiskala eskuordetu behar zitzaien aldundiei, ordura arte eskubakarrean zegoen ahalmena, alegia Eskuratu berria zen ahalmen fiskal horren harira, eta foru lurraldeen kaudimengabezia argudiatuz edota Errege zerbitzuetarako emanko zenbatekoen igoera aintzat hartuzik, Aldundiek Estatuko tarifak aldarazi zituzten eta, 1823tik aurrera, zerga berriak sortu zituzten Koroaren isilbidezko eskuespenarekin AGIRREAZKUENAGA, J.–ORTIZ DE ORRUÑO, J.M., «Las Haciendas forales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya entre 1800 y 1878», *Ekonomiaz*, 9-10 (1988) 71-73 or

XIX mendearen amaieran, alabaina, tributu sistema bereziko lurraldeak lau ziren Bizkaia, Gipuzkoa, Araba eta Nafarroa, Aurrekoez gain, lurraldea dela-eta zenbait lekutan modu bereziran arautzen dira tributuak, batik bat, Kanariar irlak, Ceuta eta Melilla hiriak, hala ere, lau lurralde historikoekin alderatuz gero, tributu sistema horiek dituzten bereziatasunak ez dira oso nabarmak eragindako tributu kopuruari eta tributuen edukiari begira Espainiako tributu batasunaren eza XX mendean zehar berretsi da eta gure eguneotara arte iraun du, nahiz eta bitarte horretan erabat zentralista eta baterakoiak ziren erregimen politikoak ezarri izan. DE LUIS eta DEL ARCO autoreek adierazi zutenez, Estatu baterakoiaren antolamendua izan arren, Espainian ez da inoiz batasun fiskalik izan, deserdirapen handia dakarten eraentza juridiko bereziak izan dira beti, lurraldea dela-eta, are gehiago zenbait aitzetan, benetako autonomia fiskala izan da DE LUIS DEL-MONASTERIO-GURIN, F.–DEL ARCO RUFO, L., *La distribución de las fuentes de ingresos impositivos en una Hacienda federal*, IEF, Madril, 1978, 251 or

Bazekiten euskal Aldundiek eurek tributu autonomia zutela eta 1917ko otsailaren 13an Zumarragan egin zen Aldundien arteko bileran Gipuzkoako Aldundiak txosten bat aurkeztu zuen, bertan euren tributu autonomia aldarrikatuz. Txosten hori Bizkaiko eta Arabako Aldundien ordezkariek era onetsi zuten Txostenaren arabera, 1876ko legetik sorturiko tributu sistemak ez zukeen inolako mugarik, Aldundiek ezar zitzaketen arieiei dagokienez. ZABALA AULENDE, F., *El Concierto Económico ¿Qué ha sido? ¿Qué es? ¿Qué debe ser?*, La Editorial Vizcaina, Bilbo, 2 arg., 1927, 69 or.

Indarreko eraentzari dagokionez, formaren aldetik pentsa liteke tributu batasuna dagoela Espainia osoan, izen berbera dituzten tributuak ezartzen direlako; edukiaren aldetik, ordea, ez dago tributu batasunik, Euskal Autonomia Erkidegoak zein Nafarroak zuzeneko zergen arauketa ezartzeko askatasun osoa dutelako Zeregin horretan, Lurralde Historikoek Konstituzioak nagusiaraztiako oinarrizko printzipioak errespetatu behar dituzte (printzipio horiek Estatuko legegilearentzat ere muga dira). Ekonomi Itunak zein Hitzarmenak jasotako armonizazio fiskalaren irizpideri begirunea zor diote eta Espainiako gainerako herri eta erregioekiko solidaritate printzipioa aintzat hartu behar dute Zeharkako zergei dagokienez, Lurralde Historikoek ia-ia ez dute zergak arautzeko ahalmenik Edozein modutan ere, zeharkako zergak arautzean Estatuko legegilearen autonomia gero eta murritzagoa da Europako esparrutik zehazten baitiote zerga horien arauketa

PEREZ ARRAIZek adierazi duenez, tributuen esparruan Ekonomi Itunak jasotako eskumenei begiratuz gero, ezin da administrazio deserdirapenaz hitz egin, ezpada tributu sistema erabat lokabeaz, beran arautzeko askatasun handiarekin PEREZ ARRAIZ, J., *El Concierto Económico evolucion caracteres y fundamento de la financiación vasca*, HAEE/IVAP, Oñati, 1994, 204 or

Zenbait autoreren aburuz, Euskal Autonomia Erkidegoaren Lurralde Historikoek jatorrizko ahalgoa dute, tributuak ezarri eta arautzeko; jatorrizko ahalgoa azaltzeko, Ekonomi Itunaren betidaniko sistema eskubide historikotzat jotzen dute. Modu horretara, SAINZ DE BARANDA eta LUQUINek baieztatu dutenez, Ekonomi Ituna foru sistema tradizionala izan da eta, ondorioz, eskubide historikoa ere bada Eskubide historikoa den aldetik, lurralde historikoen erakunde eskudunek tributuak ezartzeko

sistema[9] osatzen duten tributuei itundutako tributu[10] deritze. Salbuespenez, hurrengoak ez dira itundutako tributuak: importazioen gaineko arantzel eskubideak, eta Balio

---

jatorrizko ahalgoa zutela «nolabait» uler daiteke. Jatorrizko ahalgo hori ez zen ezabatu zergak Estatuarenak bihurtzean. Eta behin konstituzio batasuna lortu eta gero, jatorrizko ahalgoa «itundu» egin zen Estatuarekin; modu horretara, Estatu mailako zergak lurralde historikoetan aplikatu ziren aurrerantzean, baina «ez modu berean». Are gehiago, nahiz eta ahalgoa «itundu», lurralde historikoen erakunde eskudunek harreman tributarioen titularitasun aktiboari eutsi zioten, tributuen zerga egitatea lurralde horietan gauzatzen zenean. Labur bilduz, ahalgoa itundu izanaren ondorioz, Euskal Autonomia Erkidegoak, batasun giza hartuta, Estatuari ordaintzen dizkio zergak edo zerga multzoak, euskal herritarrek, ordea, ez dio inoiz Estatuari ordaintzen, ezpada euren Aldundiei. SAINZ DE BARANDA, E.–LUQUIN, R., *op. cit.*, p. 33; LARREA ANGULO, P., *En el ecuador del Concierto Económico vasco de 1980*, Euskalerriaren Adiskideen Elkartea, Bilbo, 1992, 9 or.

Nafarroari dagokionez, DEL BURGOk adierazi duenez, Nafarroak Estatuaren antzeko ahalgoak ditu, bere tributu sistema ezartzeko. Nafarroako Aldundiak jatorrizko ahalgoa duelako tributuen esparruan DEL BURGO TAJADURA, J.L., *Régimen fiscal de Navarra*, Aranzadi, Iruñea 1972, 20. or. Arestian, teoria horri ekin zuo berriro: DEL BURGO AZPIROZ, J.A., *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*, Gobierno de Navarra, Iruñea, 1996, 83. or.

Are gehiago oraindik, autore batzuen aburuz, Estatu-Administrazio Zentralak duen finantza ahalgoa jatorrizkoa bada ere, Autonomi Erkidegoek zein Toki Korporazioek dutena jatorrizkoa da ere, bi-biek berarazko antzatespena jaso dutelako Konstituzioaren testuan. MARTIN QUERALT, J.–LOZANO SERRANO, C.–CASADO OLLERO, G.–TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 7. arg., 1996, 253. or.

[9] Tributuen esparruan eta Estatuak bezala, Lurralde Historikoen erakunde eskudunek araugintza ahalgoa dute, euren tributu eraentza garatu eta itxuratzeko. Araugintza ahalgoaz gain, tributuen exakzio eta kudeaketa prozedurak ere Foru Aldundiei dagozkie, fase guztietan. LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., «El Concierto Económico: el Cupo y las leyes quinquenales de cupo (un balance)», *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, HAEE/IVAP, Oñati, 1991, IV. lib., 1.768 or.

Ekonomi Itunak euskal foru erakundeei eratxiki die euren tributu sistema ezarri, arautu eta zaintzeko ahalmena. Modu horretara, horiei begira itundutako manu armonizatzaileak gorabehera, euskal lurraldean buruturiko harreman juridiko-tributarioak eraentzen dituzten arauak ez dira Estatuko arauak, ezpada foru arauak. LARREA ANGULO, P., *op. cit.*, 16. or.

Horrez gainera, Estatuak ezin du, bere kabuz, Euskal Autonomia Erkidegoaren lurraldean zergarik ezarri. Lurralde horretan Estatuak zergarik jarri nahi izanez gero, Ekonomi Itunaren eraentza erabili behar du nahitaez. SAINZ DE BARANDA, E.–LUQUIN, R., *op. cit.*, 37. or.

[10] Euskal Autonomia Erkidegoan, Estatuko zerga guztiak itundu behar dira, bai egun ezarrita daudenak bai bihar-etzi ezar daitezkeenak. Hori dela-eta, Estatu mailan zerga berria ezarriz gero, lurralde erkide osoan eskatzeko modukoak izango da hasieratik; Euskal Autonomia Erkidegoan aplikatu ahal izateko, ordea, Ekonomi Ituna aldarazi behar da. SAINZ DE BARANDA, E.–LUQUIN, R., *op. cit.*, 35. or.

Zerga batek zerga itundunaren izaera badu, Lurralde Historikoen tributu eraentzaren barruan dela esan nahi du, ondorioz, lurraldeen erakunde eskudunek zerga hori ezarri, zaindu eta arau dezakete. Harturi segiz, erakunde horiek onetsi behar dute zerga eta zergaren arauketa argitaratu behar dute Aldundien Aldizkari Ofizialetan.

Itundutako tributuak bi multzo handitan sailka daitezke, Lurralde Historikoen araugintza ahalmenaren arabera: batetik, araugintza ahalmena autonomoa duten tributuak eta, bestetik, araugintza ahalmenik gabeko tributuak. Zerga itundunak araugintza autonomoa badu, Lurralde Historikoek askatasuna dute zerga hori arautzeko, eta lurralde erkidearen arauketarekin alderatuta, beste modu batean arau dezakete zerga. Zerga itundunak araugintza erkidea badu, Estatuak zerga arautzean sortu duen arauketa bera onetsi behar dute Lurralde Historikoen erakunde eskudunek. Lehenengo multzoaren barruan ere, bi azpimultzo egin daitezke, Lurralde Historikoen erakunde eskudunek zerga arautzeko

Erantsiaren gaineko Zergan zein Zerga Berezietan importazioei ezartzen zaizkien kargak, ezta monopolio fiskalen bidez biltzen direnak ere (gaur egun monopolio fiskalak desagertu dira, horien bidez tabako eta hidrokarburoen gaineko Zerga Bereziak[11] biltzen ziren lehen). Beste ikusmoldetik, kudeaketa prozesuaren fase guztiak (exakzioa, kudeaketa, likidazioa, ikuskapena, berrikuspena eta zerga-bilketa) Foru Aldundiei dagozkie, Lurralde Historikoen tributu sistema osatzen duten tributuei begira Eskumen horiek gogoan izanik, Lurralde Historikoek Foru zuzenbide zibila zuzenean ukitzen duten zerga guztien arauketa euren erara molda dezakete askatasunez Horregatik, aukera hori aprobetxatu behar da erregela fiskalak errealitateari egokitzeko, arautu behar duten errealitateari egokitzeko, hain zuzen. Beste hitzez adierazteko, Lurralde Historikoen Administrazioa foru errealitate zibiletik oso gertu dago eta, aldi berean, Administrazio horien erregela fiskalek arautu ohi dute foru erakundeak. Aragoin gertatzen den aldera, ez da Estatuko erregela fiskala aldarazi behar foru erakunde zibilak modu egokian arautu ahal izateko.

Bestalde, historiatik begiratuta[12], Itunaren iraupena zerga bakoitzeko kupoarentzat itundutako indarraldiaren araberakoa da, Itunak bere indarraldian izan ditzakeen

---

duten ahalmenaren norainokoaren arabera: zerga batzuetan, araugintza ahalmena osoa da eta, besteetan, ahalmen hori mugatuta dago Ekonomi Itunaren azken aldarazpenaz geroztik, araugintza ahalmen autonomoa eta osoa duten zergen artean honakoak koka daitezke Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga, Sozietateen gaineko Zerga, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga (azken zerga horretan lurralde erkideko arauketaren arabera erantzen dira sozietate eragiketak, ganbio letrak eta horiek ordez ditzaketen dokumentuak zein ordaintze eginkizuna dutenak) eta toki mailako tributuak, araugintza ahalmen autonomoa baina mugatua duen tributua Jokoaren gaineko Tasa fiskala izango litzateke Bestalde, araugintza ahalmenik gabeko tributuak dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga, Fabrikazioaren gaineko Zerga Bereziak, Garraio Bide jakinen gaineko Zerga Berezia, ez-egoiliarrek ordaindutako zergak eta sortu berri den Aseguru Sarien gaineko Zerga

[11] Ekonomi Itunaren azken aldarazpenaz geroztik (1997), Euskal Autonomia Erkidegoak biltzen ditu Fabrikazioaren gaineko Zerga Bereziak, hidrokarburo, tabako lan eta alkoholen gaineko (azken horren artean garagardoa ere sartzen dela)

[12] Postigo, C., *Los Conciertos Económicos*, Haranburu, Donostia, 1979, 40 or

Itunaren ereantza sistema orokorra dela erakusten duten arrazoiek eurek ere balio dute Itunaren sistema iraunkorra dela frogatzeko. Sistemaren iraunkortasuna ez da nahastu behar kupoak aldatu gabe

aldaketak gorabehera. Lehenago, Itunaren iraupena zehaztea beharrezkoa zen; egun, ordea, Konstituzioak eta Estatutuak berretsi dute erakunde horren izatea. Hortaz, Itunaren indarraldia bukatzeak ez du garrantzi handirik[13], beste Itun bat egin beharko litzatekeelako nahitaez. Itun berria legez onartu eta Estatutuaren 41. artikuluaren oinarri zein printzipioekin bat etorri beharko litzateke. Estatuaren eta Euskadiren gobernuek akordioa lortu ondoren.

Foru zuzenbideak familia eta oinordetza inguruko harremanak arautzen ditu gehienbat eta ez dugu ahaztu behar fiskalitateak duen garrantzia arlo horietan ere, are gehiago, Foru zuzenbideko erakunde askoren finkapena eta etorkizuna eraentza fiskal egokiaren menpe daude[14]. Egoera larriagotzeko, Zuzenbide zibil erkideko eta Foru zuzenbideko erakundeen izaera eta xedea ez datoz bat beti, eta legegile fiskala Zuzenbide erkidean oinarritu da, legeak eta arauak egiteko.

Horren ondorioz, Foru zuzenbide zibilaren esparrua Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokio batik bat, arlo fiskalean. Edonola den ere, beste zerga batzuek ere ukitzen dute esparru hori. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga, Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga eta Ondasun Higiezinen gaineko Zerga.

---

irauin behar duen epearekin. Itun bakoitzak ezarritako epeak kupoari bakarrik dagozkio-eta. ZABALA ALLENDE, F., *op. cit.*, 139. or.

[13] SAINZ DE BARANDA, E.-LUQUIN, R., *op. cit.*, 85. or.; BELDARRAIN GARIN, M., *El Concierto Económico y su disposición adicional 2.ª*, HAEE/IVAP, Bilbo, 1998, 101. or.

[14] GOMEZ GALLIGO ere iritzi horretakoa da. Autoreak ez du onartzen tributu legearen arauketarik, baldin eta erakunde edota harreman juridiko pribatuak arautzen baditu Lege zibilaren arauketaren kontra, batik bat, Famili zuzenbidearen esparruan. Zuzenbide horretan oinarrizko eskubideak eragina bantute eta eskubide horiek ukituak izan daitezkeelako. GOMEZ GALLIGO, F.J., «Algunas vertientes civiles y fiscales del matrimonio. Estudio especial de las relaciones entre Derecho civil y fiscal», *Boletín del Centro de Estudios Hipotecarios de Cataluña*, 64 (1995), 332. or.

1. FISKALITATEAK DAKARTZAN ARAZOAK

Arau fiskalen eta foru arau zibilen arteko harremanek egun nolako egoeran izan eta horren azterketa orokorrari ekin behar diot une honetan Ikuspegi orokor horren ostean, zergaz zerga agertzen diren arazo zehatzak jorratuko ditut Tesiaren lehenengo kapituluan azaldu nituen arau fiskalaren eta arau zibilaren arteko harremanak, arau fiskalaren autonomia erlatiboa ondorioztatuz, ez noa berriro argudio berberak errepikatzera Une honetan arau fiskalaren eta Foru zuzenbide zibilaren arteko harremanak sakon jorratzea da helburu nagusia Beste hitzetan esateko, oraingo azterketa foru arau zibilaren egoera jakinaren gainean gauzatu behar da, arau horien tratamendu fiskalari begira; ez dira, beraz, arau fiskalaren eta arau zibilaren arteko harreman orokorrak jorratu behar

Kapitulu honetan esandakoa behar den moduan ulertzeko, tesiaren lehenengoan harreman orokor horiei buruz adierazitako ideiak kontuan izan behar dira, zalantzarik gabe, horiez gain, alabaina, arazo bereziak azaltzen dira Foru zuzenbidea bakar-bakarrik ukituz Arazo bereziok sortu dira, batik bat, Foru zuzenbidea Espainiako antolamendu juridikoaren barruan baztertuta egon delako mende osoan zehar, 1978ko Konstituzioa aldarrikatu arte Konstituzioak, bada, aurreko egoera ankaz gora bota eta Espainian diren sistema zibil ezberdinak parekatzen ditu[15], aurrerantzean, legegileak sistema zibil guztiak errespetu berarekin arautu behar ditu Konstituzioak ekarritako berrikuntza horrek legegile fiskalaren erantzuna behar zuen, egoera berrietara egokitzeko, baina ez da horrelakorik gertatu

[15] CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Universidad de Deusto, Bilbo, 1993, 41–42 or

Hurrengo lerroetan aztertuko ditudan arazoak ez dagozkio Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari soil-soilik, ezpada Espainian diren foru zuzenbide guztiak ere ukitzen dituzte. Oro har, ordea, lurralde forudun horietako zibilistek ez dituzte jorratu fiskalitateak dakartzan arazoak. Aragoiko autoreek izan ezik, azken horiek behin baino gehiagotan salatu dute foru arau eta arau fiskalaren arteko egokitze eza, luze eta zabal azaldu dituzte fiskalitatearen ondorioz sorturiko arazoak. Nire jardunean, egungo auttia zertan datzan azaldu ostean, egoera hori ekarri duten kariak ezarri eta kari horiek Foru zuzenbidearentzat eratorri dituzten ondorio latzak jorratuko ditut. Amaitzeko egoera kontpontzeko bide batzuk proposatu nahi ditut, bideoi jarraituz gero. Kode zibilak araututako erakundeak eta foru erakundeak parekatzeko aukera izango litzateke uneotan duten tratamendu fiskalari begira. Legegile fiskalak irtenbide horiek erabiltzeko beteiztun bakarra dago: irtenbideok aurrera eramateko beneiako borondatea.

1.1. AUTUAREN AZALPENA

Foru zuzenbide zibilaren egoera lerro hauetara ekartzean, ez dut foru erakundeak zergetatik salbuestea eskatu nahi, ezta gutxiagorik ere. Salbuespen bat ezartzeko foru izaera ez litzateke nahikoa izan behar, zerga jakinaren helburu edo filosofiarekin bat egin ezean. Foru zuzenbide zibilak arautzen ditu egitate, egintza edo negozio juridiko ezberdinak, halakoren batek zerga baten ezarritako zerga egitatea sortuko balu subjektu pasiboak (foruduna izan zein ez) zerga ordaindu beharko luke, gainerako subjektuek bezala. Bestela esanda, foraltasun zibilak, berez, ez luke ekarri behar mesedezko traturik tributuen esparruan. Nolanahi den ere, erakunde bakoitzari eraentza

fiskal egoki eta zuzena eman behar zaio, baita Foru zuzenbideko erakundeei ere, hori da, izan ere, lan honen zehar azaldu nahi dudana

Orain direla hogei urte, 1978ko Konstituzioa indarrean jartzeak goitik beherako aldaketak ekarri ditu esparru juridiko ezberdinetan, finantza esparrua horietariko bat delarik. Edozein modutan ere, foru erakunde zibilek duten eraentza fiskala ikusita, badirudi legegile fiskala ez dela ohartu esparru horretan izandako aldaketaz. Gaur egun tributuak ordaintzeko betebeharra lotu behar zaio zuzentasun edo justizia gauzatzeari[16]. Konstituzioak jaso ditu justizia nahi horiek eta Estatuaren xede guztietan islatzen dira Konstituzioan zehar barreiaturiko manuetan[17]. Hori da Konstituzioak 31.1 artikuluan ezartzen duen printzipioa, guztiok hartu behar dugu parte gastu publikoen zamari aurre egitean bakoitzaren ekonomi ahalbidearen arabera, eta progresibitate eta berdintasunaren printzipioak omarri dituen tributu sistema zuzenaren bitartez, sistema horrek ezin dezake ondorio konfiskatzailerik izan

Zuzenbidearen iturriak izateaz gain, justiziaren printzipio materialek badute bestelako eginkizunik. Finantza zuzenbidearen eratzaile, esaterako. Horren ondorioz alde batetik, antolamendu juridikoaren esparru hori interpretatu edota aplikatzean justizia printzipioekin bat jardun behar du legegileak, jarduketarik egokienean printzipio horiek lortzeko. Beste alde batetik, justizia printzipioen multzotik atera daiteke Konstituzioak ezarri nahi izan duen Ogasun eredua

[16] Orokortasun, ekonomi ahalbide, berdintasun, progresibitate eta konfiskaezintasun printzipioak printzipio baten zantzako agerpenak dira justizia printzipioaren agerpenak. SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madril, 10. arg., 1993, 104. or.

[17] BORRERO MORO, C.J., «Los principios materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, 1 (1996), 191. or.

1978ko Konstituzioak ezartzen duen betebeharra, zergak ordaintzeko beharra, muga jakin batzuen barruan kokatzen du 31.1 artikuluak: lehenik, bakoitzaren ekonomi ahalbidea da muga, hurrenik, tributu sistema zuzena ezarri, zaindu eta hobetzea, eta azkenik, progresibitate eta berdintasunaren printzipioak oinarri dituen tributu sistema izan behar da[18]

Berdintasun printzipioak Konstituzioan duen edukia bi esanguretan ulertu behar da esangura batean, printzipioaren arabera, ezin daiteke bereizkeriarik onartu legeei begira, beste esangura batean, benetako berdintasuna gauzatzea bilatu beharra dago Hortaz, berdintasun printzipioaren edukia errespetatzeko, ez da nahikoa legean bertan edo lege hori aplikatzean sor daitezkeen bereizkeria guztiak ezabatzearekin[19], horrez gain, printzipioak badu eduki positiboa ere Azkenaren arabera, botere publikoek esku hartu behar dute errealitatean, Konstituzioaren aginduak burutu eta betetzeko, eta modu horretan benetako berdintasuna lortzeko Beste hitzez esateko, foru erakunde zibilen arauketa fiskala aztertzean, ez zaio erakunde jakin bateko arauketa fiskalari bakarrik begiratu behar, arauketa hori zuzena eta bidezkoa den edo bereizkeriarik dakarren, sarri-askotan arauketa fiskal hori ez baita izango Konstituzioak ezarri duen eitean ezarrita, berdintasun printzipioak esangura zabalagoa du eta botere publikoak lotzen ditu, botereok arauketa fiskala bultzatzeko eta arauketak bereizkeriarik ez egiteko

Tributuen esparruan, berdintasunaren printzipioa ekonomi ahalbidearen bitartez islatzen dela ulertu da maiz Horrela ulertuz gero, berdintasunaren arabera, ekonomiaren aldetik berdinak diren egoerak modu berean tratatu behar dira[20], hots, agertutako

---

[18] Uztailaren 20ko 27/1981 KAE, 4 zuzenbideko oinarria.

[19] CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero. Derecho Financiero y teoría de los ingresos públicos*, Tecnos, Madril, 1993, I lib., 95 or

[20] Euren izaeraren arabera desberdinak badira egitatezko kasuak, Konstituzioaren bat dator kasu honetan eraentza fiskal ezberdina ematea ere; batik bat, eraentza juridiko ezberdinaren bitartez

ekonomi ahalbidea berdina denean Dena den, horrek ez du esan nahi berdintasun printzipioaren edukia ekonomi ahalbidera mugatu behar denik[21], ekonomi ahalbide bera izanik egoerak bereiz daitezke eta bereizketak zilegiak izan daitezke, antolamendu juridikoan oinarritutako irizpideei jarraituz gero (beste adar juridiko bateko irizpideak badira ere[22])

Ulerkera hori bat dator Konstituzio Auzitegiak duen ikusmoldearekin[23], horren arabera, berdintasun printzipioak ez du ukatzen edozein ezberdintasun, ezpada arrazoirik edo oinarririk gabeko ezberdintasuna, hots, bereizkeriatzat jo daitekeen ezberdintasuna[24] Esangura horretan, legegilearen jokabidea zalantzatan jar daiteke. Kode zibilean oinarrituriko konponbideak Foru zuzenbideari aplikatzen dizkionean, sarri askotan egoera ezberdinei arau fiskal beraren aplikazioa dakarrelako Konstituzio Auzitegiaren arabera[25], egitatezko kasu bi berdintzat har daitezke, elementu bereizgarriak nahierara edo inolako arrazoirik gabe erabili edo sartzen direnean

---

benetako berdintasuna berrezarri nahi denean, eraentza berezi hori berdintasun printzipioa aplikatzeko erabiltzen baita Otsailaren 28ko 14/1983 KAE. 3 Zuzenbideko oinarri

[21] Gastu publikoei aurre egitean, zerga ordaintzeko beharra ez da zuzenean sortzen ekonomi ahalbidearen agerpenik izan delako Agerpen horiek baloratu behar dira, tributu sistema zuzenak eratzen duten printzipioen arabera BORREIRO MOIRO, C J , *op cit* , 206 or

[22] Konstituzio Auzitegiaren aburuz, legeak tratu ezberdinak eman ditzake, arrazoi objektiboetan oinarritzen bada tratu berezi hori Arrazoi horiek bila daitezke antolamenduaren gainerako adar juridikoek ezarritako irizpideetan, nahiz eta tratu desberdina jasotzen duen araua beste adar juridiko batekoa izan Irizpideok Konstituzioaren babesa beti izan behar dute LOZANO SERRANO C *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas Madril, 1990, 29 or

[23] Apirilaren 26ko 76/1990 KAE, 9 zuzenbideko oinarria

[24] Berdintasuna benetakoa ahal izateko, egoera desberdinek eraentza ezberdina behar dute SAINZ DE BUJANDA, F , *op cit* , 106 or , FERREIRO LAPATZA, J J , *Curso de Derecho Financiero Español* Marcial Pons, Madril, 18 arg , 1996, 327 or

[25] Apirilaren 26ko 76/1990 KAE, 9 zuzenbideko oinarria

Berdintasun printzipioa islatzen da orokortasun printzipioaren eskakizunaren bidez ere Konstituzioak barneratu du orokortasun printzipioa[26] eta legegileari zuzen--zuzenean bidalitako eskaera da, hurrengo betekizuna osatzeko zerga egitatetzat tipifikatu behar da ekonomi ahalbidea agertzen duen egintza, egitate edota negozio juridiko oro Horiek horrela, orokortasun printzipioan oinarrituta, ez da begi onez ikusten salbuespen edo onura fiskalak ematea, onurok ondo sustraituriko arrazoirik ez badute[27] Beste hitzetan esateko, ezin onartuzkoak dira egoera berdinak modu ezberdinean arautzea eta arauketa ezberdinak arrazoiko bidezkotzea ez duenean

Edonondik begira dakiola ere, kontutan hartu behar da zenbaitetan onura fiskalak ematea legebidezkoa izan daitekeela Modu horretara, nahiz eta tributu zamei aurre egiteko beste ekonomi ahalbidea izan, legegileak pertsona horien alde egiten du. Konstituzioak babesturiko helburu batzuk lortu ahal izateko (ulerbidez, gizarte eta ekonomi politikaren printzipio artezkariak, I tituluko III kapituluaren 39 etik 52 era bitarteko artikuluek araututakoak)

Tributuen esparruan, ekonomi ahalbidearen printzipioa da justizia materialaren printzipio nagusia Ekonomi ahalbidearen printzipioak betebeharrak ezartzen dizkio legegileari, tributu sistema egituratzean gastu publikoen ordaintze lanetan, hiritarraren parte-hartzea beraren ekonomi ahalbidearen araberakoa izan behar da[28] Horregatik,

---

[26] Orokortasun printzipioa finantza justiziaren isla jakin bat da: ondorioz, ezin da gainerako printzipioetatik bereizi Printzipioak ez dira isolaturiko erakundeak, ezpada elkarren artean lotu behar dira, printzipioen balio eta esangura benetan ezagutzeko CARRERA RAYA, F J., *op. cit.*, 90 or

[27] SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 104 or.; CARRERA RAYA, F J., *op. cit.*, 91 or

[28] Ekonomi ahalbidearen printzipioak ondorio logiko bat dakar: aberastasuna bilatu behar da aberastasun hori dagoen lekuetan, beste hitzez esateko, zergak ordaintzeko eginbeharraren eta behar horren onarrian izatekoa den substratu ekonomikoaren artean lotura sailhestezina sortzen da Urriaren 4ko 150/1990 KAE, 9 zuzenbideko oinarria

ekonomi ahalbidea hurrengo moduetan ulertzen da: ondare baten titulartasun moduan, errenta lortzearen moduan edo ondasunen trafikoaren moduan[29]

Modu horretara, ekonomi ahalbideak bereizketa zein tratu ezberdina debekatzen du, egoera berdinari begira. Salbuespenez, eraentza berezia onar daiteke beste printzipio batzuk lortzeko erabiltzen denean, esaterako, progresibitatea lortzeko. Tributu justizia ezin da mugatu ekonomi ahalbidearen printzipiora bakarrik[30]. Konstituziogileak berenberegi argitu du tributu sistema zuzena aldarrikatzeko beste bi printzipio ere aintzakotzat hartu behar direla beti: progresibitate printzipioa eta berdintasun printzipioa. Horrez gain, egun ekonomi ahalbide printzipiotik eratorritako ahalmen edo indar ekonomikoa ez da tributuaren egitatezko kasuan derrigor islatu behar, ezpada ekonomi ahalbidearen printzipioa gauzatu ohi da betebeharpekoaren ezaugarri subjektiboari begira[31]. Gauzak horrela, bada, argi dago ekonomi ahalbidearen betekizuna tributu antolamendu osoaren ezaugarritzat ulertu behar dela eta osotasunari dagokiola. Antolamendu horrek, oso-osorik begiratuta, erakutsi behar du ekonomi ahalbidearen betekizuna errespetatzen duela[32]. Esangura horretan, ondasunen *mortis causa* eskualdaketa testamentu boterepean balego, eskualdaketa ez da gertatuko komisarioak boterea egikaritu arte, hortaz, ez du zentzurik oinordetzen gaineko zerga eskatzea kausatzailea hiltzean, izan ere, une horretan ez da ekonomi ahalbiderik agertzen.

---

[29] Ikusi TLOren 26. artikulua.

[30] Simón Acosta, E., «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, I. lib., 115. or.; Carrera Raya, F.J., *op. cit.*, 91. or.

[31] Borrero Moro, C.J., *op. cit.*, 194. or.

[32] Martín Queralt, J.-Lozano Serrano, C.-Casado Ollero, G.-Tejerizo López, J.M., *op. cit.*, 143. or.

Tributu arauak zenbait kasutan ez ditu kontuan izaten Foru zuzenbide zibileko erakundeak: batzuetan, erakundeok aipatu ere ez ditu egiten; besteetan, aldiz, Kode zibilak arautu eta hautabidezkotzat edo antzekotzat har ditzakegun erakundeetara igortzen gaitu arauak, eginkizun bera betetzen dutelako bi-biek edota gizarte ekonomiaren errealitateko esparru berbera antolatu nahi dutelako. Legegile fiskalaren jokabide makur horrek ekitatearen urratze edo garrantzizko bihurdura eragiten dituenetan, Espainiako Konstituzioak egoera bidegabe horiek zuzentzeko bideak zabalik utzi ditu[13], legeriaren aldarazpen egokiaren bitartez.

Lehendabizi, forma eta eskumenei dagokienez, Konstituzioak autonomia erkidegoen eskuetan utzi du zuzenbide zibila, foru-dun ala berezia; zaindu, aldatu eta garatzeko ahalmena, zuzenbide hori dagoen lekuetan (149.1.8. artikulua). Ildo horretatik, erkidegoek, euren legeen bidez, erakunde foru-dunak egokitu edo eguneratu ditzakete eta modu horretan urratze edo bihurduraren ondorioak saihestu edo, behintzat, gutxitu.

Bigarrenik, edukiaren ikuspegitik, Konstituzioak ekonomi ahalbidearen printzipioa berrikusi du, arestiko doktrinari jarraiki. Ekonomi ahalbidea, aurrerantzean, ez da izango tributu betebehar ororen funts bakarra. Konstituzioaren hitzetan, ekonomi ahalbidea egoki ulertzeko, berdintasun eta tributu zamak ekitatez banatzeko printzipioekin batera begiratu behar da. Horretara, 33.1 artikuluak ezarri duenez, ekonomi ahalbidearen printzipioa aplikatu behar da «progresibitate eta berdintasunaren printzipioak oinarri dituen tributu sistema zuzenaren bitartez, sistema horrek ezin dezakeela ondorio konfiskatzailerik izan». Gauzak horrela, Foru zuzenbideari

[13] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Nota justificativa del análisis de la vertiente tributaria de las instituciones reguladas por la Compilación del Derecho civil de Aragón», *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988, I. lib., J.L. LACRUZ-ek zuzenduta, 93. or.

dagokionez, tributu arauak printzipio horiekin bat ez datozenean, arauok berrikusi eta aldatzeko aukera ahalbideratzen du Konstituzioak, bide egokien bitartez

Tesiaren lehenengo kapituluan aztertu genuenez, antolamendu juridikoaren beste adar batzuetatik kontzeptuak bereganatzen ditu Tributu zuzenbideak, batzuetan, inolako aldaketarik gabe eta, besteetan, kontzeptuak aldatzen ditu, neurri handiago edo txikiagoan Aldaketarik gabe bereganatzean, Tributu zuzenbidearentzat arrotzak diren kontzeptu eta printzipioak zuzenean aplikatzen dira esparru horretan eta horien arauketa hedatzen da tributuen esparrura[34] Arau fiskalak aldaketa dakarrenean, antolamenduaren beste adar batzuek araututako kontzeptuei kalifikazio tributarioa gaineratzen zaie[35], berbarako, ohiko egoitzaren kontzeptuak esangura ezberdina dauka lege fiskaletan eta Zuzenbide zibilean[36]

Tributu zuzenbidearen autonomiak berak behar du Zuzenbide pribatuak[37] tipifikaturiko kategoria juridikoen bereganatzea noraino heltzen den zehaztea, tributu arauen testura biltzen direnean, alegia Beste hitzez adierazteko, noraino beregana daitezke kanpotik ekarritako erakunde horiek, euren formazko garbitasuna urratu gabe?

---

[34] Hasiera batean, aplikazio horrek ez du inolako zailtasunik, izan ere, logika juridikoaren barrukoa da, bai araututako tributu arazoak lotzen direnean izaera ezberdina dutenekin, bai legearen agindu horiek zuzenean aplikatzen direnean Multzo horren barruan, bada, izango lirateke Zuzenbide zibileko kontzeptuak, horien gainean eraentza juridiko-tributarioak ez duenean aldarazpenik ezartzen Jurisprudentziaren arabera, horrela, honako kontzeptuak jaso daitezke errentamendua, salerosketa cuasi-kontratua, kontratu ezberdinak, bidegabe aberastea, betebeharra, jabetza, jarraipena, legatua eta antzeko daitezkeen beste asko ere LLAMAS LABELLA, M A , *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF Madril, 1973, 47-48 or

[35] Bigarren irizpidean jarraiki, kontzeptuak zehaztu behar dira Zuzenbidearen arabera Horren ondorioz, kontzeptu horiek, osorik ala zati batean, aurretiaz zuten balorazio juridikotik aldentzen dira tributuen esparruan erabiltzean LLAMAS LABELLA, M A , *op cit* , 101-102 eta 105 or

[36] RIBAS ALEGRO, J , «La vecindad civil en su proyección tributaria», *HPE*, 101 (1986), 279 or

[37] Tributu zuzenbideak ikuspuntu formaletik soilik begiratzen die kategoria juridiko horiei tributuen esparruan egitatezko kasu bezala hartuz. Tributu zuzenbideak aintzat hartzen ditu subjektuaren ekonomia ahalbidearen agerpen diren heinean SOLCHAGA LOITEGUI, J , *op cit* , 92 or

Zenbaitetan, legegile fiskala urrunago doa, nahita ala nahigabe Tributu arauek, hots, arau orokorrek (eta ez praktika tributarioak) sarri-askotan arau zibilak eta praktika zibila bihurritu izan dituzte[38]. Arau fiskaletan izandako aldarazpenek legegilea behartu dute arau zibilek aurretiaz itxuraturiko erakundeak aldatzera[39]. Erakunde zibil jakinei dagokienez (batik bat Foru zuzenbide zibilekoei dagokienez), aldarazpen fiskalek erakunde fiskalen desagerpena eragin edo erraztu dute, beste batzuetan, horien desagerpena gertatu ez bada ere, erakundeen erabilera oso baztertuta gelditu da[40]. Egia esan, badira, izan ere, erakunde zibilen erabilera eza nabarmen bultzatu duten beste eragile batzuk, baina ezin daiteke ukatu tributu araua ez dela neutrala izan, ezpada desagertze zori horretan lagundu eta eragina izan duela.

Sistema fiskalak neutraltasun printzipioa bete behar du edo bete beharko luke, behintzat[41]. Aribidean, neutraltasun printzipioaren arabera, aplika daitezkeen arauak

[38] ENCISO SANCHEZ, J.M., «El artículo 29 de la Compilación», *Actas de los terceros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1994, 140 or.

[39] Horrela gertatu zen *abintestato* oinordetzaren kasuan. BALLESTEROSen esanetan, zenbait kasutan zuzenbide pribatuak zuzenbide fiskalari segitu eta bere erakundeak eraberritu ditu, horretarako arrazoi ezberdinak izan baditu ere. Horrek bera gertatu zen Espainiar Kode zibilak araututako *abintestato* oinordetzaren kasuan. Kodearen 955. artikuluak nabarmen murriztu zituen oinordekoen mailak, alboko senideei dagokienez, odolkidetasun setgarren mailaraino murriztu zuen oinordeko izateko eskubidea, orduan askoz zabalagoa zena. Legegile fiskalaren tritzian, ordea, oinordeko gehiegi izten eta 1853. urtean tarifako tasa berdina jarri zien arrotzei eta kausatzailearekin laugarren mailatik gorako odolkidetasuna duten senideei. 1882 etik 1889 era bitarteko urteetan, lege zibilak eta fiskalak trizpide bera darabilte, ganza bera gertatu zen 1910. urtetik aurrera. Ogasunak Kode zibilak araututakoa onartu zuelako 1920ko tributu eraberriketan, alabaina. Ogasunarentzat arrotzak ziren laugarren mailatik gorako alboko senideak, oinordetzen gaineko zergaren ondoreetarako [...] Handik urte batzuetara, kostata bazen ere, antolamendu juridiko-pribatua aldatu zen 1928ko martxoaren 13ko Errege dekretu-legearen bidez, Zuzenbide zibil erkideak araututako *abintestato* oinordetzetan Estatuak alboko senideen lekua hartu zuen, odolkidetasun laugarren mailatik gorakoak zirenean. BALLESTEROS, P., «El Derecho tributario y el Derecho privado», *Revista de Derecho Privado* 245 (1934), 35-36 or.

[40] Ulerbidez, oinordetza itunei dagokienez: CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI lib., 305 or.; URRUTIA BADIOLA, A., «Baserriaren ingurian» oinordetzazko itunak eta Bizkaiko Foru zuzenbidea», *Karmel*, 208 (1994), 30 or.

[41] Neutraltasun printzipioaren arabera, lehendabizi, zergek ez dute merkatuak antolatutako baliabideen banaketa aldarazi behar, betekizun horrek zeregin berezia dauka zergak eraberritu nahi den

direla-eta ezin da hobetsi finantza iturri bat besteen gainetik, era berean, egintza edo negozioen forma juridikoak ez luke tributuak ordaintzean benetako bereizketak ekarri behar eta, ondorioz, forma ez litzateke irizpide erabakiorra bilakatu behar. Labur bilduz, neutraltasun printzipioaren ariora, norbanakoek ez lukete euren jokabidea aldatu behar arrazoi fiskal hutsengatik[42].

SOLCHAGA LOITEGUIk[43] maisutasunez azaltzen du autua honako hitzekin: «... Izatez, oso deigarria da Espainiako tributu antolamenduak erakusten duen aintzat hartze eza edo ezagutza eza. Foru zuzenbideek araututako erakundeei begira. Ezin da pentsatu legegile fiskalak antolamendu horiek gutxiesten dituela eta horregatik ez ditu kontutan hartzen, ezin da ulertu tributu legegileak antolamendu horiek gutxiago ezagutzen dituenik. Zuzenbide erkidea baino. Horren arrazoia beste zio batzuetan bilatu behar da seguruenik: tributu arauaren gehiegiko konplexutasuna saiheste nahi hutsa izan daiteke horretariko bat, hots, erakunde forudunak Zuzenbide erkidearen berezitasunak edota banakako kasuak bailiran ulertzen ditu legegileak, horretan huts eginez.

»Edozein modutan ere, tributu arauak Aragoiko zuzenbide zibiletaz oso gutxitan gogoratzen da, ia-ia salbuespeneko kasuetan bakarrik. Aragoiko zuzenbidea arautzen duenean ere, kezka bakarra du legegileak: tributu sistemaren nahikotasun printzipioa errespetatu eta iruzur fiskala saihestea. Aragoiko arau sustantiboari begira, ez du inoiz egitazteko kasua zedarritzen, tributu arauaren aplikazioa dakarren kasua, alegia,

---

guztietan. Bigarrenik, printzipio horren ildotik, fiskalitateak ez luke aldarazi behar familiako ondarea osatzen duten ondasunen antolaketa. Labur bilduz, tributuak ezarri edo arautzen direnean, ez dira subjektu pasiboen portaera ekonomikoa aldarazi behar, tributuak aplikatzeagatik. GARCÍA-MARGALLO, J.M.-MENDIZ DE VIGO, I., *Una Reforma Fiscal para España*, LID, Madril, 1996, 172 or.

[42] PEÑA ÁLVAREZ, F., «Limitaciones a la regulación fiscal de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *REDF*, 36 (1982), 604 or.

[43] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 91-92 or.

horregatik, legegile fiskalak ezin die Aragoiko zuzenbidearen erakundeei dagokien bidezko traturik eman.

»Tributu arauaren jokabide horrek (Aragoiko erakunde zibilak ez aipatu edo kontutan ez hartzeak) gatazka eta zalantzazko egoera anitz sortarazten ditu. Askotan, tributu erregelak gizarte ekonomi errealitatearen alor bat arautzen du, zerga egitate bihurtzeko, horrelakoetan, gatazkak sortzen dira eta batik bat legegileak Zuzenbide pribatuak ezarritako kategoria juridikoetara zeharka igortzen gaituenean, alegia, Aragoin ezin aplika daitezkeen kategorietara. Nolako tributu arauketa aplikatu behar zaio Aragoiko zuzenbide zibilaren antzeko erakunde juridikoari, halakorik denetan[43]»

1.1.1. Arauketa fiskal egokiaren eza, foru erakunde zibilei begira

Euskal Herriko foru zuzenbide zibilak arazo berberei egin behar die aurre. Arau fiskalak, sarri-askotan, ez du aintzat hartzen eta ahazten du foru arau zibila. Kode zibilaz besteko sistema juridiko batean kokaturiko araua, hain zuzen. Zergen lege testuak banan-banan jorratuz gero, erakunde foru-dunak aipatzen duten arau lokabe eta bakan batzuk topa daitezke[44], arauok ez dute inola ere sistema koherente eta landu baten aztarnarik erakusten. Araugintza fiskal horretan, legegileak ez du aurretiaz dagoen Foru zuzenbide zibila abiaburutzat hartu, sistema oso bat lortzeko, alderantziz, arau fiskalak erakunde foru-dunei egokitzen ahalegindu da legegilea batzuetan, arrakasta handirik gabe, egia esateko. Beste batzuetan, erakunde foru-dunei beste erakunde zibil

[44] Sistema osoa arautzeko ahalegin bakarra Bizkaian egin da, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren barruan, ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arauemailearen bitartez (BAO, 153. zk., uztailaren 6koa).

batzuetan oinarritutako arau fiskalak aplikatu dizkie, legegilearen aburuz, behintzat, antzekoak zirelako erakunde horiek guztiak.

Adibide legez, Ondasunen Eskualdaketa eta Eskubide Errealen gaineko Zergaren arauketa ekarri behar dugu hizpidera. Zerga hori egun ezagutzen ditugun Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren aitzindari izan zen. Legeria foru-dunei dagokienez, joan zen mendeko zergaren arauketari begiratuz gero, ustekabe galanta har daiteke zergaren arauzko testuetan barrena ez dago foru erakunde zibilei buruzko inongo aipamenik, zirudienez. Foru zuzenbiderik ez zegoen Espainian. Doktrina (auzitegiena, administrazioarena edota zientifikoa) nola edo hala lege hutsune horiek betetzera dator, baina, guztiok azkar ondo ulertuko dugunez, legegilearen jokabide horrek ziurtasun juridikorik eza dakar une oro.

Mende honetan zehar ere, arauketa fiskala oso urria izan da, foru erakundeei begira. Foru erakundeak arautu dira erregela bakan batzuetan. Kode zibilean oinarrituriko erregela fiskalaren aplikazioa erabat bidegabea gertatzen zenean, foru erakundeak arautu izan dira tributuaren legean. Nolanahi den ere, Aragoiko foru zuzenbidearen kasuan muga guztiak gainditu zituen legegile fiskalak, lurralde horretako foru erakunderik ez delako zergaren testuan arautu izan 1959. urtera arte (zerga ezarri eta handik 160 urte igaro direnean), eta orduan ere, arauketa zatikakoa eta desegokia izan da, erakunde bakan batzuk arautu direlako.

Espainiako 1978ko Konstituzioaren aldarrikapenak iragarri zuen legez kanpoko egoera horren goitik beherako aldaketa, hala ere, iragarpena hutsean bukatu da. Are gehiago, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketa berria onetsi ostean (zergaren legea 1987koa da eta hori garatzen duen araudia 1991koa), Estatuko

arauetatik erabat desagertu da Bizkaiko testamentu boterearen aipamenik (ordura arte zergaren testuan berariaz arauturiko erakunde forudun bizkaitar bakarra) Gauzak horrela, subjektu pasiboak defentsagabe gelditu eta ziurtasun juridikorik eza jasan behar du aurrerantzean Tesiaren datorren kapituluan sakonean aztertuko dut egoera hori

Doktrinak ere, aspaldi batean, ohartu zen legegilearen jokabide maltzurraz Foru arau zibilean oinarritutako arau fiskalik ez izateak egoera bidegabea dakar, bereizkeriatzat har daitekeena, horren ondorioz, foru erakundeen izaera edota helburuei arrotz diren arau fiskalak aplikatzen zaizkie erakundeei ALBI DE PAZek[45], 1907 urtean Ondasunen Eskualdaketa eta Eskubide Errealen gaineko Zergari iruzkinak egitean, aipatu zuenez «ondasunen izaera zehazteko manuak erabili behar dira, batik bat Kode zibilarenak Manu horiek zergapeko lurralde osoan aplikatuko balira, zergak kargatutako ondasunen izaerari buruz ez genduke bestelako aipamenik egin beharko, hala ere, lurralde horren zati batean, Katalunia edo Aragoi kasu, legeria zibil ezberdina aplikatzen da Hori dela-eta, zergaren ondoreetarako zein legeria aplika daitekeen zehaztu behar da eskualde horiek duten legeria berezia ala zergaren araudiaren manuak Gure aburuz, foru legeria aplikatu behar da [ ] likidatzeko moduko egintza edo kontratuaren benetako izaera juridikoaren arabera eskatzen baita zerga [ ] eta izaera juridiko hori [ ] eskualde bakoitzeko legeria zibilak zehazten du» Urte batzuk geroago, 1929an, MARTIN RETORTILLOk[46] bere kezka agertu zuen, tributu legeriak foru erakunde zibilei ematen dien tratua dela-eta Autoreak azpimarratu zuenez, legerian badago kontraesanik batetik, foru erakundeak aintzatesten ditu Espainiako legeriak, baina, bestetik, erakunde horientzat oso kaltegarria den eraentza fiskala onartzen da eta,

[45] ALBI DE PAZ, J., *Comentarios al Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Tipografía de sucesores de A Jiménez, Avila, 1907, 140-141 or

[46] MARTIN RETORTILLO, C., «Ley del Timbre y las capitulaciones matrimoniales», *Revista del Derecho Privado*, 190-191 (1929), 257 or

eraentzak luzaroan iraunez gero, foru erakundeen desagerpena ekarriko luke, zalantzarik gabe

1.1.2. Arau fiskala interpretatu eta horri analogia aplikatzea

Foru erakunde zibilak arautzeko erregela fiskal berezirik ez izateak ez du esan nahi, ezta gutxiagorik ere, erakunde horiek zergetatik salbuetsita daudenik Foru erakunderen batek zerga baten zerga egitatea sortarazten duen bakoitzean, subjektu pasiboak (foruduna) Estatuaren zamei aurre egin behar die, proportzioz Nola uztar daitezke arau fiskal berezirik ez izatea eta foru erakundeen zergapetzea?

Autore batzuen aburuz, errealitate ekonomikoaren printzipioa edo tributu arauen interpretazio funtzionala bultzatu behar da, dena den, teoria horiek ez dute gaur egun jarraitzaile askorik Autore horientzat, bada, arau fiskalak ez du arau zibila aintzakotzat hartu behar Ideia horiek erabiltzen dute, besteak beste ALBIÑANA GARCIA-QUINTANAK[47], zerga juridikoen kasuan ere, hots, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kasuan edota Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kasuan (tesi honetarako interes handiko zergak dira) Autore horren ustetan, zerga horien arauak zergaren azpian den errealitate ekonomikoaren arabera interpretatu behar dira, interpretazio lanetan, ez dira kontuan izan behar Zuzenbidearen gainerako adarrek ematen duten kalifikazio juridikoa[48] Autorearen arrazoinamendua

[47] ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., «El Derecho privado en el ordenamiento tributario español» lanburu baten atarikoan LLAMAS LABELLA, M.A. *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria* IEF Madril, 1973, XIX or

[48] ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., *op. cit.*, XXXVI-XXXVII or

irabazizko efektu[49] deiturikoan onarritzen da (irabazizko efektua arautzen da Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren arauketa ezberdinetan Estatuan zergaren Testu bategina onartzen duen irailaren 24ko 1/1993 Legegintzazko Errege Dekretuaren 57 artikuluak, Bizkaiko zergaren 3/1989 Foru Arauaren 58 artikuluak). Autoreak, beraz, ikuspegi ekonomikotik begiratzen die zerga biei[50]. Nolanahi den ere, autoreak berak ondorioztatzen duenez[51], bere ahalegina gehiegizkoa izan dela onartzen du, «tributuz besteko» antolamendu juridikoari eta batik bat, antolamendu zibilari begira horrenbesteko begirunea erakusten duten zergen kasuan COMBARROS VILLANUEVArentzat[52]. Tributu zuzenbidearen interpretazio ekonomikoa helburuzko interpretazioaren modu berezi bat besterik ez da, helburuak aztertzean, helburu ekonomikoak ere aintzat hartzen du interpretazio horrek. Beste hitzez esateko, interpretazio ekonomiko deiturikoa interpretazio juridikoa izango litzateke, helburuzko interpretazio juridikoaren barruan legoke eta interpretazio horren

[49] Irailaren 24ko 1/1993 Errege Dekretu Legegileak Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Testu bategina onetsi du. Dekretu Legegilearen 57. artikuluak bigarren idazatian, «irabazizko efektua» arautzen du, honako hitzekin: «Irabazizko efektua dagoela ulertu behar da, interesatuek Kode zibilaren 1.295. artikuluaren araberako elkarrekiko itzulketak burutu dutela bidezkotzen ez denean», eta gozamena baliztzan likidatu behar da Kode zibilaren 1.295. artikuluaren arabera: «Hutsalketaren ondorioz, kontratuaren objektu izan diren guztiak itzuli behar dira bere fruituekin eta prezioa bere interesekin, hori dela-eta, kontratuaren hutsalketa arrera eraman dutenek hutsalketa eskatu duenak itzuli badezake berari dagokiona. Ezin dira kontratuak hutsaldu ere kontratuaren objektu diren guztiak galmontzekoen eskuetan badira lege bidez eta persona horiek gaitustez jardun ez badute»

[50] Nire aburuz, baldintza suntsiarazlepeko kontratu edo egintzei begira eta eragingabetasun zein baliogabetasun akatsekin sorturiko negozio edo egintzei begira, «irabazizko efektuaren» eragingarritasunak erakusten du argi eta garbi tributu horien menpean benetan jartzen den objektua zein den, hots, ondare ondasunen eskualdaketa, titulartasun aldaketarako erabili den bide juridikoa edozein dela: ALBINANA GARCIA-QUINTANA, C., *op. cit.*, XXXVII or.

[51] ALBINANA GARCIA-QUINTANA, C., *op. cit.*, XLVII or.

[52] COMBARROS VILLANUEVA, M.V., «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF* 44 (1984), 485-530.

SANCHEZ SERRANOk interpretazio ekonomikoa biltzen du Kode zibilak 3.1. artikuluan araututako errealismo juridikoaren irizpidera: SANCHEZ SERRANO, L., «Principios de justicia tributaria», *Manual General de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, II lib., 85. or.

objektua zerga egitatea izango litzateke, egitatea legegileak itxuratu duen bezala hartuta[53]

Labur bilduz, autore horientzat ez du garrantzirik erakunde zibil jakinen gainean arau fiskalek emandako kalifikazio juridikoa, erakundeak Foru zuzenbidekoak izan zein Zuzenbide erkidekoak izan, ekonomi ahalbidearen agerpenei begiratu behar zaie gehienbat, eta erakunde juridiko bakoitzaren ezaugarriek ez dute arauketa fiskal berezia zertan ekarri. Modu horretara, ez da ezinbesteko edo beharrezkotzat jotzen arauketa fiskal berezitua, Foru zuzenbidearen erakundeentzat, lege zibil erkidean oinarrituriko erregelak nahikoak izango lirateke, lege erkideak antzeko ezaugarriak edo eginkizunak dituzten erakundeak arautzen dituelako.

Interpretazio ekonomikoak albo batera utzita, egungo doktrinako autoreak bat datoz[54] arau fiskalak eta arau zibilak antzeko kalifikazio juridikoak erabili beharko lituzketela eskatzean, beti ere, erakunde juridikoak itxuratzean Tributu zuzenbideak duen autonomia errespetatuz.

Foru zuzenbidearentzat arau fiskal berezirik ez izatean, arau fiskalen interpretazio bedakorra edo horien aplikazio analogikoa erabiltzea izan da legegile fiskalak hartutako konponbidea, modu horretara, beste antolamendu zibil batean oinarrituriko

[53] FALCÓN Y TELLA, horrelako irizparen aurrean, hainbat galdetzen du zergatik ez dute erabiltzen jurista guztiontzat oso argia den adierazmoldea, hala nola, *helburuzko interpretazioa, interpretazio ekonomikoaren* adierazmoldea erabili beharrean? Are gehiago, bigarren adierazmolde hori nahas daitekeenean, eta sarri-askotan nahastu denean, egun gainditu diren tributu arauak interpretatzeko metodoekin. FALCÓN Y TELLA, R., «Interpretacion economica y seguridad juridica», *CT*, 68 (1993), 27. or.

[54] Antolamendu tributarioak askatasun osoz sortu ditzake bere kalifikazioak eta horretan ez du inongo eragozpenik, dena den, horrelakorik egin nahi duenean, doktrinaren ustez, jokabide hori behar den modukoa bidezkotzekoa da, eta zenbait kasutan (Omordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren zenbait manutan kasu) ez da bidezkotu, batik bat, arauketa zibil erkidearen noranahikotik edota edukitik alde egiten duenean tributu arauak. CHICA GONZALEZ, C., *La supresion del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para una reflexion*, Marcial Pons, Madril, 1996, 127. or.

konponbideak erabili izan ditu legegileak (Kode zibila, batik bat) Lehenengo kapituluan aztertu genuenez, arau fiskalen interpretazioak edo esparru horretan analogiaren aplikazioak parekatu nahi diren bi kasu edo egitateren arteko antzekotasuna behar dute, hala ere, ez da antzekotasun hori, sarri-askotan, foru erakundeen eta Kode zibilak arauturikoen artean, tesiaren bigarren kapituluan nabarmen utzi genuenez Hariari segiz, mende honetan zehar legegile fiskalaren jokabide hori ez da batere aldatu Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak azken ehun urteetan izan duen bilakaera historikoari erreparatuz gero, Estatu mailako zergaren arauak Foru zuzenbidearen esparruan interpretazio edo analogiaren aplikazioa erabili duela ikus daiteke Erabilera hori hiru modura azaldu da

a) Kasurik gehienetan, arau fiskalak erabat ahazten du foru erakundea, baina horien antzeko egoerak arautzen ditu, Kode zibilak ezarritako erakundeetan oinarriturik izan arren Arauzko testuaren isiltasuna dela-eta, praktika juridikoak (auzitegienak edo administrazioenak) arazoa konpontzeko ahalegina burutu du, horretarako, Kode zibilaren erakunde zibila arautzen duen arau fiskala aplikatzen dio foru erakundeari

b) Beste kasu batzuetan, arau fiskalak berak beren-beregi parekatzen ditu foru erakundea eta Kode zibilak ezarritako erakundea, zergaren ondoreetarako Berbarako, zergaren 1927ko Araudia indarrean jarri ondoren (1927ko martxoaren 26ko Dekretu Legearen 33.6 art), parekatzen dira fideikomisoa eta Kataluniako konfiantzazko jaraunsletza, zergaren ondoreetarako

c) Azkenik, arau fiskalak foru erakunde jakinak modu berezian arautzen ditu noizean behin Zoritxarrez, arau fiskalak hartutako konponbidea ez da foru erakundearen izaeran oinarritzen, ezpada Kode zibilak ezarritako erakundeen izaeran Estatu mailan horrela gertatu zen legegile fiskalak testamentu boterea estraineko aldiz arautu zuenean, 1947 urtean hain zuzen (1947ko azaroaren 7ko Dekretuaren 33.8 art) Ordutik aurrera,

fideikomisoentzat pentsatuta zegoen konponbidea aplikatu zitzaien testamentu boterei erakunde bi horien izaera juridikoa antzekoa izan ez arren

Labur bilduz, foru zuzenbide zibilei dagokienez eta, batik bat, Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari dagokionez, arau fiskalak berataz ahazten dela dakusagu defentsagabezia sortu eta, Kode zibilaren sistemarekin alderatuz gero, foru arauak gutxiesten direlako SOLCHAGA LOITEGUIrekin[55] bat eginez, egoera bidegabe hori azalduko lituzkeen arrazoiak hurrengoak izango lirateke zergen arauketa errazteko ahalegina edota iruzur fiskalaren bide berriak ixteko nahia Horren guztiaren ondorioz, Kode zibilean oinarritutako konponbide fiskalak aplikatzen zaizkie foru erakundeei kasurik gehienetan, foru erakundeen izaera juridikoari ez zaio begirunerik Horren azken emaitza foru erakundeen desagerpena edo ez erabiltzea da Hala ere, konponbide ezin errazagoa dago foru erakundeen printzipio eta izaera errespetatuz egin behar dira arau fiskalak, hots, Foru zuzenbide zibilean oinarritutako arauketa fiskal berezia egin behar da, arauketa sistematikoa, alegia

1.2. EGUNGO EGOERA ULERTZEKO KARIAK

Kariak mota askotakoak dira, arauketa zibilaren eta tributarioaren arteko lotura eza azaltzeko Ezin da onartu Ogasunaren teknikoen errua dela esatea, hau da, teknikoek foru erakundeak ezagutzen ez dituztenez, ez dituztela arautzen Nire aburuz, arrazoi nagusienak honakoak dira lehendabizi, tributu arauaren gehiegizko laztasuna saihesteko, arau erraza bilatu nahian errazkerietan erori dira, hurrenez, tributu sistemak zaindu nahi duen nahikotasun printzipioak ere izan du eraginik, azkenik, legegile

[55] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 91-92. or

fiskalak ez du inoiz Foru zuzenbidea begi onez ikusi, tributu sistemaren kalteak izan daitekeelako edo iruzur fiskalarentzako esparru egokia sortzen zuelako

1.2.1. Foru zuzenbidea ahaztu edo ez ezagutzea

Legegileak foru arau zibila ezagutzen du edo ezagutu beharko luke, hala eta guztiz ere, arau fiskal gehienetan ahazten du foru araua[56] Espainiako 1978ko Konstituzioa aldarrikatu ostean, legegile fiskalak foru erakundeak ahaztu edo ez ezagutzea ezin da onartu Konstituzioak berak nagusiarazten dituen oinarrizko printzipioek legegile fiskalari betebeharra dakarkie, arautu behar dituen errealitate juridiko ezberdinak aintzat hartu eta errealitateen izaeraren araberako arauketa bultzatuz Modu horretara bakar-bakarrik bete daiteke Konstituzioaren 31 artikuluaren manua, hots, tributu sistema zuzena ezartzeko manua Hori dela-eta, egun Foru zuzenbide zibilak jasandako egoera sortu duten karien artean jaso dudan arren, Administrazioak foru erakundeak ezagutzen ez dituelako bezalako argudiorik ezin dira molaz ere onartu

Adibideak ugari-ugariak izan daitezke, ulerbidez. Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergak ez du arautzen Aragoiko foru alarguntasunaren bidez izandako ondasun zein eskubideen eskualdaketarik Lege fiskalak Kode zibilak ezarritako alargunaren gozamena besterik ez du arautzen Lege hutsune hori jurisprudentziak[57] bete behar izan du eta, orain guri dagokigun kasuan, auzitegiak Kode zibilean oinarritutako arau fiskala aplikatu izan dio Aragoiko foru zuzenbideari

[56] EIROA GARCIA, E., *op. cit.*, 167 or.; MIR DE LA FUENTE, T., «El Derecho civil especial de Baleares y los Impuestos generales sobre las Sucesiones y las Transmisiones Patrimoniales», *C.T.*, 14 (1975), 50 or.

[57] 1990eko apirilaren 30eko Madrilgo JANE

Tesiaren zehar luze eta zabal errepikatuko dudanez, emaitza lazgarri hori saihes daiteke, horretarako, Aragoiko foru alarguntasunaren izaera juridikoari egokitutako zergaren arauketa nahikoa izango litzateke. Esangura horretan, SOLCHAGA LOITEGUI[58] kexu agertu da, legegile fiskalak Aragoiko foru abentajak ahaztu egin dituelako. Aragoiko liberalitateak lehengoratzea. Oinordetzen gaineko Zergaren menpe dagoen kasu bat da (*mortis causa* zerga egitatea hain zuzen), baina tributuen arauketak ez du jaso horrelakorik eta ez dugu araurik[59]. Edu berean, Galiziako zuzenbide zibilean komisario bidezko testamentua[60] ezarri berri da, baina legegileak oraindik ez du berrikuntza horren aurrean erantzunik eman eta, horren ondorioz, ez dago erakunde hori berariaz arautzen duen erregela fiskalik[61]. Beste horrenbeste esan daiteke Galiziako bazterketei buruz[62].

Historiaren ikusmoldetik, lurralde erkidean Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak izan duen bilakaera oso argigarria suerta daiteke. Oinordetza eskualdaketen gaineko zerga arautu zuen lehenengo xedapena 1798ko azaroaren 19ko Zedula izan zen, eta ez zituen kargatu lerro zuzeneko oinordetzak, ezpada zeharkakoak. Urte batzuk geroago (1829), zergaren izena aldatzen da eta Hipoteken gaineko Zerga izango

[58] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Gestion, disolucion, liquidacion y división de la comunidad (arts. 48 a 59)», *Comentarios a la Compilacion del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragon, Zaragoza, 1993, 2. hb., Jose Luis LACRUZ BERDEJOK eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 385. or.

[59] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, «Informe sobre el tratamiento fiscal de algunas instituciones forales aragonesas», *Boletin del Colegio de Registradores de la Propiedad*, 287 (1992), 601. or.

[60] Galiziako Zuzenbide Zibilari buruz maiatzaren 24ko 4/1995 Legea, 3. sekzioa, 141.etik 143.era bitarteko artikulnak.

[61] Legegile fiskalak berariaz arautzen ez duenez, CORA GUERREIRO eta GIL CABALLEROk Aragoiko fiduziari onarriturako arauketa fiskala aplikatu nahi diote Galiziako oinordetzazko erakunde horri. Autoren horien aburuz, Galiziako zuzenbide zibilean ez dago benetako komisario bidezko testamenturik, ezpada ezkontide bataztarlea, Aragoiko zuzenbidean bezala. CORA GUERREIRO, J.M.; GIL CABALLERO, M.J., «Del testamento por comisario», *Derecho de Sucesiones de Galicia*, Colegios Notariales de España, Madril, 1996, 156-157. or.

[62] LOIS PUENTE, J.M., «De las aportaciones», *Derecho de Sucesiones de Galicia*, Colegios Notariales de España, Madril, 1996, 109-110. or.

da aurrerantzean, harik eta 1867 urtera arte, orduan Jabarien Eskualdaketen gaineko Zerga izena hartzen du Joan den mendearen amaieran (1872 etik) beste izen bat dauka zerga horrek, Ondasunen Eskualdaketa eta Eskubide Errealen gaineko Zerga, hain zuzen Joan den gizaldiko zergaren arauketa goitik behera aztertuz gero, lege testuetan zein araudietan ez dago foru erakundeei buruzko aipamenik, Aragoiko alarguntasunari buruzko aipamen bakan bat izan ezik[63]

Zerga arautzen zuten lege eta araudiei begiratuz gero, badirudi aurreko mendean foru eraentza guztiak desagertu egin zirela, misterioz beteriko une eta arrazoiengatik, dinosauroak bezala Arauzko basamortu hori ez da erabatekoa, auzitegi eta Administrazioaren zenbait ebazpen eta erabakitan Foru zuzenbideak sortaraziko gatazkak ageri baitira (batik bat, Kontribuzioen Zuzendaritza Nagusiaren ebazpenak[64]) Ebazpen horiek bete behar izan zituzten zergaren testuen hutsuneak Halaber, doktrina zientifikoaren testuek ere[65] jaso zituzten foru erakundeei buruzko ebazpenak Pasa den mendeko legegintzak erakusten duen egoera ez da erraz ulertzekoa alde batetik, foru erakundeak zergapetik kanpo zeudela pentsa liteke eta, ondorioz, ez lukete zertan zerga hori ordaindu, nolanahi den ere, aukera hori gezurrezkoa da, izan ere, auzitegi eta

[63] Espainiako 1845eko martxoaren 23ko Legeak eraberritu zuen Hipoteken gaineko Zerga eta Aragoiko alarguntasuna zergatik salbuetsi zuen, edozein modutan ere, salbuespen hori urte gutxitara desagertu zen (1852ko azaroaren 26ko Errege Dekretua)

[64] Ebazpen eta erabakiek Katalunako eta Aragoiko zuzenbideen foru erakundeak aipatzen dituzte Esaite baterako, 1854ko urriaren 12ko ebazpena *rabassa morta*ri buruzkoa da, 1860ko martxoaren 18koa Aragoiko ezkontza itunetan jaraunslea izendatzeari buruz, 1868ko ekainaren 20 ebazpena konfiantzazko jaraunsletzari buruz ari da, etab

Kontribuzioen Zuzendaritza Nagusiak, kasuan kasuan, emandako irtenbidea ohartzat hartuko du Estatuko legegileak, foru erakundeei buruzko erregela horiek zergaren arauketara bildu nahi dituenerako, dagoeneko mende honetan Modu horretara, *rabassa morta* arautzean, Zergaren 1900eko Araudiaren 67.4 artikuluak (1900eko apirilaren 10eko Errege Dekretua) aurretaz 1854ko urriaren 12ko ebazpenak jasotako konponbidea hartu du

[65] Rocafuti Castro, S., *Manual de la legislacion del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Imprenta T. Fortanet, Madril, 1874

Administrazioaren erabakien bitartez, jakin badakigu foru erakundeek eragindako ondare eskualdaketek zerga ordaindu behar zutela, forudunak ez zirenek bezala

Beste alde batetik, legegintzaren egoera hori lotu behar zaio Espainiako Estatuak hemeretzigarren mendean erakutsi zuen ahultasunari. Estatuak ezin izan zuen bere lurralde osoan lege zibil bakarra ezarri, foru eraentza ezberdinak albo batera utzita Kode zibila onartzeko ahaleginak mende guztian zehar egiten dira, baina arrakastarik gabe, gizaldia bukatzear denean bakarrik, aldarrikatzen Espainiako Kode zibila (1889 urtean) Hortaz, legegile fiskalak foru erakundeak ahaztu baditu edo ez baditu arautu, Estatuaren ahultasun horren erakusgarri baino ez da Estatua ez da ausartzen lege eta araudietan foruen arazoari zuzenean aurre egiteko, eta zeharkako bideak darabiltza (auzitegien edo Administrazioaren ebazpenak) egoera nolabait arautzeko

Foru legeriari buruzko lehenengo aipamenak 1900eko apirilaren 10eko Errege Dekretuan ageri dira, dekretu horrek zergaren Estatuko Araudia onartu zuen Araudian ageri dira erregela bakan batzuk, egoera zehatzak arautzen dituela Esate baterako, 21 artikuluak[66] Kataluniako zuzenbidearen erakunde tipiko bi arautzen ditu, baina araudiaren testuak ez du Kataluniakoak direla berariaz aipatzen, Araudiaren 67 4 artikuluan balorazio erregela batzuk jaso dira[67], Kataluniako zenbait foru erakunde baloratzeko (zuzeneko eta bitarteko eskubidea, laudemioa, lehenengo anduien gaineko

[66] 21 artikulua Foru legeriaren arabera, jaraunsleak, bere aukeran, gainerako jaraunsleei euren senpartea ordaintzen badie egoki deritzon ondasunekin zergaren sortzapena gauzatuko da jaraunspenaren tinluaren bidez bakarrik

Aurreko [foru] legeriaren arabera, ondasun guztien jaraunsletza ezkontza itunetan ezar badaiteke, ez du zergaren sortzapena ekarriko, ondordetza irekitzen ez den artean, ondordetza horren ineupe bantago ondasunen benetako eskuraketa

[67] Une horretan ere, legegile fiskalak foru erakunde zibilentzat oso kaltegarria izan den jokaera erakutsi zuen, gero ikusi izan denez, portaera hori errepikatu egin da mende osoan zehar Esanguratsua horretan, Kode zibileko enfiteusi zentsuetan onarturiko balorazio erregelak aplikatzen dizkie Kataluniako foru erakundeei Garai bartako jurista baten ustez, ALBIOL PUIG ustez, legegilearen jokabide hori bidegabea da eta horrela sortutiko legeria kritikatzen du «ene aburuz lege fiskalak ez du Kataluniako legeria modu egokian interpretatzen jakin izan» ALBIOL PUIG, J., *op. cit.*, 158 or

zentsua) Erakunde horiek XIX mendeko ebazpenetan ageri dira, auzitegi zein Administrazioaren ebazpenetan, eta legegileak ebazpenen konponbide horiek ekarri zituen araudira Mende honen erdira arte, ez da erregela fiskal berririk, foru erakundeei dagokienez, salbuespenez, Estatuko zergaren 1927ko Araudiak jaso zuen erregela zehatz bat[68], eta, horren arabera, Kode zibilaren fideikomisoa eta Katalunlako konfiantzazko jaraunsletza parekatu ziren beren-beregi, zergaren ondoreetarako Hurrenik, 1947ko azaroaren 7ko Dekretuak zergaren Araudia onetsi zuen eta bi erregela berri arautu zituen[69]. Bizkaiko foru erakundeei begira, gainera foru komunikazioari begira eta testamentu botereari begira Aragoiko foru zuzenbidearen kasuan, 1959ko zergaren Araudia argitaratzen den arte[70] itxaron behar da. Aragoiko foru erakunde baten berariazko arauketa fiskala[71] lehendabizi ikusi ahal izateko lege testu batean oinordetzazko fiduzia[72], alegia

Denboran zehar zergaren lege testuak izan duen bilakaera horri amaiera emateko, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren abenduaren 18ko 29/1987 Legera jo behar dugu, hori baitago indarrean Iruzkin orokorra egitean, foru erakundeak, familiakoak zein oinordetzakoak, ez dira berariaz arautzen berriro ere Legearen 26 artikuluak aipatu besterik egiten ditu oinordetza erakunde forudunak, manuak gozamen, erabiltze eta biztantze eskubide eta ordezpen arruntari buruzko arauak ematen ditu eta arau horiek foru erakundeei ere aplikatu behar zaizkiela esateko aipatzen ditu, aipatu ere, foru erakundeak Dirudienez, erregela horrez landara, foru erakundeen arauketa fiskala

[68] Erregela hori 1927ko martxoaren 26ko Lege Dekretuaren 33.6 artikulura biltzen zen, Lege Dekretuak zergaren araudia onetsi zuen

[69] Zergaren araudiko 22.10 eta 33.8 artikuluak, hurrenez hurren

[70] Urtarrilaren 15eko 176/1959 Dekretuak onetsi zuen Araudi berria

[71] Araudiaren 33.9 artikuluak arautzen du Aragoiko fiduzia

[72] FORNIS V., R., «Trato a las sustituciones y fideicomisos del nuevo Reglamento de Derechos Reales», *Revista Jurídica de Cataluña*, LIX, 6 (1960), 787. or.

legetik kanpo gelditzen dela[73], horien arauketa zergaren Araudira mugatzen da, hala denean[74]

Zergaren Araudia izan ohi da, izan ere, legegile fiskalak aukeratu duen tokia, foru erakundeak berariaz arautzen zituzten erregela fiskal bakanak ezartzeko Dena den, Espainiako 1978ko Konstituzioa aldarrikatu ondoren, legegilearen jokabide hori oso eztabaidagarria da, lege erreserbaren printzipio formalaren aurkakoa baita Konstituzioak berak nagusiarazten du, egun, printzipio hori

Labur bilduz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak erro sendo eta zaharrak ditu Espainiako zuzenbidean, egun dauden tributuetatik zaharrena izan daiteke, bi mendeko antzinatasuna baitauka Joan den mendean zehar, legegile fiskalak ez ditu foru erakundeak ezertarako aintzakotzat hartzen eta arauzko testuetan ez du berariaz foru erakunderik aipatzen Jokabide horrek ekarritako arazoak auzitegiek edo Administrazioak emandako doktrinak konpondu behar dituzte, lege hutsuneak betez Jarraian, XX mendeko lehenengo erdian, erregela fiskal lokabe eta bakan batzuk ageri dira, Kataluniako zuzenbideak ezarritako erakunde jakinak arautzeko Gainerako foru legeriaren aipamenik ez da berrogeita hamar urte horietan (Aragoi, Baleare Irlak, etab)

[73] Ikuspegi horretatik abiatuta, Zuzenbide sustantiboa diren aldetik, familiako zein oinordetzako foru erakundeek bereztasunak ekar ditzakete zerga egitatea sortaraztean edota zergaren oinarrizko osagaiak zehaztean (ulerbidez, oinarri likidakorra eta kuota zehaztean, izan ere, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan kontzeptu bi horiek, beste irizpide batzuen artean, kausatzailearen eta jaramusle edo legatu-hartzailearen arteko senidetasunaren ambera zehazten baitira) Hartan segiz aurrekoa egia bada eta bereztasun horien erantzia fiskala legetik kanpo arautzen bada, tributu esparruko lege erreserbaren printzipioa hautsi eginen dela esan daiteke, areago orandik tributuen antolaketaren batasuna urratuko litzateke. Konstituzioak ezarritako printzipioa, alegia SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Artículos 30 a 32», *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón* Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988, I lib., J.L. Lacruzek zuzenduta, 804 or

[74] Zergaren indarreko araudia azaroaren 8ko 1 629/1991 Errege Dekretuak onetsi zuen Araudi horretan, foru legeriei buruzko zenbait aipamen jaso dira, baina aipamen orokorrak dira Horrez gain ordura arte berariaz arautzen zen Bizkaiko foru erakunde bakarrari buruzko arauketa desagertu da molako arrazoirik eman gabe testamentu boterea, hain zuzen Egia da araudiaren 55.4 artikuluak Bizkaiko foru erreserbak aipatzen dituela, baina egia da ere, arauketa horretan 1959ko Foru Bildumia aipatzen duela (egun indargabeturik den legeria)

Bizkaiko foru erakundeei dagokienez, 1947 urtera arte ez da arautzen Estatu mailan inolako erakunderik (ez dago auzitegien edo Administrazioaren ebazpenik ere horien gainean), baina egoera horrek badu azalpen logikorik Espainiako guda zibilera arte. Ekonomi Itunek erabiltzen zuten lotura gunea kausatzailearen auzotartasun zibila izan zen, hortaz, Bizkaiko zuzenbide zibilari lotutako pertsonari ezin zekion Estatuko legeria fiskala aplikatu Aragoiko foru erakundeen kasuan, alabaina, Espainiako legegile fiskalak ez du aitzakiarik Aragoiko legeria zergaren menpe izan da XVIII mendearen geroztik, baina arau fiskalek ez dute jaso Aragoiko erakundeei buruzko aipamenik 1959 urtera arte Azkenean, legegileak Aragoiko foru zuzenbiderik badela jakin duenean, ez du Foru zuzenbidea osorik arautu, ezpada horren erakunde jakin eta alor bakanak Beste hitzez esateko, legegileak ez du arauketa sistematikorik egin. Foru zuzenbideei begira, horrez gain, foru erakundeak Kode zibilak arauturiko erakundeekin parekatu ditu Zentzugabekeria borobiltzeko, Konstituzioa aldarrikatu ondoren, zergaren Estatuko legeria berantiarrak (Legea 1987koa eta Araudia 1991koa) ezabatu ditu foru zuzenbideei buruzko konponbide batzuk, horrela, mende honen zehar arauturiko konponbide fiskalak desagertu dira, esaterako, Bizkaiko testamentu botereari buruzko aipamen oro Hortaz, Estatuko legeak arazo berriak ekarri dizkio bizkaitar forudunari, tesiaren hurrengo kapituluan sakon aztertuko dudanez

Legegile eta auzitegiez landa, doktrina tributaristaren barruan ere autore batzuek Foru zuzenbidea dagoela ahazten dute Egoeraren erakusgarri eta kasu guztiak biltzeko asmorik gabe, adibide bi ekarriko ditut hizpidera Autore batzuen ustez, arau zibilaz kanpoko erakundeak sortzen ditu tributu arauak Nolanahi den ere, autoreok eurok berehala ahazten dute alor zibilean indarrean den legeria aniztasuna Espainian, eta, batik bat, foru eraentzen legeriak Modu horretara, PEÑA ALONSOk eta CORCUERA

Tokki sek[75]. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruz ari direnean, zergaren lege berrian [1987koan] tributu arauen interpretazioa irizpide juridikoei jarraituz bakarrik egin behar dela azpimarratzen dute

Autore horiek defendatzen dute arau fiskalen interpretazio juridikoaren printzipioa, defentsa horretan, ordea, ez dute adibiderik egokiena erabiltzen Euren aburuz, jaraunspen eta legatuaz besteko «mortis causa»[76] eskuratze titulu ezberdinak sortu ditu lege fiskalak, Kode zibilak arautzen dituen titulu bakarrak jaraunspena eta legatua izan arren Nahiz eta Konstituzioak eta Tributuen Lege Orokorrak berak tributuen esparruan legezkotasun printzipioa ezarri, autoreok legegilearen joka'dea kritikatzen dute araudiak zehaztu behar dituelako Legeak erabilitako esamolde orokorrak «gainerako oinordetza titulu guztiak» edota «gainerako *inter vivos* eta dohain bidezko negozio juridiko guztiak»

Lege testuak zerga egitate generikoa itxuratu du eta horrek ziurtasun juridikoaren eza ekar dezake, zalantzarik gabe Bestalde, oso argi dago ere badirela Espainian Kode zibilak jasotako jaraunspen eta legatuaz besteko «mortis causa» eskuratze tituluak, legegile fiskalak foru zuzenbideei dagozkien titulu horiek ere arautu behar ditu (eta arautzen ditu, nahiz eta horretarako Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudiko 11 artikuluan[77] teknika desegokia erabili) Legegileak ezin ditu ahaztu foru

[75] PENA ALONSO, J L -CORCUERA TORRES, A *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill Madril, 1995, 7 or

[76] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legeak, 3 artikuluan, zerga egitatea arautzen du horren arabera, ondasunak eta eskubideak eskuratzea da zerga egitatea, «beste edozein oinordetza tituluren bidez» eta «*inter vivos* eta dohain bidezko beste edozein negozio juridikoren bidez»

[77] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudia onetsi duen azaroaren 8ko 1629/1991 Errege Dekretuaren 11 artikularen arabera (EAO, 275 zk , azaroaren 16koa)

«Zerga honen ondoreetarako, jaraunspen eta legatuaz landara, oinordetza tituluak ere honakoak dira, besteak beste

a) *Mortis causa* dohaintza

b) Oinordetza itun edo kontratuak

antolamendu zibilek jasotako oinordetza titulu eta berezitasunak (oinordetza itunak, *mortis causa* dohaintzak, ezkontza itunak, testamentu botereak)

Ildo berberari jarraituz, CHECA GONZALEZek[78], Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari iruzkinak egitean, harrituta uzten gaitu Hasiera batean, badirudi autoreak baduela foru zuzenbide zibilen berri, jarraian, ordea, ez du argi ulertzen zergaren aplikazio esparrua, lurraldeari begira Autore horrek zerga ezabatzearen alde idatzi du Bere ustetan, zerga horretako zerga egitatearen hedadura neurrigabea izateaz gainera logikaz bestekoa da sarritan Gogor kritikatzen ditu zerga egitatearen zehazgabetasunak, horrela, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legeko 3 1 artikuluak jaso duen esamolde berriak («gainerako oinordetza titulu guztiak») ez du zerga horretan arauzko aurrekaririk, alderatzeko modukoak CHECA GONZALEZen aburuz, kritikagarria da zergaren Araudiak, 11 *b)* artikuluan, oinordetza titulu horien artean *oinordetza itunak* jaso izana, Zuzenbide erkideak debekatzen dituelako itun horiek Izan ere, Kode zibilaren 1 271 2 artikuluaren ariora: «Bihar-etziko jaraunspenaren gainean, ordea, ezin da kontraturik burutu, 1 056 artikuluaren arabera ondasuntza bizidunen artean zatitzeko helburua duten kontratuak izan ezik», manu horrek oinordetza kontratuak horien barruan hartzen ez dituenez, debekatzen ditu oinordetza itunak, LACRUZ BERDEJOk[79] maisutasunez adierazi izan duenez Interpretazio horren aurka ezin dira Kodearen beraren 641, 831, 1 036, 1 056 eta 1 315

c) Hildako langile edo kideen senideei enpresek eta erakundeek orokorrean ematen dizkieten kopurnak lortzeko titulnak, horien izendura edo modalitatea gorabehera, beti ere, etekin horiengatik beranaz zerga ordaindu beharko ez balitz, 10 artikuluaren c) letraren arabera edota Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga dela-eta

d) Albazearen zeregnak betetzearren, testamentugileek albazeei esleitutako kopurnak lortzeko titulnak, usadioek eta ohiturek ezarritakoa edota jaraunspenezko ondasuntzaren balio egiaztatuaren ehuneko 10 gaindtzen ez duten heinean kopurni horiek»

[78] CHECA GONZALEZ, C , *op cit* , 56–57 or

[79] LACRUZ BERDEJO, J L , *Elementos de Derecho civil Derecho de sucesiones*, Bosch, Bartzelona, 1981, V lib , 385 or

artikuluek ezarritakoa hizpidera ekarri. izan ere. artikulu horiek ez dute oinordetza itunik arautzen. horietan *mortis causa* xedatze ahalmena mugatzen ez delako

Orain arte. zuzen ibili da CHECA GONZALEZ. oin-ohar batean esaten duenez berak badaki Kode zibilarekin batera badirela beste zuzenbide zibil batzuk ere. foru zuzenbideak alegia Foru zuzenbideetan oinordetza itunak onartzen dira eta autorearen iritziz. oinordetza itunak onartzean. ondare jakinen iraupena ziurtatzeko helburua da nagusi. besteak beste. baserriak eta familiako nekazaritza ustiapenak

Hori esan eta gero. alabaina. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legea ez dela foru lurraldeetan aplikatzen azpimarratzen du «Ez dezagun ahaztu. bada. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren abenduaren 18ko 29/1987 Legea lurralde erkidean bakar-bakarrik aplikatzen dela. Ekonomi Itun edo Hitzarmeneko foru eraentzetan euren arauketa berezia aplikatzen delako Hori dela-eta. ez da erraz ulertzekoa Estatuko legegilearen jokabidea. alegia. foru lurraldeetan bakarrik aplika daitekeen autu bat (oinordetza itunena) lurralde erkideetan arautu izana»

CHECA GONZALEZi «foru» hitzatik datorkio nahasmena. zalantzarik gabe. berak dioen bezala. egia da tributuen esparruari begira. Itun edo Hitzarmeneko eraentzapean diren foru lurraldeetan ez dela lurralde erkideko legea zuzenean aplikatzen Hala ere. Zuzenbide zibilaren alorrean Foru zuzenbide edo Zuzenbide berezia duten lurraldeak Itunpekoak baino ugarioagoak dira (Euskal Autonomia Erkidegoa eta Nafarroaz landara. Galiziak. Aragoik. Baleareetako Irlek eta Kataluniak badute Foru zuzenbide edo Zuzenbide berezirik) Lurralde horietan guztietan bada Foru zuzenbide zibilik eta Estatuko zergaren Legeak Zuzenbide horiek arautu behar ditu Lurralde horietako batzuetan oinordetza itunak ere arautzen dira (Aragoin. kasu). beraz. Estatuko araua zuzen dabil erakunde hori berariaz aipatzen duenean

Gainera, arau zibilaren lotura gunea (auzotartasun zibila) eta arau fiskalarena (ohiko egoiliartasuna, zerga pertsonaletan) ezberdinak dira; lotura gune horien arteko harremanetatik, gerta daiteke, lege zibilaren arabera, bizkaitar forudun diren pertsonei lurralde erkideko arau fiskala aplikatzea. Aukera horiek geroago aztertuko ditut.

Alde batetik «foru» hitzak adiera ezberdinak ditu. Beste aldetik, tributuen esparruan, foru lurralde historikoek arauak emateko eskumen zabala dute. Agian, arrazoi bi horiek izan daitezke Estatu mailan Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari buruzko aipamenik ez izatearen azalpena. Jokabide hori, alabaina, ezin daiteke onartu. Zoritxarrez, indargabetu da euskal foru erakundeari buruzko aipamen bakarra (hots, testamentu boterearen aipamena) eta egun ez dago arauketa fiskalik horren gainean. Gorago azaldu dudanez, lotura gune fiskalak eta lotura gune zibilak ezberdinak izatean, bizkaitar forudunari aplika dakioke lurralde erkideko lege fiskala zenbait kasutan, eta ez dago berariazko arauketarik.

Adibide horiek guztiek argiro erakusten dute Espainiako doktrinaren barruan den ezagutza eza, foru zuzenbide zibilei begira. Legegile edo auzitegien kasuan, egoera hori gaitzesteko modukoa da, ez du aitzakiarik onartzen. Doktrinako zientifikoaren autoreen artean ere, foru zuzenbideen ezagutzarik ez izateak zuzenbide horientzako errealitate kaltegarria bistaratzen du. Ia-ia bi mendeetan zehar foru erakundeek ez dute arauketa fiskal berezirik izan eta oraindik lasta hori legelariaren gogotik ezin daiteke gainditu. Espainiako 1978ko Konstituzioa aldarrikatu eta handik hogei urtera, inertzia batean sartuta dago jurista espainiarra, batik bat, eguneroko jardunean ez badu foru errealitatea jorratzen. Tesiaren kapitulu honetan, hain zuzen ere, arazo horiek erakutsi nahi ditut eta, ahal dudan neurrian, konponbideren bat eskaini ere.

1.2.2. Arau fiskala erraztu beharra

Dakigunez, foru zuzenbideek egoera fiskal bidegabea jasan dute eta, egun ere, ez da aldaketa nabaririk izan egoera horretan. Egoeraren nondik-norakoak azaltzeko, arau fiskala erraztu beharra dagoela esan ohi da, izatez konplexuak diren arauak askoz latzagoak izango lirateke, foru zuzenbide guztiak arautu beharko balira. Arau fiskalak errazteko ardura hori laudagarria da oso, hala ere, horrek ez luke zertan eragotzi erregela fiskalek foru erakundeak arautzea, erakundeon izaera juridikoaren arabera.

CHICA GONZALEZen[80] ustez, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga oso zerga konplexua da, zerga ulertu zein aplikatzeko unean. Zerga horren arauketari begiratuz gero, ez dago zergadun gehienek ulertu eta aditzeko moduko araurik, izan ere, oro har, juristarik adituenak ere zailtasun handiak izan ohi ditu arauketaren edukia bereganatzeko. Arauketa horretan zehar, termino tekniko ugari erabiltzen dira, arauon ulerkortasuna zailduz. Termino horietariko batzuek, gainera, oso ñabardura bereziak dituzte eta, zenbait kasutan, termino horiek Zuzenbide erkidean jatorria izanik ere, bestelako adierarekin erabili izan dira.

Autoreak, beraz, hurrengo galdera egiten du. Inork zentzuz sines dezake zergadun arrunta, kulturaren aldetik ezaupide maila egokia izanik, zerga horren arauetan agertzen diren terminoak ulertzeko gai izan daitekeela, hala nola, ordezpen arrunta, onbidezko ordezpena, zuntz ordezpena, fideikomisoa, Aragoiko fiduzia, erreserbak, etab.?

[80] CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 127. or.

Autoreak berak ematen digu erantzuna. Bere esanetan, legegileak berak ere ez du horretan sinesten eta horren erakusgarri izango litzateke zerga horretan autolikidaziorik ezin egin izatea. Azken urteotan, Espainiako tributu sisteman aitorpen-autolikidazio prozedura derrigorrez zabaldu da tributu sistemaren zerga gehienen arauketara, aitorpen-autolikidazio sistemak zerga guztietara zabaltzeak merezi dituen kritikak albo batera utzita, nabarmentzekoa da Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan bakarrik aitorpen-likidazio sistema ez dela derrigorrezkoa, ezpada aukerazkoa.

Indarreko zergen arauketa oso konplexua dela-eta, arau fiskala erraztu nahi da, horren ondorioz, arau fiskalek egun indarrean diren Foru zuzenbide zibil ezberdinen berezitasun guztiak jaso beharko balituzkete, arau fiskal hori are latzagoa izango litzatekeela pentsa liteke (mendebaldetik ekialdera, Foru zuzenbide zibila dago Galizia, Euskal Herria, Nafarroa, Aragoi, Katalunia eta Balearreetan). Legegileaz gain, eragile juridiko guztiek bat egiten dute tributu arauen erraztasun eta ulerkortasuna eskatzeko. Hori gora-behera, ez nago erabat ados CHECA GONZALEZen iritziekin. Argi dago eta lehenago ere adierazi dut arauketa fiskala erraztu beharra dagoela, ahal den neurrian, hots, errazkerietan erori gabe. Arau fiskala errazteko nahian, kontrako muturrera joan gaitezke, errealitate latza arautzeko erregela errazegiak izango genituzke eta jurisprudentziak osatu beharko lituzke lege fiskalek utzitako hutsuneak. Modu horretara sortuko litzatekeen ziurtasun juridikorik eza guztiz onartezina izango litzateke. Beste hitzetan esateko, organo judizial eskudunek euren ebazpena eman arte, ez legoke jakiterik foru erakunde jakin bat zergapean izango litzatekeen ala ez, edota zein izango litzatekeen erakunde zibilak duen arauketa fiskala.

Baliteke zergadun arruntak Aragoiko fiduzia edota Bizkaiko testamentu boterea zer diren ez ezagutzea[81] (arauaren zuzeneko hartzaileak, alabaina, erakunde horien esangura

[81] Segurtasun juridikoaren printzipioak arauen argitasuna behar du, zalantzarik gabe, baina arauon ziurtasuna gehiago behar du. Argitasunak eta ziurtasunak antzeko ideiak islatzen dituzte, baina ez dira

ulertuko duelakoan nago, fiduzia edo testamentu boterea erabili ohi duen Aragoiko zein Bizkaiko auzotarrak, alegia) Bestalde, foru erakundeak bereziki eta egoki arautzen badira, Espainiako 1978ko Konstituzioak ezarritako marko juridikoa errespetatzen ari da legegile fiskala Ezin ahantz daiteke Espainiako Estatuan, Kode zibilaz landa, beste arau zibil batzuk ere badirela, foru lege zibilak Espainiako antolamendu juridikoaren osagaiak dira, antolamenduaren zatiak dira, Kodeak duen maila berean Horregatik, erakunde konplexuak izan arren, legegile fiskalak Kode zibilak ezarritako erakunde juridikoak arautu dituenez, foru erakundeak era berean arautu beharko lituzke Ene aburuz, Foru zuzenbidearen erakundeei dagokienez, arauak errazteko irizpide edo printzipio horrek amore eman beharko luke Konstituzioak nagusiarazi duen berdintasun printzipioaren aurrean Aurrekoaz gain, bihar-etzi foru erakundeen iraupena benetan bermatzeko modu bakarra erakundeon izaeraren araberako arauketa fiskal berezia egitea izango litzateke

---

ganza bera Zuritasunak zehaztasuna esan nahi du Eta zehaztasunak, argitasun teknikoa Hori da konbinaketa egokia Beste hitzez esanik, zuzenbidearen adierazpideak —luzaroan landutako esperientzia eta jakinduriaren emaitzak— ezin dezake bazter utzi bere hizkera bereziduan zandutako zehaztasun semantikoa, ezta kontzeptuen azpian dagoen bilakaera Hizkera arruntaren ikuspuldetik erabat argia izango litzatekeen lege hizkera bilatuz gero, hizkera hori ez litzateke aurrerantzean laburra eta ekonomikoa izango, horrez gain, seguruak ez diren erregelak bilduko lituzke hizkera horrek

Guztiok egin beharreko galdera, bada, honakoa izango litzateke, nori hitz egiten dio legegileak, herriari ala juristei? Galdera horrek erantzun bakarra dauka bier aldi berean Alde batetik, argi dago legea hiritarrei zuzenduta dagoela, beste alde batetik, aldiz, Estatu demokratiko guztietan ere badirela erakunde eta adituak, Zuzenbidearen aplikazioa bermatzeko (administrazioa, epaileak eta auzitegiak, abokatuak, funtzionarioak ...) PRIETO DE PEDRO, J., *Lenguas, lenguaje y derecho*, UNED, Cuadernos Civitas, Madril, 1991, 147 or., ZENBAIT AUTORI, *Euskara, Zuzenbidearen hizkera*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995, 195. or.

1.2.3. Foru erakundeek sortzen duten ustezko iruzurra

Estatuko legegile fiskalak mesfidantzaz begiratu eta arautu ditu, arautu dituen kasu urrietan, foru erakundeak, iruzur fiskalaren sorburu bailiran. Horrela gertatu da, esate baterako, foru oinordetzazko erakundeak arautzean, erakunde horien arabera, jaraunspenezko eskuraketa etenik geratzen zen, gainontzekoak jaraunsle edo oinordekoa izendatu arte. Iruzur egiteko edozein aukera saihestu nahian, kasu horietan zerga ordaindu behar zen ordainketa egiteko epe arruntean (*mortis causa* eskuraketetan urtebeteko epea ezarri ohi zen). Legegileak bazekien, jakin ere, foru erakundearen izaerari begirunerik erakusten ez ziola, eskuraketa etenda zegoen artean ez zelako ondare gehikuntzarik sortzen, hala ere, bereari eusten zion, ustezko iruzurra saihesteko aitzakiarekin. Administrazioak iruzurgileei aurre egiteko baliabide egokirik ez zituenez gero, legegilearen jokabide hori iraganean ulergarri izan zitekeen, gaur egun, ordea, ezin daiteke horrelakorik onartu[82]. Administrazioak eskura dituen baliabide informatiko eta pertsonalak aintzat hartuta.

Lege maula eta iruzurraren kontrako burrukan, zerga egitate osagarria erabili izan da, PEREZ ARRAIZ'en[83] hitzetan. Tresna horren bidez, zerga egitatetzat tipifikaturiko egitatearen ondorioak zabaldu eta bere barruan hartzen ditu egitate horren antzeko ezaugarri ekonomikoak dituzten egitateak ere, nahiz eta forma ezberdina erabili. Espainiako zuzenbide positiboan ere, zerga egitate osagarria erabili izan da, ulerbidez,

---

[82] Arlo zibila eta arlo fiskalaren arteko harreman zailei begira, zergabilketaren irizpideek edota iruzurraren aurkako irizpideek ezin dute inoiz desitxuratu Zuzenbide zibilak erakartzen duen juridizitatea. CAZORLA PRIETO, L.M., «Efectos fiscales de las repudiaciones y renuncias hereditarias», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I. lib., 183. or.

[83] PEREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo blanch, Valentzia, 1996, 52. or.

adjudikazio gaindikinak (ODZren Legearen 27 art.) edo uko egite zenbait kasu (ODZren Legearen 28 art.) Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe jartzeko Lege maulari aurre egiteko beste bide bat zerga egitatearen tipifikazio orokorra da, zalantzarik gabe, eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan horrela gertatzen da[84] Bide horren erabilerak badakar arriskurik ere batzuetan kargatzen dira legegileak nahi ez edota aurreikusi ez dituen egitateak ere[85]

Presuntzio fiskalak ere sarritan[86] erabili dira esparru honetan, baina presuntzioek ez dute itun zibilak ezabatzen, hau da, presuntzioen eragina tributu betebeharrari begira da bakarrik BALLESTEROSek[87] adierazi zuenez, presuntzio fiskal horiek [berbarako, hil aurreko hiru urteetan hildakoarenak izan diren ondasun guztiek hark utzitako ondasuntza osatzen dutela uste da] ez dituzte itunen ondorio zibilak deusezten, ezpada itun horien bitartez sorturiko egoerak ez dira aintzat hartzen, likidazio fiskalak burutzeko Nolanahi den ere, PÉREZ ARRAIZek[88] koordinazioa eskatzen du presuntzioaren eta horren ondoriozko lege fikzioaren artean, hau da, ustez ezkutatu den jokabidea eta lege fikzioaren bidez ezartzen den jokabidea bat etorri behar direla

---

[84] PÉREZ ARRAIZ, J., *op. cit.*, 53-54 or. Konzeptu hori ondo ulertzeko, SAINZ DE BUJANDAk egindako sailkapenetik abiatu behar da, egitatezko kasu orokor eta egitatezko kasu bereziak bereiziz SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho financiero*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho (U.C.M.), Madril, 1976, I. lib., 2. bol., 404-407. or.

[85] ROZAS VALDÉS, J.A., «El Derecho Tributario ante el fraude de ley», *RDFHP*, 223 (1993), 83-84. or., batik bat, 41. oin-oharra.

[86] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, CHICA GONZÁLEZentzat guztiz deitoragarriak dira zergaren arauketan diren hainbeste presuntzio eta lege fikzio, batik bat, zerga egitatea ukitzen dituztenak (Legearen 4. artikuluak jaso duena, kasu) eta zerga onarriari eragiten diotenak (araunspeneko masara ondasunak batzea (11. art.), etxeko ostialmenduaren fikziozko balorazioa (15. art.) eta dohaintzen pilatzea legearen aginduz (30. art.) Aurrekoez gain, badira presuntzioak eta fikzioak titulartasunaren gainean, araunspenaren banaketa berdintasunean egitearena, adjudikazio gaindikinen burutzkoa eta aipa daitezkeen beste hainbat, zerrenda luze samarra lortuz CHICA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*, 59. or.

[87] BALLESTEROS, P., *op. cit.*, 37. or.

[88] PÉREZ ARRAIZ, J., *op. cit.*, 66-67. or.

1.3. EGUNGO EGOERATIK ERATORTZEN DIREN ONDORIOAK

Foru zuzenbide zibilak legeria fiskal berezirik ez izatea, tributu arauak erraztu beharra, legegile fiskalak foru erakundeei erakutsi dien mesfidantza eta iruzur fiskala saihesteko erabili izan diren bideak: izan dira egungo egoeraren sorburu. Egoera horrek ondorio batzuk sailean ekarri ditu, Foru zuzenbide zibilarentzat kaltegarriak oso. Modu horretara, foru erakunde juridiko jakinarentzat erregela fiskal berezirik ez dagoenez, legegileak arazo horri aurre egitean, beste sistema zibil batean oinarritutako konponbide fiskalak aplikatzen ditu. Kode zibilean oinarrituriko ak alegia, arau fiskalen interpretazioa hedatuz edota horiek analogiaz aplikatuz. Jokabide horren ondorioz, sarritan foru erakunde zibilaren izaera juridikoari ez zaio begirunerik erakusten eta, zenbait kasutan, izaera horren guztiz kontrako arauak aplikatzen dira, inolako arrazoirik gabe. Ondorioak borobiltzeko, arau fiskalak foru erakundearen izaera errespetatzen ez duenean, erakundeon erabilera apurka-apurka urrituz doa eta, prozesu horretan, gizarte errealitatetik desagertzen dira, lehendabizi, eta errealite juridikotik, geroago.

1.3.1. Beste sistema zibil batean oinarrituriko konponbideak hartzea

Tributu legegileak ez ditu foru zuzenbide zibilak aintzakotzat hartzen, lege fiskalek erakunde juridiko zibil sustantiboak arautzen dituzte, baina eredutzat Kode zibilak ezarritako erakundeak hartzen ditu[89]. Hori izan da legegilearen ohiko jokabidea. Ondasunen Eskualdaketa eta Eskubide Errealen gaineko Zergaren hasierako testuetan

[89] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Pasivo de la comunidad (arts. 41 a 47)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, 2 lib., José Luis LACRUZ BERDEJOk eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 214. or.

ere islatzen dena. Jokabide horren ondorioz, foru erakundeei arau arrotzak aplikatzen zaizkie, hots, Kode zibileko erakunde juridikoetan oinarrituriko arauak[90].

Dena den, mende hasierako testu horietan prozedura berezi bat ezarri zen[91], zergaren arau orokorrak zergan bertan arautu ez ziren errealitate juridikoetara egokitzeko. Izan ere, bulego likidatzaileak arauketan jaso ez zen kasuren bat aurkituz gero, tarifaren antzeko erakundeentzat ezarritako konponbidea aplikatu behar zuen, ondoren, eta prozedura horri jarraituz, goragoko agintariei txosten batean azaldu behar zien egindako parekatzearen arrazoiak eta horrela zergaren arau osoak sortzeko aukera ematen zen. Espediente hori izan arren, emaitzei begiratuta argi dago ez dela nahikoa izan. Era berean, zergaren Estatuko Araudiak 7. artikuluan argi eta garbi xedatzen duenez, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu behar da egintza edo kontratuaren benetako izaera kontutan hartuta; izaera hori bilatu behar da erakundearen arauketa sustantiboan, hau da, legeria zibil erkidean edo foru legeria zibilean, kasuak kasu.

Erakunde zibileko izaeraren eta arau fiskalaren arteko egokitasun ezak arazo ezberdinak dakartza. Zerga egitateak arautzean, Euskal Herriko foru zuzenbide zibilean aplikatzen ez diren Zuzenbide pribatuko kategoria juridikoak hartzen dira

---

[90] LOPEZ, J.E., «Trato fiscal del fideicomiso catalan», *Revista Juridica de Catalunya*, LVIII, 2 (1959), 179. or.; FORNESA, R., *op. cit.*, 787. or.

[91] Zergaren 1881eko Araudiaren arabera (1881eko abenduaren 31ko Errege Dekretuaren 36. artikuluaren arabera), aipatu gabeko kontratuek, hots, tarifan agertzen ez ziren kontratuek, zerga ordaindu behar zuten, horien antzeko kontzeptuek bezala. Geroago, 1911ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiko 43. artikuluak (1911ko apirilaren 20ko Errege Dekretua) aurreko artikuluaren idazketa hobetu zuen, ikuspegi teknikotik. Tarifan berariaz aipatzen ez ziren egintza eta kontratuak bulungoan likidatu behar ziren, tarifan ezarri eta horien antzeko edo analogoak ziren kontzeptuak bezala. Behin zerga ordaindu eta gero, nahiz eta interesatuek erreklamaziorik jarri ez, likidazioa egin zuen bulegoak espediente bat hasi behar zuen; espediente horretan, erakunde bien parekatzea egiteko arrazoiak adierazi behar zen. Ondoren, Estatuko Abokatuaren eta Ogasun Delegatuaren txostena espedientean erantsi eta alor horretako Zuzendaritza Nagusiari bidali behar zitzaion tramitazio guztia azken horrek egoki deritzon ebazpen edo erabaki orokorra proposatu edo hartu ahal izateko, egunen batean.

aintzakotzat[92]. Arauketa fiskala estu-estuan lotzen zaie Zuzenbide erkideko erakundeei (Kode zibilekoei). Modu horretara, legegile fiskalak ez ditu jokabide horrek foru zuzenbide zibilei dakarzkien ondorio kaltegarriak kontutan hartzen, batik bat, tributuen esparruko ondorioak. Kode zibilean itxuratutako erakundeak bakarrik aipatzen ditu, erakunde zibilak aipatzen dituenean, Kode zibilaren manuak baino ez ditu aintzat hartzen, sarritan gertatu moduan[93].

1.3.2. Foru izaerari begirunerik ez erakustea

Noizean behin, ordea, Euskal zuzenbide pribatuko erakundeak arautzen ditu erregela bereziekin legegile fiskalak, erregela horiek, teorian behintzat, erakunde zibilei egokituta daude. Hala ere, sarri-askotan arau fiskalak ez du erakundeen izaera juridikoa kontutan hartzen, ezta erakundeetatik eratortzen diren ondorio zibilak ere[94]. Egoera bidegabe hori ez dagokio Euskal foru zuzenbideari bakarrik, ezpada gainerako foru eraentzak ere legeria fiskalaren ondorioen menpe bizi dira[95].

---

[92] Jakinak eta ezagunak dira zerga eta fiskalitate arazoek foru zuzenbidearen erakundeekin izan dituzten liskarra eta gatazkak. Zerga arauak Kode Zibilean onartzuriko erregelak ditugu batipat eta horrexegatik ez dute erdiesten, sarri askotan, bestelako printzipio eta filosofia juridikoetan erroturiko errealitateak, alegia, foru printzipioetan mamiturikoak, modu erraz batean zergapetzea. URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, p. 25.

[93] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De los bienes comunes y privativos (arts. 36 a 40)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, 2. lib., Jose Luis LACRUZ BERDEJOk eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 88. or.

[94] Autore batzuen esanetan, foru erakundeen aurkako eraso fiskala dago, Aragoiko fiduziaren aurka, hain zuzen. FERNANDEZ PORTILLO, J., «Fiscalidad de las instituciones civiles aragonesas», ponencia presentada en las Jornadas de Derecho Aragonés, Jaca, 28, 29 y 30 de septiembre de 1990, argitaratu gabe, 113. or.

[95] Aragoiko ohordetza fiduziari dagokionez, MERINO HERNANDEZek azpimarratu duenez, aurreko xedapen fiskalekin alderatuta, bere eraentza fiskala hobea da gaur egun, zortixarrez, ordea, ondarreko arauketa orotatik ez da erakunde horren benetako izaera juridikora bete-beteau egokitu. MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragón*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1994, 203. or.

Aragoiko Erregistro Ikasketen Zentroaren iritzian[96], 1967ko Testu bateginaren arauketa eta 1987ko Legea garatzen duen Araudiak ezarritakoa ez datoz bat fiduziaren izaera juridikoarekin eta, sarritan ere, arauketa horiek bereizkeriatzat har daitezke, oinordetza fiduziari begira

Jurisprudentziaren ikusmoldetik, Madrilgo Justizia Auzitegi Nagusiak 1990eko apirilaren 30ean emandako epaia[97] ekarri behar dut hizpidera Auzitegiaren esanetan,

---

[96] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 599. or.

[97] 1990eko apirilaren 30eko Madrilgo JANE, 6. eta 7. zuzenbideko oinarriak [*Gaceta Fiscal* 80 (1990), 131-134. or.]

6. Azken finean, auzijartzaileak eskatzen duena da "zergapetik kanpoko" kasutzat kalifikatzea alarguntasun gozamenaren adjudikazioa, bizirik dirauen ezkontideari adjudikatua, kasu horretan, eskualdaketarik gertatu ez delako. Horiek horrela, Udal demandatuaren ordezkariak azaldutako arrazoiak aintzakotzat hartu beharko lirateke. Hariari segiz, Aragoiko zuzenbidearen foru alarguntasuna izeneko erakundeari dagokionez, ezkontideen artean ez da inolako erkidegorik eratzen, ezpada jaraunspenezko eskubide bat, huldako ezkontidearen ondasunen gainean, eskubide horren ariora, ezkontidea hildakoan, bizirik dirauenak eskuratzen du hildakoaren ondasunen gaineko edukitza eta gozamena. Aragoiko Konpilazioaren 72. artikuluak eta ondorengoek xedatzen dutenez, arauketa horretatik eratorritako baldintza eta mugekin Ildo horretatik, ezin daiteke foru alarguntasuna parekatu Zuzenbide erkideko irabazpidezko sozietatearen sistemarekin, auzijartzaileak nahi duen bezala, azken sistema horretan, ezkontideen artean erkidegoa eratzen da eta, sozietatea desegitean, erkidegoa zatitu behar da, bizirik dirauen ezkontideari sozietatera berak ekarritako ondasunak adjudikatzen zaizkiola.

7. Nabarmendu egin beharrekoa da Legearen agindu, Aragoiko foru alarguntasunak ezkontideei elkarrekiko eskubidearen igurikimena bakarrik eratxiki die, beste ezkontidearen ondasunen gozamena izateko, Konpilazioak ezarritako modu eta baldintzen ariora. Bestela esanda, heriotza gertatzen denean soilik, bizirik dirauen ezkontideari eratxikitzen zaizkio ondasunen gaineko gozamena eta, une horretatik aurrera —une horretatik beretik, hain zuzen—, ondasunon edukitza ere eskuratzen du. Gainbalioaren gaineko Zergaren ondorioetarako, gozamen eskubide horrek eta Zuzenbide zibil erkideko alargunaren gozamenak, semparteko kuotaren arabera, erantzuna fiskal berbera izan beharko lukete.

Baliteke auzitegiak proposatutako konponbidea oso egokia ez izatea. Badiru bereziatasunak Aragoiko alarguntasunak; horrela, ezkontza bitartean, (berezko edo parekatutako) ondasun higiezinen gaineko karga eratu behar da eta legearen arabera honako eragingarritasuna du karga horrek: «Eskubide hori ez da azkendu edo gutxituko geroago ondasun horiek besterentzen badira ere, beraiez uko eginez gero» (Aragoiko Konpilazioaren 76. art.). SANCHO REBULLIDAren aburuz [«La viudedad aragonesa», *Anuario de Derecho Aragonés*, 8 (1955-1956), 64. or.], alarguntasun eskubide-igurikimen hori uneko eskubide subjektiboa dela esan daiteke, eta eskubide horrek beste eskubide bat —edo beraren beste fase bat— bermatzen duela, behin-behineko eskubide erreala, legean jatorria duen eskubidea, alegia. Azken eskubide horrek ondasun higiezin jakinak zuzenean kargatzen ditu, eta eskubide horren aldarazpen ekonomikoa *conditio iuris* baten menpe dago: titularrak bizirik irautea.

irabazpidezko eraentzan zein Aragoiko foru alarguntasunean, ezkontideei euren ekarpenen ordainean egindako ondasunen esleipenak eraentza bien izaera zibilaren araberakoak izan behar dira. Edozein modutan ere, printzipio hori adierazi ostean, epaiak ez du erakundearen benetako izaera juridikoa baloratzen, ezpada antzeko erakunde batera jotzen du auzitegiak, Kode zibiletik ezagutzen duen erakunde batera hain zuzen (alargunaren senipartea, 837 eta 838. art.); eta alargunaren senipartean oinarritutako konponbide fiskal analogiaz aplikatzen dio foru alarguntasunari Aragoin, ordea, legeak gozamen eskubide zabal-zabala ematen dio alargunari (egun, ondasun guztien gainekoa), Famili zuzenbideko erakunde gisa[98], horregatik, legeak ez dio hildako ezkontidearen oinordetzan inolako seniparte eskubiderik aintzatetsi alargunari[99].

Karga erreala den aldetik, eskubide-igurikimenak kargatzen duen gauzarekin batera doa. Modu horretara, kargatutako ondasunaren eskuratzailea alarguntasun gozamenaren menpe gera daiteke, ondasun higiezina eskualdatu zuen ezkontidea aurrez hiltzen denetan, alarguntasunaren titularrak eskubideari berariaz nko egin ezean. DELGADO ECHEVERRIA, J., «Articulo 16.2», *Comentarios al Codigo Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2. arg., 1995, I. lib., 2. bol., 1.297 or.

Nolanahi den ere, erregistratzaileek Madrilgo auzitegiak aplikatu duen konponbidea onetzat hartzen dute. Aragoiko autore batzuek foru alarguntasunaren familia izaera azpimarratu dute eta, horretan oinarriturik, Oinordetzen gaineko Zergapetik kanpokoa dela argudiatu ere. Hori gorabehera, guk dakigula tributuen esparruan ez praktikak ez jurisprudentziak ez dute ikusmolde hori aintzat hartzen, gozamena heriotzaren ondorioz sortzen delako, inolako zalantzarik gabe, eta ezin da beste bidetik sortu. CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 595 or.

[98] Gozamen eskubide horren sorrerak ekar dezakeen lehenengo autua da ea erakunde hori indarreko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dagoen ala ez. Zalantza hori sortu da, sortu ere, Famili zuzenbideko erakundeen izaera duelako; ez, ordea, Aragoiko ezkontideen oinordetza eskubidearena. Ikusmolde zibila baztertu eta zergaren interpretazio ekonomikoa onartzat hartuta, SOLCHAGA LOITEGUIren aburuz, bizirik dirauen ezkontidearen mesedetan eratutako Aragoiko alargunaren gozamen eskubidea sortzean, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena gauzatzen da alargunaren pentzutan. Alargunak beraren ekonomi ahalbidean izan duen gehikuntza nahikoa da zerga horren sortzapena gauzatzeko. Ahalbide gehikuntza agerian jartzen da ezkontidea hiltzean alargunak eskuratzen duen gozamen eskubidearen bidez. Nahiz eta Kode zibilak araututako gozamenarekin alderatuta ezberdinak izan (sorrera, edukia, aldarazpena eta azkentzeko uneari ezberdinak baitira), kasu bietan bizirik dirauen ezkontidearen ondarea handitu egiten da, eta, zenbait kasutan, dirutan emaniko kapitalarekin edota biziarteko errentarekin ordez daitezke. Antzekotasun horiek nahikoak izango lirateke, legegile fiskalak bi-biok parekatzeko, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren exakzio eta sortzapen ondoreetarako. SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la viudedad (arts. 72 a 88)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, 2. lib., José Luis LACRUZ BERDEJOK eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 888-892 or.

[99] DELGADO ECHEVERRIA, J., *op. cit.*, 1.289. or.

Askoz egokiagoa izango litzateke, lege fiskalak Aragoiko erakunde berezi horretan oinarrituriko erregelarik izan balu

Antzeko ondorioak atera daitezke, Bizkaiko testamentu botereari begira. Arabako arau fiskalak ezarritako arauketa aztertzean (Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga arautzen duen 25/1989 Foru Arauaren 30 art.) Artikulu horrek ez du foru erakundearen izaera juridikoa errespetatzen, izan ere, jaraunspenaren komisarioak zerga ordaindu behar du (urtebeteko epean) baina komisarioak ez du ondasunik eskuratzen, jaraunspen osoaren gaineko gozamen eskubidea izan ezik. Kontrara, Bizkaiko legeria fiskalak aintzat hartu ditu Euskal Herriko foru zuzenbide zibilean oinarrizkoa den erakunde horren berezitasunak (ekainaren 22ko 3/1993 Legegintzazko Foru Dekretuaren 26 art.) Bizkaiko legerian komisarioak eskuratzen duen gozamen eskubidea bakarrik likidatzen da eta oinordetzaren gaineko zerga ez da sortzen, komisarioak boterea egikaritu bitartean. Nolanahi den ere, foru erakundeen izaera juridikoa aintzat hartzen duten arau fiskalak benetan salbuespeneko adibideak dira, testamentu botereari begira Bizkaiko arauak kasu

1.3.3. Foru erakundeak desagertu edo ez erabiltzea

Aurreko lerroaldetan esandakoaz gain, foru erakundeen eta arau fiskalen arteko egokitzeak kontuan izan behar ditu legegilearen bestelako politika fiskaleko autuak ere. Politika fiskal bereziak bultza ditzake erakunde juridiko jakinen erabilera, beste erakundeen kaltetan. Guztion gogoan da legegileak erakunde batzuentzako tratu fiskal mesedegarria eman dezakeela; aldi berean, ordea, gizartean oso errotuta dauden erakundeei kalte egin diezaieke ere, horrek dakarren eraginarekin familia, oinordetza eta

ondasunen xedatze esparruan orokorrean. Egoera hori oso samina da[100]. Zuzenbide fiskala zuzenbide adjektibo hutsa delako; Zuzenbide fiskalaren oinarri eta sorburua izaera pribatuko harreman juridikoak dira eta ez lituzke erakunde pribatu horiek baztertu edo kaltetu behar, ezta erakundeon erabilera edota horien desagerpena bultzatu ere, hori ez baita biderik egokiena helburu horietarako.

Doktrina foralistaren autore gehienek bat datoz arauketa fiskal desegokia kritikatzeko unean, batik bat, legeria horrek foru erakunde zibilen desagertze edo ez erabiltzea dakarrenean, hala nola, oinordetza itunen kasuan[101], *mortis causa* dohaintzen kasuan[102], testamentu botereen kasuan[103], podere osoko gozamenen kasuan[104], neba-arreben arteko lehengoratze kasuan[105], Aragoiko foru partzuergoen kasuan[106], Aragoiko fiduziaren kasuan[107], etab

---

[100] Erakunde juridiko ugari erkidegoari zerbitzuak emateko sortuak izan badira ere, ezerezean gelditu dira jaio bezain laister, euren gain ezarri den gehiegizko presio tributarioa dela eta. RODRIGUEZ ADRADOS, A., «La influencia de la Ley fiscal sobre los contratos», *Revista de Derecho Notarial*, 71 (1971), 389-390. or.

[101] Ulerbidez, Bizkaiko oinordetza itunei dagokienez: CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 305. or.; URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 30. or.

Bestalde, MARTINEZ GIL ek aztertu ditu ezkontza itunen gain ezarritako zergak. Katalunako oinordetza itunak barneratzen dituztenean. Autore horren aburuz, gizaldietan zehar, seme-alaba jaraunslea ezkontzean. Etxearen oinordetza eta ezkontza eraentza antolatu zuten familiek ez dute oraiu halakorik egiten, ez-egite horrek dakartzan ondorio guztiekin. Egoeraren arrazoi nagusiena da kasu horietan dagoen presio fiskala. Eskubide Errealen gaineko Zergaren likidazioaren beldur bazirai familia horiek. MARTINEZ GIL, J.L., «El impuesto como causa de desuso de las capitulaciones matrimoniales», *Revista jurídica de Cataluña*, LXI, 2 (1962), 348. or.

[102] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 148-149. or.

[103] ARRIOLA ARANA, J.M., «La necesidad de la actualización: medios, procedimientos y metodología», *Actualización del Derecho civil Vizcaino. VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 62-63. or.; CELAYA IBARRA, A., «Adecuación de las instituciones», *Actualización del Derecho civil Vizcaino. VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 272. or.

[104] URIARTE ZULUETA, M.M., «El Fuero de Ayala», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botererearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 240. or.

[105] Bestalde, «neba-arreba lehengoratzaileei» dagokienez, erakunde horretan interes handiena izan dezaketenak dira neba-arreba horiek; modu horretara, dohaintzan emandako ondasuna ezin izango luke eurak ez den gainerako *abintestato* jaraunslerik eskuratu. Edozein modutan ere, eta 1967ko

Hori dela-eta, oso interesgarria izango litzateke honakoak jakitea foru erakunde juridikoen eraentza tributarioaren norainokoak zein izan diren eta erakundeon eguneroko garapenean arau fiskalek izan duten eragina zein izan den. Aurrekoaren ikusmolde osagarria izango litzateke eta ondorio oparoak ekarriko lituzke, zalantzarik gabe. Azterketa horrek, zenbait kasutan, arau fiskalaren epai kritikoa egitera bultzatuko gintuzke, ezarritako eraentza fiskalak ez lukeelako ekitatearen araberako traturik eskainiko. Beste batzuetan, kritikak etorriko lirateke arau fiskalak ez lukeelako foru erakundeak aintzat hartuko, modu horretara, erregela fiskalak ez luke loturarik izango arautu behar duen errealitate sozio-ekonomikoarekin eta nahasmendu larriak sortarazten lituzke. Kalte horiek subjektuentzat izango lirateke, batik bat, baina, epe luzera, foru erakunde sustantiboen indarraldiaren murrizketa ekar dezake[108].

Ohordetzaren gaineko Legearen arauketa kaltegarria bazter utzita, neba-arreben arteko dohaintzak orain dik ere zerga larregi ordaindu behar ditu; horregatik, oso gutxitan erabiltzen dira. Egia esateko, neba-arrebek elkarri ondasunak eskualdatzeko, karga fiskal txikiagoa duten erakunde juridikoak erabiltzen dituzte, hala nola, saleroskeia (simulatua bada ere). CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGÓN, *op. cit.*, 601. or.

[106] SÁNCHEZ-FRIERA GONZÁLEZ, M.C., «Tratamiento fiscal de la figura consorcial», *El Consorcio foral en el derecho civil aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1994, 545. or.

[107] LÓPEZ RUEAS, M., «Una cuestión que puede ocasionar el óbito de la fiducia aragonesa», *Actas de las Jornadas de Derecho Civil Aragonés (Jaca, 27, 28 y 29 de septiembre de 1985)*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 1986, 197. or.; ORTA ALMUDI, J., «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», *Derecho civil aragonés*, 1 (1996), 81. or.

[108] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Nota justificativa del análisis de la vertiente tributaria de las instituciones reguladas por la Compilación del Derecho civil de Aragón», *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988, I. lib., J.L. LACRUZ-ek zuzenduta, 91. or.; EIROA GARCÍA, E., *op. cit.*, 168. or.

1.4. EGOERA GAINDITZEKO IRTENBIDEAK

Edozein modutan ere, interpretazioak interpretazio, autore gehienek bat datoz tributu legeriaren koherentzia faltan; legeria horrek erakunde zibilei aplikatu behar zaie eta ez ditu erakundeon printzipio eta izaera juridikoa aintzakotzat hartzen[109] Bestela esanda, tributu arauketak pertsonen askatasunaren hur-hurreko esparruan duen eragina kontutan hartu behar da beti, besteak beste, familian, horren ondarean eta ondarearen gaineko *mortis causa* zein *inter vivos* xedapenetan Bestalde, Zuzenbide zibilaren eta Tributu zuzenbidearen arteko gatazkak agerian utz dezake tributu arauaren helburuak bestelakoak direla: zergak biltzea eta tributuaren zenbatekoa zehaztean Zuzenbide zibileko berrikuntzak aintzat ez hartzea[110]

Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari aplikaturiko eraentza fiskal desegokia zuzendu ahal izateko, konponbideren bat proposatzeko unea heldu da Orain ez dut kasuan kasuko irtenbidea zehaztuko, kasu bakoitzak behar duena hurrengo kapituluetan aztertuko baitut sakon eta zabal Foru zuzenbideen egoerak hobera egin dezake nabarmen, hurrengo lerroetan azalduko dudan ingurunea sortzeko gai izango bagina Konponbidea ezin errazagoa da eta ez da baliabide material zein pertsonal handiren beharrik, ezta diru inbertsio erraldoiren beharrik ere Proposatzen dudan konponbidea gogo kontua da, gehienbat, eta, bigarren mailan, asmatze kontua, gogo hori ez dute erakutsi orain arte legegile gehienek, salbuespen batzuk kenduta (Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren indarreko arauketa Bizkaian, esate baterako) Konponbidea aurrera eramateko, lehendabizi, arautu egin behar da Espainiako 1978ko

---

[109] MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 6 arg., 1995, 206-207 or.

[110] EIROA GARCIA, E., *op. cit.*, 181 or.

Konstituzioak ezarri duen antolamenduari begira, foru erakundeak arauketa fiskal berezi eta egokitua oraindik ez izatea erabat onartezina da. Arauketa horrek foru sistema zibila hartu behar du abiapuntu edo oinarritzat eta albo batera utzi behar ditu Kode zibilean jasotako sistema zibilaren printzipio eta kontzeptuak. Bigarrenik, arautu egin behar da, baina Foru zuzenbide zibilaren izaera eta printzipioak ere errespetatu behar dira, baita foru erakunde bakoitzaren izaera eta printzipioak ere.

Arabako legegile fiskalak ere ideia bi horiek bereganatu zituen 1945 urtean, orduan lehenengoz[111] euskal foru erakunde zibilak arautzeko asmoa agertu zuen, batik bat, testamentu boterea eta foru komunikazioa arautuz[112]. Legegilearen beraren esanetan, erakunde zibil horiek egoera eskualdatzaile bereziak sortzen zituzten eta ez zegoen erregela fiskal zehatzik erakundeok arautzeko, arazo hori ezin zen konpondu ere arau ordeztaileekin, hots, Estatuko erakundeetan oinarrituriko arauekin. Hortaz, orduko lege hutsunea betetzea ezinbestekotzat jo zuen legegileak[113], modu horretara, erregela berriak sartu zituen zergaren arauketan, erregelok ekitate fiskalean oinarrituta eta foru erakundeen izaerari egokituta zeudela.

---

[111] Arabako Aldundiaren 1945eko uztailaren 21eko Erabakia. Probintziaren Aldizkari Ofizialean argitaratu zen urte bereko uztailaren 28an.

[112] Jarraian, erabakiaren zioen azalpena ekarri dut, testi honen helburuek behar dute-eta.

Kode zibilaren 12. artikuluak ezarritakoaren arabera, Laudio eta Aramaioko bailaretan Bizkaiko Foruak eraentzen du. Foru horren legeek (XX. tituluko 1. legeak eta XXI. tituluko 3. legetik, hurrenez hurren) berezi-bereziak diren erakundeak arautzen dituzte, foru komunikazioa eta komisario bidezko testamentua, alegia. Erakundeok sustraituta daude eta egunero aplikatzen dira aipaturiko udalerrietan, baina likidazio arazoak sortarazten dituzte etengabe Ondasunen Eskualdaketa eta Eskubide Errealen gaineko Zergan, izan ere, tributua kobratu eta administratzeko Probintziaren araudiak ez baititu erregela zehatzik, erakundeek sortzen dituzten eskualdatze egoera bereziei begira. Horrez gain, bestalde, arazo horiek ezin dira konpondu aipaturiko Araudiaren azken xedapenetik hirugarrenak agintzen duen ordeztasunarekin. Estatu mailako manuek ere bereztasun zibil horiek ez dituztelako arantzen. Hortaz, daukagun lege hutsunea bete behar da ezinbestean, modu horretara, honako erabakia hartu dugu aurrerantzean erakundeak behar duten tratu fiskala zehazteko asmoarekin, ekitate fiskalren printzipioan oinarriturik. Beharrizan hori modu egokian asetzeko, bidezko deritzogu erregela berria sartzea Probintziako araudiaren 5. artikuluan eta beste idazketa bat ematea horren 14. artikuluari.

[113] MARTIN RETORTILLO, C., «Liquidación del impuesto de derechos reales de los nombramientos de herederos por comisarios en Aragón», *Revista de Derecho Privado*, 173 (1928), 49. or.

1.4.1. Foru zuzenbidearen printzipio eta izaera errespetatzea

Esan berri dudanez, Foru zuzenbidea egoki arautu behar da tributuen esparruan, ez bakarrik esparru zibilean. Legegileak inoiz entzun eta onartzen badu lerro hauetatik bidaltzen zaion deia, zeregin horretan albo batera utzi behar ditu gainerako sistema zibilek sortarazitako aurreiritziak, batik bat, legegileak oso gertu darabilen sistema zibilak eratorritako aurreiritziak (Kode zibilarenak, alegia) Aurreko kapituluan aztertu genuenez, Euskal Herriko foru zuzenbide zibila eta Kode zibilak ezarritako Zuzenbide zibila ez dira berdinak; areago oraindik, bi sistema zibil ezberdinak dira eta horien helburu, printzipio edota erakundeak, sarri-askotan, bateraezinak dira elkarrekin Hori dela-eta, legegile fiskalak, bere zereginean, aintzakotzat hartu behar ditu foru sistema zibilean oinarrituriko printzipio eta filosofia

Zeregin horretan ere, lagungarri izango zaizkio, zalantzarik gabe, Euskal foru zuzenbide zibilari buruz azken aldian burutu diren argitapen eta ikerketa anitzak, uztailaren bateko 3/1992 Legea aldarrikatu zenetik hain zuzen Ikerlan horiek arau fiskalen sorburu edo oinarri bilakatu behar dira, arauok geroago Euskal foru zuzenbideari aplikatu behar bazaizkio Urrats logikoei segituz, lehendabizi, arautu nahi den errealitatea ondo ezagutu behar da (errealitate horrek dituen izaera, berezitasunak, etab), geroago, bigarren urrats batean, errealitate horrentzat arauketa egokia garatu ahal izateko

1.4.2. Legeria fiskal berezituaren beharra, Foru zuzenbideari begira

Zuzenbide baten izaera eta printzipioak gogoan izatea ez da nahikoa, alabaina, jarraian foru erakunde jakina bakar-bakarrik arautzen bada edota zatikako konponbideak soilik ezartzen badira, unean uneko beharrizanei aurre egiteko ala momentu zehatz batean sortu diren arazoak konpontzeko Indarreko legeria fiskalari begiratuz gero, legegilearen jokabide argi eta garbi erakusten da: foru erakunde batzuk arautu ditu, arautu ere, Kode zibilean ezarritako erakundeekin parekatzeko arazorik larriak sortzen dituztelako; herri xeheak esango lukeen bezala «adabakiak jartzen» aritu da legegile fiskala Legegile horrek ez dio inoiz bere osotasunean begiratu foru sistema zibilari, horregatik, ez du foru berezitasunei egokitutako arauketa fiskal berezirik sortu orain arte

Konponbidea argia da, beraz Euskal Herriko foru zuzenbide zibilari begi berriekin begiratu behar zaio, gehienbat oinordetza edota familia autuak arautzen dituen sistema bezala, arauketa horretan, zerga ezberdinak eragiten dituen sistema bezala, zabalago edo estuago, (hala nola, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga, Ondasun Higiezinen gaineko Zerga) Beste hitzez adierazteko, Kode zibilak arauturiko sistema ukitzen duten zerga ezberdinek aintzat hartzen dute sistema hori, era berean, Euskal Herriko foru zuzenbide zibila ere arau fiskalaren gogoan izan beharko litzateke, esparru horiek lantzean

Labur bilduz, ene aburuz Foru zuzenbideari eraentza fiskal egoki eta berezia eman behar zaio[114]. Arauketa fiskala egokitu behar zaie euskal foru erakundeen benetako izaerari eta Zuzenbide horretaz egindako interpretazio zuzenari. Izan ere, arau juridiko zibil horiek dira, legegilearen ustez, pertsonaren eta beraren harremanen esparru pribatua egoki antolatzeko modurik bidezkoena. Beste hitzetan esateko, ezin dira onartu dirua biltzeko asmo hutsean oinarritutako interpretazioa edo arauen aplikazioa, modu horretara zailtasunak edo eragozpenak jartzen badira, arau zibilek aipatutako helburuak lortzeko.

Ekonomi Itunak une honetan eskaintzen duen aukera aprobetxatu behar da, eta Lurralde Historikoen autonomia hori zergak arautzeko erabilita, zergen arauketa egokitu dakioke Foru zuzenbide zibilari. Egia da azken urteotako esperientzia ez dela oso onuragarria izan, foru arau fiskalek Estatuaren arauketa kopiatu edo jarraitzen dute arlo gehienetan, familia eta oinordetza esparruetan barne. Hala ere, Bizkaiko Foru Aldundiak, azken urteotan eta tributuen esparruan, Foru zuzenbide zibila egoki arautzeko erakutsi duen interesaren jakitun izanik (arauen aldarazpena, funtzionarioentzako ikastaroak...), baikor agertu behar dut. Arauketa fiskal egokia ezartzeak ez ditu mesedezko tratua edo pribilegioak bilatu nahi, legegile fiskalak horrelakorik ezarri ezik. Asmoa guztiz bestelakoa da: indarreko erakunde juridikoei begirunea izatea, eraentza fiskal kaltegarriak eragin dezakeen erakundeen desagerpena saihesteko, errealitate zibila ezagutzen ez delako. Begibistakoa denez, foru sistemarentzako tratu zuzena behar da eta hurrengo kapituluetan kasuan kasuko egoerak aztertuko ditugu sakonetik.

---

[114] FERNANDEZ PORTILLO, J., *op. cit.*, 117 or.

2. LOTURA GUNE FISKAL ETA ZIBILAK

Aurreko lerroetan arau fiskalaren eta foru arau zibilen arteko harremanak nolakoak izan diren eta zelangoak diren aztertu ditugu. Arau fiskalaren eta foru erakundeen arteko autu orokorrak zertan dautzan ezagututa ere, ezin da bere osotasunean ulertu esparru horretan sortzen diren arazo guztiak. Zergaz zergako azterketari ekin aurretik, ñabardura bi egin beharrekoak dira[115], Lurralde Historiko bakoitzaren biztanleei aplikatzeko moduko Foru Arau fiskalei begira. Modu horretara, hurrengo kapituluetan eta kasuan kasuan azalduko diren zergak aplikatzeko irizpide edo lotura gune ezberdinak dira. Horrez gain, zenbait zergatako lotura gunea ezartzen da epealdi jakin batean eta lurralde forudunean egoiliar izatearekin lotzen da (besteak beste, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga ala Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga). Halakoetan, kontutan izan behar da lotura gune hori eta Kode zibilak 14. artikuluan ezarritakoa ezberdinak direla, laster aztertuko dudanez. Kodearen artikulu horrek foru legeria zibila aplikatzeko lotura gunea zehazten du eta, bigarren kapituluan aurreratu zenez, lotura gune zibil nagusia auzotartasun zibila da (maiz ez datoz bat auzotartasuna eta egoiliartasun fiskala). Ulerbidez, bizkaitar forudunaren kasuan, arauketa fiskal bat baino gehiago aplikatzeko modukoa izan daiteke, kasuan kasuko lotura gune fiskalaren arabera. Lotura gune zibilen eta fiskalen arteko harremanen ondorioz, lurralde ezberdinetako legeria fiskalak aplika daitezke. Euskal foru zuzenbide zibilari begira, horregatik, indarreko lotura guneak xehetasunez aztertu behar dira, horien ezaugarri eta esangura, aplikazio esparrua, lotura guneen arteko loturak eta harremanak, etab

[115] ZENBAIT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del País Vasco*, Universidad de Deusto, Bilbo, 1995, 241. or.

2.1. LOTURA GUNE ZIBILAK: AUZOTARTASUN ZIBILA

Kode zibilaren 14. artikuluak xedatzen duenez,

> *Kode zibilaren 14. artikulua*
> «1. Auzotartasun zibilak eragiten du Zuzenbide zibil erkide zein Zuzenbide berezi edota Foru zuzenbidearen aplikazioa».

Auzotartasun zibilak, beraz, espainiarren estatutu pertsonal zehazten du. Espainian aldi berean diren antolamendu zibil ezberdinei begira. Beste hitzetan esateko, Espainiako antolamenduan auzotartasun zibila da lege pertsonalaren aplikazioa zehazten duen inguruabarra, hots, espainiarrei Kode zibila edota foru legerietako bat aplikatu behar zaion zehazten duena. Auzotartasun zibilak Erregioen arteko Zuzenbidearen esparruan du eragina bakar-bakarrik; eta Nazioarteko zuzenbide pribatuan lotura guneak betetzen duen eginkizun edo zeregin bera du[116], beste esparruetan egoitzak edo *lex rei sitæ*k zein *lex loci*k betetzen duten bezala. Esan dugunez, auzotartasun zibila lotura gune bat da, baina bi arlo zehatzetan bakarrik erabiltzen da: ezkontza eraentza eta oinordetzak; arlo bi horiek estu-estuan lotzen dira bizitzaren ikusmolde ezberdinekin eta familiaren antolaketarekin.

---

[116] Itxurak albo batera utzita, ez dago, bada, auzotartasuna eta naziokotasuna parekatzerik. Naziokotasuna lotura politikoa da. Estatuaren forma hartu duen nazioko erkidegoaren partaide izatearen tasuna da. Naziokotasunak harreman estuak sortzen ditu Estatuaren eta hiritarraren artean, harremanon artean eskubide eta betebehar multzo anitzuna zehazten da: pasaportea ematea, bertan egoitza jartzeko eskubidea, diplomaziaren babesa, soldadutza, bizitza publikoan parte hartzeko eskubidea, etab.

Auzotartasun zibilarekin, ordea, ez da horrelakorik. Auzotartasun zibilak Zuzenbide pribatuko zenbait harremanetan aplikatu beharreko legea zein den erakusten digu, lege erkidea ala foru legea. Hori dela-eta, ezin da bigarren mailako naziokotasun gisa ulertu, hots, Estatu osoari barik, horren zati edo erregio bateko naziokotasuna bailitzan. CELAYA IBARRA, A., «La vecindad civil en Vizcaya», *Estudios de Deusto*, 42/2 (1994), 77. or.

Halaber, auzotartasun zibila eta administrazio auzotartasuna kontzeptu ezberdinak dira, baita azken horren azpian den izaera politikoa ere. SERENA VELLOSO, C., «La vecindad civil», *Actas de los primeros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992, 12. or.

Kode zibilaren 14. artikuluak ezarri ditu legeria zibil bat ala bestea aplikatzeko irizpideak. Artikulu hori 1990ean aldarazi zen, azken aldiz. Ikus ditzagun irizpide horiek banan-banan

2.1.1. Gurasoek auzotartasun zibil bera izatea

Kode zibilaren 14.2 artikuluaren ariora.

> *Kode zibilaren 14 artikulua*
> «2. Jaioberriek Zuzenbide erkideko lurraldean zein Zuzenbide berezi edota Foru zuzenbideko lurraldean izango dute auzotartasuna, gurasoen auzotartasuna ere bertakoa bada
> Adopzioaren bidez, adopzio hartzaileen auzotartasuna izango du emantzipatu gabeko adopziopekoak»

Kodearen 14.2.1. artikuluak jatorrizko edo jaiotzako auzotartasun zibila zehaztean, *ius sanguinis* irizpidearen nagusitasuna ezartzen du, aita-amaren arteko berdintasun printzipioarekin baterakorra den heinean, bestela esateko, guraso biek auzotartasun zibil bera dutenean. Kasu horretan, seme-alabek gurasoen auzotartasun zibila eskuratzen dute. Kodearen 14.2.II artikuluak ondorio berbera ezarri du adopzio kasuan ere. Adopziopeko emanzipatugabeak (Kode zibilaren 175.2 art.) guraso adopzio-hartzaileen auzotartasun zibila eskuratzen du, adopzio-hartzaileek auzotartasun bera badute. Adopzio-hartzailea bakarra denean edo bietarik bakarra denean espainiarra, horren auzotartasuna eskuratzen du adopziopekoak

2.1.2. Gurasoek auzotartasun zibil ezberdina izatea

Kodearen 14.3. artikuluaren ariora,

> *Kode zibilaren 14. artikulua*
>
> «3. Seme-alaba jaiotzean edo adoptatzean gurasoek auzotartasun zibil desberdina badute, seme-alabaren auzotartasuna izango da seme-alabatasuna lehenengoz zehaztu zeneko gurasoarena; horren ezean, jaiotzaren tokiari dagokiona; eta, azken buruan, Zuzenbide erkideko auzotartasuna.
>
> Hala eta guztiz ere, guraso biek edo gurasoen ahalgoa eskuratu nahiz egikaritu duenak seme-alabari eratxiki ahal izango dio bietako edozeinen auzotartasuna, baldin eta ez badira sei hilabete igaro jaiotza gertatu edo adopzioa egin zenetik.
>
> Seme-alaben auzotartasuna ez da aldatuko, gurasoen ahalgoa eten edo kendu arren nahiz gurasoen auzotartasuna aldatu arren».

Berdintasun printzipioa azken muturreraino eraman nahi izanez gero, jatorrizko auzotartasun zibila zehaztean *ius sanguinis* irizpidea erabiltzea ia ezinezko bihur daiteke, batik bat, seme-alaben jaiotzan edota adopzio unean gurasoek auzotartasun zibil ezberdina badute.

Kodearen 14.3.1. artikuluak *ius sanguinis* irizpidea ezarri du, irizpide nagusi gisa, beste erregelarekin lotuta, alegia, *prior in tempore* erregelarekin. horren arabera, guraso baten auzotartasuna eratxikitzen zaio seme-alabari, seme-alabatasuna lehenengoz zehaztu zeneko gurasoarena[117]. Kasu horrez landara, ezin da *ius sanguinis* irizpidea erabili eta, aldi berean, gurasoen arteko berdintasun printzipioa errespetatu, esaterako, seme-alabatasuna aldi berean bi gurasoekiko zehazten denean. Hori dela-eta, Kodearen 14.3.1. artikuluak, halako kasuan, *ius soli* irizpidea ezarri du, irizpide subsidiario gisa[118],

---

[117] CELAYA IBARRA azpimarratu duenez, seme-alabatasuna lehenengoz guraso bati bakarrik zehaztea aparteko kasua da, benetan. CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 87. or.

[118] Auzotartasun zibila eratxikitzeko irizpide subsidiario hori, alegia, jaiotzaren lekua, ezin da aplikatu jaiotza Espainiatik kanpo gertatu denean. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., «Artículo 14», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2. arg., 1993, 156. or.

hau da, jaiotzaren tokiari dagokion auzotartasun zibila eratxikitzen du Jaiotza Espainiatik kanpo izan bada, Kodearen 14.3.1. artikuluak auzotartasun zibil erkidera jotzen du, halako kasuan. Bigarren mailako irizpide subsidiario hori oso erraz aplika daiteke[119], izan ere, suerta daitezkeen kasu guzti-guztiak hartzen baitu bere barruan, hala ere, Espainian diren antolamendu zibil ezberdinen arteko berdintasun printzipioa ez du behar bezala errespetatzen irizpideak[120]

Naziokotasunarekin gertatu bezala, behin famili batasunaren printzipioa hautsiz gero, seme-alabek ez dute automatikoki euron gurasoen auzotartasun zibila eskuratuko, jatorrizko auzotartasuna zehazteko *ius sanguinis* irizpideak duen garrantzia gorabehera Horiek horrela, gurasoen auzotartasun zibilean edota guraso ahalgoaren egikaritza zein titulartasunean aldaketarik bada, aldaketok ez dute seme-alaben auzotartasun zibila zuzen-zuzenean eragiten

Kodearen 14.3.II artikuluak gurasoei aukera ematen die, Kodeak berak 14.3.I artikuluan zehaztutako irizpide subsidioarioak ordezteko (jaiotzaren tokia eta Zuzenbide erkideko auzotartasuna) Aukera hori erabiltzeko, gurasoek euren borondatea azaldu behar dute jaiotzaren unean (hobeto esanda, jaiotza hori Erregistro Zibilean inskribatzeko unean) edo adopzioaren unean, baita geroago ere, jaiotza gertatu edo adopzioa egin zenetik sei hilabete igaro ez badira[121]

---

[119] BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, 156 or.

[120] BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., «Articulo 14», *Comentarios al Codigo Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2. arg., 1995, I. lib., 2. bol., 1.230 or.; CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 88 or.; DELGADO ECHEVERRIA, J., «Articulo 14», *Comentarios a las reformas del Codigo civil* (R. BERCOVITZ koord.), Tecnos, Madril, 1993, 518 or.; SERRANO GARCIA, J.A., «Vecindad civil, ley aplicable a los efectos del matrimonio y viudedad aragonesa en la reciente reforma del Codigo civil. Su posible inconstitucionalidad», *Estudios de Derecho civil en homenaje al Profesor Dr. Jose Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Bartzelona, 1992, I. lib., 771-772. or.

[121] Adierazpen hori jaiotza gertatu eta berehala egin ez bada, seme-alabaren auzotartasun zibila aldatzen da, modu horretara, hasieran jaiotzaren tokiko edo Zuzenbide erkideko auzotartasuna izan du seme-alabak (egun edo hilabete batzuen zehar), ondoren gurasoek aukeratu duten auzotartasuna izango

2.1.3. Auzotartasun zibilaren titularrak duen aukera

Kode zibilaren 14.3.IV artikuluak xedatzen duenez,

> *Kode zibilaren 14.3.IV. artikulua*
> «Edozein modutan ere, hamalau urte betetzen dituenetik emantzipazioaren ondorengo urtea bete arte, seme-alabak aukera dezake, bai jaiotzaren tokiari dagokion auzotartasun zibila, bai bere gurasoetako edozeinen azkenengo auzotartasuna. Emantzipaturik ez badago, legezko ordezkariaren laguntza behar izango du auzotartasuna aukeratzeko».

Seme-alabak, beraz, hurrengo auzotartasun zibilen artean aukera ditzake: jaiotzaren tokiko auzotartasuna edo bere gurasoetako edozeinen azkenengo auzotartasuna. Bigarren aukera horren bitartez, familiaren batasuna bultzatu nahi da —batasun hori errazagoa izango litzateke, behintzat—, nahiz eta legegileak familiaren batasun printzipioa albo batera utzi[122].

Aukera egikaritzeko epea hamalau urterekin hasi eta emantzipaziotik urtebetera bukatzen da, hau da, hemeretzi urtera artekoa izan daiteke, baina hamabost urtera muga daiteke ere (hamalau urte baino gazteago seme-alaba ezkontza bidez emantzipatuz gero). Emantzipatuak aukera hori egikari dezake urtebetean bere kabuz.

---

du. Kode zibilaren 14.3.II artikuluaren mugen barruan. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, I.234. or.

CELAYAk zorrotz kritikatzen duenez, hobe da gurasoak biberoiak eta haur-ohialak albo batera uztea, eta horren ordez, garrantzizko beste gauzetan pentsatzen hastea, euron seme-alabaren auzotartasun zibilean, esaterako. CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 88. or.

[122] BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, I.237. or.

CELAYAren ustetan, Bilboko Erregistro Zibil bakarraren arduradun bezala hamar urteetan berak izandako esperientzian oinarrituta, legeak ematen duen aukera hori alferrekoa da. CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 88. or.

2.1.4. Auzotartasun zibila eta ezkontza

Kode zibilaren 14 artikuluaren arabera,

> *Kode zibilaren 14. artikulua*
> «4 Ezkontzak ez du aldarazten auzotartasun zibila Hala ere, legez edo egitatez bananduta ez dagoen edozein ezkontidek beste ezkontidearen auzotartasun zibila eskura dezake edozein momentutan»

1990 urteko aldarazpena baino lehen, emazteak legearen aginduz senarraren auzotartasun zibila eskuratzen zuen ezkontzen zenean Harrezkero, emaztearentzat egoera hori bereizkeria zela uste zuen legegileak[123], eta 14 4 artikulu berriak argi eta garbi ezarri duenez, ezkontzak ez du aldarazten auzotartasun zibila Dena den, ezkontza berean ezkontideek auzotartasun zibil ezberdina izateak ere ondorio nahasgarriak dakartza ez dago familia osoarentzako lege bakarra, ezpada ezkontide bakoitzarentzat lege bana, ezkontzako seme-alaben auzotartasun zibila zehaztea zailagoa da orain, halaber, ezkontzaren ondasun eraentzari aplikatu beharreko legeria zehatea ere nekezagoa da

Hala eta guztiz ere, badirudi lege testu berriak familiaren barruan auzotartasun bakarraren irizpidea bultzatu nahi duela Modu horretara, legez edo egitatez bananduta

---

[123] Naziokotasunaren arauketan gertatu bezala, ezkontideen arteko berdintasun printzipioaren ingurutasunak famili batasunaren printzipioa baztertu uztea dakar, auzotartasun zibilaren esparruan ere, aurrerantzean, beraz, *ius soli* printzipioaren eragina handiagoa izango da, batik bat, gurasoek auzotartasun ezberdina dutenean BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R , *op cit* , I 211, or

CELAYAk gogor kritikatu du urriaren 15eko 11/1990 Legeak ikartutako konponbidea Autore horren aburuz, berdintasun printzipioa urratu barik, legeak ezkontideei auzotartasun berri bat eslelu behar zien ezkondu aurretik zutena aldatuz, auzotartasun berria irizpide objektiboen arabera eslelu behar zen, eta ez sexuaren arabera Modu horretara, familia babesteko helburuekin bat egingo luke legeak ere CELAYAren ustez, legegileak ez du hausnarketa sakonik egin eta ez ditu ezkontideen auzotartasun ezberdinak dakartzan ondorioak ondo neurtu, izan ere, ezkontideen arteko berdintasun juridikoa urratzen da-eta Halaber, azken ondorio hori Konstituzioaren 32 1 artikuluak debekatzen du CELAYA IBARRA, A , *op cit* , 85 or

Ondorio berberera heldu da SERENA VELLOSO, C , *op cit* , 19 or

ez dagoen edozein ezkontidek beste ezkontidearen auzotartasun zibila[124] eskura dezake edozein momentutan[125].

2.1.5. Auzotartasun zibilaren aldaketa, bizilekua dela-eta

Kodearen 14. artikuluak xedatzen duenez,

> *Kode zibilaren 14. artikulua*
> «5. Auzotartasun zibila eskuratzen da
> 1. Etenik gabe bi urtetan bizilekua izatearekin, interesatuak horrela nahi izanez gero.
> 2. Etenik gabe hamar urtetan bizilekua izatearekin, epe horretan kontrako aitorpenik ez bada egiten.
> Bi adierazpenok Erregistro Zibilean agertaraziko dira eta ez dira errepikatu behar»

Etenik gabe hamar urtetan bizilekua izatearekin leku horretako auzotartasun zibila eskuratzen da. Kasu horri dagokionez, Espainiako Auzitegiek behin baino gehiagotan azaldu duten iritziaren arabera, leku horretako auzotartasuna borondatez eskuratzen du auzotarrak, izan ere, auzotarrak ez du horren kontra ezer egiten eta jokabide hori isilpeko borondate adierazpenarekin parekatzen da. Auzitegi Gorenaren hainbat epaik subjektuaren asmoa azalarazten du isilbidezko adierazpen horren bitartez (hamar urteetako isiltasuna), besteak beste, 1929ko martxoaren 13ko epaia[126] eta 1958ko

---

[124] Aukera hori nahi beste aldiz egikari daiteke, ezkontideek ondoz ondo auzotartasun zibil ezberdinak badute une ezberdinetan, edozein arrazoi dela bide. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., «Artículo 14», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2. arg., 1993, 158. or.

[125] Aukera hori alferrekoa da. Legeak aukera ematen duen kasu gehienetan alferrekoa da. Legegileak aukera ematen du bere kontzientzia lasaitzeko, baina herriak ez du halakorik egikaritzen, izan ere, herria ez da juristez bakarrik osatzen, zoritonez. Esperientziak erakutsi duenez, aukera salbuespeneko kasuetan baino ez da erabiltzen. CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 86. or.

[126] 72. zk., *Jurisprudencia civil*, 188 (1929), 353-356. or.

urtarrilaren 21ean emandakoa[127]. Nolanahi den ere, hamaikatxo epaietan ere auzotartasun zibilaren aldaketa onartzen da, hamar urteak igarotakoan, eta epai horietan ez zaio borondateari edo interesatuen asmoari inolako aipamenik egiten, hala nola 1960ko urriaren 11ko epaia, 1985eko abenduaren 20ko epaia eta 1986ko urriaren 6an emandakoa[128].

Interesatuen edozein borondate adierazpenez[129] landara (berariaz zein isilbidezkoa), hamar urteek auzotartasunaren aldaketa eragiten dute, hori da jarrera zuzen bakarra[130]. Salbuespen gisa, subjektuak duen auzotartasun zibilari eusteko zuzeneko asmoarekin interesatuaren adierazpena egiten bada, adierazpenak hamar urteko epeari eragiten dio. Bizilekua hamar urteetan zehar beste auzotartasun zibil bat duen lurralde batean izatea, bada, nahikoa da subjektuak aurretiaz zuen auzotartasun zibila aldatzeko.

Borondate adierazpenak norbere egoitzari dagokion Erregistro Zibilaren arduradunari egin behar zaizkio. Adierazpen horiek burutu behar dira bizileku berrian bi urte igaro direnetik eta hamar urteak igaro baino lehen[131]. Adierazpenok auzotartasun berria eskuratzeko asmoa edo aurreko auzotartasuna ez galtzeko asmoa azaldu behar dute zuzen-zuzenean.

---

[127] RJA, 541. zk., 5. kontutan hartuzkoa.

[128] RJA, 3.083 (2. kontutan hartuzkoa), 6.606 (2. kontutan hartuzkoa) eta 5.327. zk. (4. Zuzenbideko oinarria), hurrenez hurren.

[129] SERENA VELLOSOrentzat, 14.5.II. artikuluak bereizkeriak egiten ditu eta Konstituzioaren aurkakoa da. Konstituzioaren 14. artikuluak nagusiarazitako berdintasun printzipioa urratzen duelako. SERENA VELLOSO, C., *op. cit.*, 26. or.

[130] BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, 159. or.

[131] Bizilekua etenik gabe izan behar da, denboran zehar sakabanatutako egonaldiekin epeak bete daitezen saihesteko. Naziokotasunarekin gertatu bezala (Kodearen 22.3. art.), bizilekua izan den epe hori borondate adierazpena egin aurre-aurrekoa izan behar da. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., «Articulo 14», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2. arg., 1995, 1. lib., 2. bol., 1.242. or.

Bestalde, epeak bereizi behar dira[132]: batetik, auzotartasun zibila borondatez eskuratzeko bi urteko epearen zenbaketa eta, bestetik, auzotartasun zibila *ope legis* eskuratzeko hamar urteko epearen zenbaketa. Lehendabiziko kasuan, epealdi osoa zenbatzen da, bitarte horretan pertsonaren egoera edozein izanik. Bigarren kasuan, aldiz, ez da kontutan hartzen interesatuak jarduteko gaitasuna legez ez duen denbora; modu horretara, auzotartasunaren derrigorrezko aldaketak saihestu nahi dira, bitarte horretan subjektuak ezin baititu borondate adierazpen egokiaren bidez aldaketok eragotzi.

2.1.6. Auzotartasun zibilaren frogabideak

Kode zibilaren 14 artikuluak agintzen duenez,

> *Kode zibilaren 14 artikulua*
> «6. Zalantzarik izanez gero, jaiotzaren tokiari dagokion auzotartasuna nagusituko da».

Doktrinaren autoreek argi adierazi dutenez, auzotartasun zibila frogatzea ez da batere erraza. Erregistro Zibileko arduradunari egindako adierazpena albo batera utzita, auzotartasun zibila eskuratzeko gainerako kasuetan egoera edukitza edo presuntzioen bidez frogatu behar da[133]. Kodearen 14.6 artikuluak ezarritakoak *iuris tantum* erako presuntzioen frogatze balioa besterik ez du, sistemaren itxiera legez[134].

---

[132] BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., «Artículo 14», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2. arg., 1993, 160. or.

[133] Egunerokо aribidean, auzitegiek auzotartasun zibila pertsonaren egoitzakoa dela uste ohi dute, batik bat, horren egoitza auzitegiaren eskumeneko lurraldean kokatuta badago. Badira auzotartasuna frogatzeko beste bide batzuk ere, ulerbidez, nahikoa froga izan daiteke adierazten dugun auzotartasun zibilari dagokion lurraldean jaio izana, ohiko bizilekua ere leku horretan badugu. Udal errolda, tributu

2.1.7. Espainiako naziokotasuna eskuratu duenaren auzotartasun zibila

Kode zibilaren 15 artikuluaren ariora,

> *Kode zibilaren 15. artikulua*
> «1. Atzerritarrak Espainiako naziokotasuna eskuratzen duenean, ondoko auzotartasunen artean aukeratu beharko du, naziokotasuna eskuratu duela inskribatu orduko:
> a) Bizilekuaren tokiari dagokiona.
> b) Jaiotzaren tokiari dagokiona
> c) Edozein guraso edo adopzio hartzaileren azkenengo auzotartasuna
> d) Ezkontidearena.
> Aukera hori egiteko aitorpena aukeratzaileak bere kabuz egin dezake, edo bere legezko ordezkariaren laguntzarekin, edo azken horrek bakarrik, interesatuak naziokotasuna eskuratzeko duen gaitasunaren arabera Naziokotasuna eskuratzeko aitorpena edo eskaera legezko ordezkariak eginez gero, kasu horretan aukeratu behar den auzotartasun zibila zehaztuko du beharrezko baimenak».

Kodearen 15.1 artikulu berriaren aginduz[135], Espainiako naziokotasuna eskuratzean, atzerritarrak aukeratu behar du artikuluan bertan aipatzen diren auzotartasunen artean[136] bizilekuaren tokiari dagokiona, jaiotzaren tokiari dagokiona,

---

egoitza, funtzionarioen destinoa, kargu publiko eta ordezkaritzetan jardun izana eta administrazio erakundeen zuritagiriak ez omen dira berez froga nahikoa, auzotartasun zibilari begira, horretarako, ohiko bizilekuarekin batera eman behar dira. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, 160 or.

[134] Auzotartasun zibil ordeztaile gisa, BERCOVITZek nahiago zukeen azken irizpidetzat Kode zibilaren auzotartasun zibila erabili izana BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, 161 or.

[135] Kongresuak onetsitako testua zentzun onekoa zen, egoitza aipatzen zuelako, hots, ohiko bizilekua. Testu horrek aintzakotzat hartzen zituen Espainian bertokoturik ziren atzerritarrak, Espainiako naziokotasuna eskuratu baino lehen. Testuaren helburua zen atzerritar horiek bizi ziren lekuko auzotartasun zibilaren aldeko aukera egitea. Senatuak, ordea, «ohiko» adjektiboa ezabatu zuen eta ondorioko testua ez da oso egokia geratu. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., «Articulo 15», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2. arg., 1993, 162 or.

[136] Argi denez, aipatutako aukerak bakarrik erabil daitezke, beraz aukera horiek badira. Beste hitzetan esateko, horretarako bizilekua edota jaiotzaren lekua Espainian izan beharko litzateke, ala

edozein guraso edo adopzio-hartzaileren azkenengo auzotartasuna edo ezkontidearen auzotartasuna. Aukera hori egikaritu behar da Espainiako naziokotasunaren eskuraketa Erregistro Zibilean inskribatzean.

Kode zibilaren 15. artikuluari jarraituz,

> *Kode zibilaren 15. artikulua*
> «2. Naziokotasuna herritar-agiriaren bidez eskuratzen badu atzerritarrrak, naziokotasuna emateko errege dekretuak zehazten duen auzotartasun zibila izango du. Auzotartasun hori zehazteko, errege dekretuak kontutan izango du, batetik, atzerritarrak egindako aukera, aurreko atalak xedatutakoaren arabera eta, bestetik, eskaeragileak betetzen dituen gainerako ingurnabarrak».

Kodearen 15.2. artikuluak Espainiako naziokotasuna eskuratzeko eraentza berezia ezarri du, herritar-agiriaren bidez hain zuzen. Naziokotasuna eskuratzeko bide hori zuhurtziarakotasunez ematen da Errege Dekretu bidez (Kodearen 21.1 art.). Errege Dekretuak berak zehaztuko du atzerritarrak eskuratuko duen auzotartasun zibila, Espainiako naziokatasuna eskuratzeaz batera. Kasu horretan, bada, atzerritarrak ez dauka aukeratzerik. Kodearen 15.1 artikuluan gertatu aldera (aukera egikari baitzezakeen atzerritarrak Espainiako naziokotasunaren eskuraketa Erregistro Zibilean inskribatzean)

Kodearen 15. artikulua bukatzeko,

> *Kode zibilaren 15. artikulua*
> «3. Espainiako naziokotasuna berreskuratzeak berez dakar interesatuak naziokotasuna galtzean zuen auzotartasun zibila berreskuratzea.
> 4. Kasuan kasuko lurraldeak legeria berezia edo foru legeria izanez gero eta, era berean, lurralde horretako eskualdeak edo herriak espezialitate zibil berezia edo berezkoa izanez gero, artikulu honetako eta aurreko artikuluko

---

gurasoetariko bat, adopzio-hartzailetariko bat zein ezkontidea espainiarra izan beharko litzateke. BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., *op. cit.*, 162. or.

> xedapenek eraenduko dute espezialitate horrekin norbanakoak duen menpekotasuna».

Kode zibilaren 15.3. artikuluak lehengo 15.2. artikuluaren testu bera dauka (Kodearen 15.4 artikuluak, berriz, lehengo 15.3. artikuluaren testua jaso du) Artikuluaren arabera, Espainiako naziokotasuna berreskuratzen dutenei naziokotasuna galtzean zuten auzotartasun zibila eratxikitzen zaie.

Legeria zibil batzuek Kode zibilaren 15. artikuluak ezarritakoaren inguruko xedapenak arautu dituzte; xedapenok bigarren mailako zeregina eduki arren, Kodeak ezarritako sistemarekin nahasmenduak ekar ditzakete Horrela gertatzen da Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Legearen kasuan[137], beraren 16 2 artikuluaren ariora.

> *EHFZZLren 16 2 artikulua*
> «Atzerritarrek bizkaitar forudunen herritasuna izango dute Espainiartasuna hartzerakoan lurralde forudunean administrazio-herritasuna badute, espainiartzeko espedientean aurkako aukerarik adierazi ezean».

---

[137] CELAYAren ustez, Kode zibilak onetsitako araueta nagusi izan behar da. EHFZZLren 16 2 artikuluak jasotako arauaren gainean CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI lib., 107 or.

TAPIA PARREÑOren esanetan, alabaina, erkidegoetako legegileak errepika dezake Estatuko legeetan jasotakoa, lege gatazken esparruan. Hori dela-eta, EHFZZLren 16 2 artikulua baliozkoa eta Konstituzioaren baterakoa da. Kode zibilaren 15. artikuluaren osagarritzat jo daitekeelako TAPIA PARREÑO, J.J., «Ámbito de aplicación territorial y personal del Derecho Civil Vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 101. or.

2.1.8. Lege zibilen arteko gatazkak

Espainiako Konstituzioaren 149.1.8. artikuluaren ariora, Estatuari dagokio esklusibotasunez [138] lege gatazkak konpontzeko arauak sortzeko eskumena; arau horien artean kokatu behar ditugu Erregio arteko zuzenbide pribatuko arauak. Horren arabera, Espainiako antolamendu juridikoan barruko lege gatazkak konpontzeko arauketa bakarra eta baterakoiaren aldeko posturea egin da Beste hitzez esateko, Espainiako sistema zibila edukiaren aldetik anitza da, baina gatazkaren aldetik baterakoia. Konstituzio Auzitegiak berak azaldu du iritzi hori 1993ko uztailaren 8an emandako epaian[139] «*Erregioen arteko zuzenbideari dagokionez, Espainiako Konstituzioak Estatu mailako sistema baterakoiaren alde egin zuen aukera, zalantzarik gabe. Modu horretara, Cortes Nagusiei dagokie gatazka arauak ezartzea, erregioen arteko trafikoaren arazoak konpondu ahal izateko*», eta urte bereko maiatzaren 6ko epaian gehitzen duenez[140] «*eta* [Konstituzioak], *neurri berean, zeregin horretatik baztertu zituen autonomia erkidegoak, lege gatazkak konpontzeko eraentza bereziak ezar ditzaketeanean*»

Dena den, Estatuko legegileak ezin du askatasun osoarekin jardun zeregin horretan, aipatu dudan azken epaiak azaltzen duenez, legegileak muga bi ditu, modu egokian uztartu eta baloratu beharreko mugak: alde batetik, Espainian diren Zuzenbide zibil ezberdinen arteko berdintasun printzipioa errespetatu behar du Hori dela eta, lotura gune neutro eta objektiboak ezarri behar ditu, zuzenbide zibil guztiek aplikazio esparru berbera izan dezaten bermatzeko Beste alde batetik, erregioen arteko trafikoa

---

[138] SERRANO GARCIA, J.A., *op. cit.*, 767. or.

[139] Uztailaren 8ko 226/1993 KAE, 4 Zuzenbideko oinarria.

[140] Maiatzaren 6ko 156/1993 KAE, 3. Zuzenbideko oinarria.

arautzean ziurtasun eta segurtasun printzipioak errespetatu behar ditu; horren arabera, lotura gune neutroen teknika agortutakoan, legegileak zuzenean zehaztuko du gatazka kasuari aplikatu beharreko Zuzenbidea. Konstituzio auzitegiak[141] garrantzi gehiago eman zion azken muga horri eta, modu horretara, lehenengo muga argi eta garbi urratzen duten Kode zibilaren 16 artikuluko 3 lerroaldeak eta 14 artikuluko 3 lerroaldeak ezarritako konponbide eztabaidatsuak Konstituzioarekin bat zetozela adierazi zuen Epai horren zioak bigarren muga horretan oinarritu zituen auzitegiak

Erregioen arteko zuzenbide pribatuaren oinarrizko araua Kode zibilaren 16 artikuluak ezarritakoa da

> *Kode zibilaren 16. artikulua*
> «1. Nazioko lurraldean legeria zibil desberdinak izateagatik lege gatazkarik izango balitz, IV. kapituluaren arauekin bat etorriz konponduko lirateke lege gatazka horiek, ondoko ñabardurekin
> 1 Auzotartasun zibilak zehaztuko du lege pertsonala
> 2 Ezin izango da aplikatu kalifikazio, aipamen eta ordena publikoaren inguruan 12. art.ko 1, 2 eta 3. atalek xedatutakoa»

Kodearen 16 artikuluak, bada, espazioan gertatzen diren lege gatazkak arautzen ditu, Espainiako lurraldean diren eraentza juridiko zibilen arauen artean sorturiko gatazkak, Kode zibila barne Arau orokor gisa, esan daiteke gatazken konponbidean Nazioarteko zuzenbide pribatuaren erregelak aplikatzen direla, berezitasun batzuekin naziokotasunaren ordez auzotartasun zibila erabiltzen da eta ezin dira aplikatu ordena publikoari, igorpenei edota kalifikazioari buruzko xedapenak

Espainian inguruabar pertsonala erabili izan da, aldi berean diren zuzenbide zibilak eta norbanakoa lotzeko; inguruabar hori auzotartasun zibila izan ohi da eta lotura juridikoa adierazten du Kode zibilarekiko lotura «erkide» izeneko auzotartasun zibilak

[141] Uztailaren 8ko 226/1993 KAE, 4. eta 5. Zuzenbideko oinarria

zehaztuko du eta Zuzenbide zibil bereziarekiko edo Foru zuzenbide zibilarekiko lotura zehaztuko du zuzenbide horiek direneko lurraldeari dagokion auzotartasunak. Azalpen horrekin koherentea izateko, auzotartasun zibila da erabili behar dugun irizpidea, barne gatazken esparruan aplikatu beharreko antolamendua zehazteko, estatutu pertsonalari dagokionez eta, oro har, lege pertsonalari loturiko autu guztiei dagokienez. Modu horretara, Nazioarteko zuzenbide pribatuko arauak barne mugetara behar bezala egokitzean, auzotartasun zibilak naziokotasunaren irizpidea ordezten du. Naziokotasuna nazioarteko trafikoaren harremanetan lege pertsonala zehazteko lotura gunea da, baina, argi ikus daitekeenez, ezin da Estatu barruan irizpide gisa aplikatu[142].

Ordena publiko eta igorpenen autuarekin gertatu aldera, kalifikazioen arazoa Erregioen arteko zuzenbide pribatuan ere azal daiteke[143]. Edozein modutan, arazo horri ezin zaio aplikatu Nazioarteko zuzenbidearentzat pentsatutako irtenbidea, Kodearen 12.1 artikuluak jasotakoa, alegia: Espainiako legea, *lex fori* gisa. Erregioen arteko zuzenbidean kalifikazio gatazkak *lex causae*ren arabera konpondu behar dira, hau da, autuaren edukia erabakitzen duen Estatuko edo autonomia erkidegoko Zuzenbide zibilaren arabera[144]. Espainiaren kasuan, Erregioen arteko zuzenbidean kalifikazio arazoak, besteak beste, hurrengo erakundeei begira izan daitezke: ondasun higikor eta higiezinak, dohaintzak, ezkontzaren erkidego luzatua, alargunaren gozamenak,

---

[142] ZABALO ESCUDERO, M.E., «Artículo 16, apartado 1», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2. arg., 1995, 1. lib., 2. bol., 1.271. or.

[143] BORRAS RODRIGUEZ, A., *Calificación, reenvío y orden público en Derecho interregional*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad Autónoma de Barcelona, Bartzelona, 1984, 34 or.; BOLZA VIDAL, N., *Problemas de adaptación en el Derecho internacional privado e interregional*, Tecnos, Madril, 1977, 131-132. or.; CASANOVAS Y LA ROSA, O., «Artículo 16, 1.º del Código civil», *Comentarios a las reformas del Código civil*, Tecnos, Madril, 1977, 1. lib., 741-742 or.; ARECHEDERRA ARANZADI, L., «Artículo 16», *Comentario a las reformas del Código civil* (R. BERCOVITZ koord.), Tecnos, Madril, 1993, 529. or.; CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 104. or.

[144] DELGADO ECHEVARRÍA, J., «Artículo 16», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2. arg., 1993, 169. or.; ZABALO ESCUDERO, M.E., *op. cit.*, 1.275. or.

ermandadeko testamentuak edo komisario bidezkoak, ezkontidearen laurdena, kontratuzko oinordetza, kaltearen ziozko hutsalketa, atzera-eskuratze gentilizioa

Bestalde, IV. kapituluko xedapen guztiak ez dira barne gatazkei aplikatzeko modukoak, ulerbidez, xedapenak Estatuaren eskumeneko arloei buruzko arauak direnean, ondorioz, ezin dira alor horietan barne gatazkarik sortu[145]. Horiek horrela, Kodearen 16. artikuluak Nazioarteko zuzenbide pribatuaren arauei egindako igorpena ez da erabatekoa, ezpada igorpen mugatua dela ulertu behar da, barne gatazkei konponbidea emateko eragingarria den heinean.

Nazioarteko zuzenbide pribatuaren arauak aplikatzearen ondorioz eta Foru zuzenbide zibilari dagokionez[146], Kode zibilaren 9.1 artikuluaren ariora heriotzaren ziozko oinordetza kausatzailearen lege pertsonalaren arabera eraentzen dela esan daiteke, eta lege pertsonal hori zein den auzotartasun zibilak zehazten duela Kodearen 9.8 artikuluaren aginduz, heriotzaren ziozko oinordetza kausatzailearen nazioko

---

[145] Esate baterako, barne gatazken konponbideari dagokionez, ezin da Kodearen 10.4 artikulua erabili, artikulu horrek jabetza intelektual eta jabetza industrialaren gainean diharduen eta esparru horiek arautzeko eskumena Estatuari dagokio modu esklusiboan. Konstituzioaren 149.1.8 artikuluaren ariora. Beste arau batzuek berez baztertzen dira barne gatazken esparrutik, kanporako dimentsiorako bakarrik aplika daitezkeelako, hala nola, Kodearen 9. artikuluko 9. eta 10. idazatiak, edota 12.6 artikulua, atzerriko zuzenbidearen aplikazioari buruz ari denean. ZABALO ESCUDERO, M.E., *op. cit.*, I, 270. or.

[146] EHFZZLren 16.1. art.: «Berariazko araurik ez balego, Bizkaia barruan legebide desberdinak batera egoteak biztu ditzan lege-gatazkak arau orokorrak erabilita ebatziko lirateke, erakunde bakoitzaren izaeraren arabera»

Euskal legegileak, 1992. urtean, manu hori arautzean, bi helburu bilatu ditu batetik, tradizio historikoari eutsi nahi izan dio, estatutu pertsonala eta estatutu errealaren uztartuz, eta, bestetik, lurraldetasun printzipioaren aplikazio zorrotza saihestu nahi izan du (horrelakoa atera bailitzekeen Kode zibilaren 10. artikulua eta EHFZZLren 17. artikulua batera interpretatuz, lehenengora Legearen 16. artikuluak igortzen gaitu eta bigarrenaren arabera, «onibarren jabetza tronkalekoa da»). URRUTIA BADIOLA azpimarratu duenez, Bizkaian pertsonalitatea eta lurraldetasuna lotu beharra dago, bizkaitarraren *status* pertsonala zedarritu behar da, era berean bizkaitarraren jardueraren ondorioak antzat hartu behar dira. Lur Lauan izan ditzakeen ondasun tronkalei begira, nahiz eta bizkaitar fonigabea izan. URRUTIA BADIOLA, A., «Ambito territorial y personal de aplicacion del Fuero Civil de Bizkaia. La troncalidad y sus efectos en las enajenaciones inter vivos de los bienes troncales. la saca foral», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea 1994, 44. or.

legearen arabera arautzen da; kausatzailea hiltzean horri zegokion legea aplikatzen da, oinordetzako ondasunen izaera edota horien kokapenaren gorabehera. Dena den, Kodearen 9.8. artikuluari jarraiki, oinordetzako legearen araberako seniparteak errespetatuz gero, hildakoaren aurreko legearekin batera egiletsitako testamentuak eta oinordetza itunak baliozkoak dira. Artikuluaren azken lerroaldean ezartzen duenez, legearen aginduz bizirik dirauen ezkontideari dagozkion eskubideak eta ezkontzaren ondorioak arautzen dituen legea berbera izango da[147], beti ere, ondorengoen seniparteak errespetatuta. Esangura horretan, ezkontzaren ondorioak ezkontideen lege pertsonal erkidearen arabera arautzen dira, baldin eta bien auzotartasun zibila berbera bada (Kode zibilaren 9.2. art.); aitzitik, ezkontide biek ez badute auzotartasun zibil bera, artikuluak irizpide batzuk ezarri eta hierarkiaren ikusmiratik antolatu ditu, ezkontzaren ondorioei aplikatu beharreko legea zehazteko. Artikulu horrek ezarritako irizpideekin ezin bada lege aplikagarria zehaztu, Kode zibilean jasotako eraentza aplikatu behar da[148]

2.2. LOTURA GUNE FISKALAK

Zenbaitetan, leku bateko auzotartasun zibila eta leku horretako legeria fiskala ezin zaizkio pertsona berari aplikatu aldi berean; izan ere, bata zein bestea erabiltzeko lotura gunea ezberdina izan daiteke.

---

[147] Hortaz, ezkontzako uneau alargunaren senipartea arautuko duen legea zehazten da SERENA VELLOSO, C., *op. cit.*, 25 or.

[148] Kode zibilaren 16.3. artikuluaren ariora, Kataluniako auzotarra eta Mallorcakoa Parisen ezkondu eta ez badute ezkondu osteko egoitza erkiderik jarri edota egoitza hori atzerrian jarri badute, orduan ezkontza horretako ondasun eraentza Kode zibilak araututako ondasunen banantze eraentza da. SERENA VELLOSO, C., *op. cit.*, 24 or.

Lotura gune fiskalen arauketari begiratuz gero, Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomi Itunak jaso ditu gune horien oinarrizko arauak. Ekonomi Ituna, hortaz, Euskal Autonomia Erkidegoaren finantza sistema berezkoa antolatzeko ardatz nagusia da Egungo egunean indarrean dagoen Ekonomi Ituna 1981. urtean onetsi zen, maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen bitartez[149]; dena den, artikulu bakarreko lege horrek 1980ko abenduaren 29an hartutako akordioa jaso zuen, alegia, Negoziazio Batzorde Mistoaren akordioa Indarraldian zehar, Ekonomi Itunak behin eta berriro malgutasun handia erakutsi du, aldaketa eta berrikuntzei egokitzeko; modu horretara, azken hamazazpi urteetan Itunaren bost egokitzapen burutu dira Horietarik lehena Balio Erantsiaren gaineko Zerga indarrean sartu zenean gauzatu zen (abenduaren 27ko 49/1985 Legea[150]); bigarren egokitzapena, berriz, toki erakundeen finantza sistema eraldatu zenean (ekainaren 8ko 2/1990 Legea[151]) gauzatu zen; urte berean egin zen hirugarrena ere, Sozietateen gaineko Zergaren eraginez, Itunaren xedapen iragankorretatik bigarrenak zioena betez (abenduaren 26ko 27/1990 Legea[152]); laugarren aldaketa Balio Erantsiaren gaineko Zergaren Lege berriari eta Zerga Bereziei buruzko Legeari egokitzeko (abenduaren 13ko 11/1993 Legeari[153]) egin zen, bosgarren egokitzapena gauzatu da —oraingoz azkena— Aseguru Sarien gaineko Zerga ezartzeko, Zerga Bereziak ituntzeko eta zuzeneko zergetan Aldundien eskumen edo ahalmen arau-emaileak zabaltzeko (abuztuaren 4ko 38/1997 Legea[154])

---

[149] EAO, 127. zk., maiatzaren 28koa.

[150] EAO, 312. zk., abenduaren 30ekoa

[151] EAO, 140. zk., ekainaren 12koa

[152] EAO, 310. zk., abenduaren 27koa.

[153] EAO, 298. zk., abenduaren 14koa

[154] EAO, 186. zk., abuztuaren 5ekoa.

Ekonomi Itunak printzipio orokorrak eta harmonizazio printzipioak jaso ditu. Lurralde Historiko bakoitzak ezar dezakeen tributu sistemari begira. Honakoak dira printzipio horiek: solidaritate printzipioari begirunea erakustea; Estatuko tributuen antolaketa orokorra kontutan hartzea; harmonizazio fiskalari buruz emandako arauak errespetatzea (hala Itunak berak ezarritako arauak, nola Eusko Legebiltzarrak helburu horrekin emandakoak); eta, azkenez, Espainiak sinatu dituen nazioarteko itun edo hitzarmenak betetzea.

Ekonomi Itunaren edukia aztertuz gero, lege horrek bi zati nagusi ditu, argi eta garbi: alde batetik, tributu harremanei buruzko zatia izango litzateke[155]; eta, beste alde batetik, kupoari dagokion zatia legoke. Lehenengoari ekinez, tributuei buruzko kapituluan, tributu harremanen oinarrizko ezaugarriak jaso dira; ezaugarri horiek berenberegi arautu ditu Itunak, dela ikuspegi orokorretik, dela tributu mota eta zerga mota bakoitzetik abiatuta. Kapitulu horrek tributu izaera dauka ageri-agerian, bertan arautu dira tributuen araugintza harmonizatzeko bideak eta zerga bakoitzaren lotura guneak. Bide horretatik, Estatuko Ogasunaren eskumenak eta Foru Ogasunen eskumenak bereizi daitezke, zerga bakoitzaren araugintza eta kudeaketa nori dagokion ezarriz. Azken autu hori da, hain zuzen ere, tesi honen helbururik interesgarriena.

Ekonomi Itunaren bigarren kapituluak, esan bezala, kupoaren arloa arautzen du. Kupoaren bidez zehaztu behar da Euskal Autonomia Erkidegoaren parte-hartzea Estatuaren zama orokorrei aurre egitean; parte-hartze hori erkidegoak eskuratu ez dituen eskumenei buruzkoa da. Azken finean, finantza fluxua eratu behar da Estatuaren mesedetan eta, horren eretzean, urtero ordaindu beharreko zenbatekoa kalkulatzen da, Estatuari ordaindu beharreko zenbateko horri Kupo deritzo.

---

[155] Ekonomi Ituna deserdimpen fiskalaren ziozko sistema berezia da; hori dela-eta, itun fiskalaren izena askoz egokiagoa izango litzateke. ZURITA LAGUNA, A., «Notas al Concierto Económico», *Revista de Estudios Políticos*, 46/47 (1985), 637. or.

Foru zuzenbide zibileko erakundeak uki eta horiek arautzen dituzten zergei dagokienez, bi lotura gune nagusi erabiltzen dira eskualdatzen diren *ondasun higiezinen kokalekua* eta *subjektu pasiboaren ohiko egoiliartasuna*.

Ohiko egoiliartasuna arazo ugari ekarri dituen erakundea da Ohiko egoiliartasun hori eskumenak egozteko edo eratxikitzeko irizpide da egun; lehenagoko Ekonomi Itun eta Hitzarmenetan, ordea, ez da erabili izan irizpide hori bakarrik Arean bere, Euskal Ekonomi Itunaren kasuan 1981 urtera arte[156] eta Nafarroako Ekonomi Hitzarmenaren kasuan 1990 urtera arte, ohiko egoiliartasunaren irizpidea erabili izan da auzotartasun zibilaren irizpidearekin batera PFEZren kasuan[157]; gainerako kasuetan, auzotartasun zibilaren irizpidea[158] erabili zen huts-hutsik[159].

---

[156] Ordura arte Arabako Itunak jasotako irizpidea aldatu zuen Euskal Autonomia Erkidegoko 1981eko Ekonomi Itunak Arabako Itunaren arabera, zergak eta tributuak Foru Ogasunari ordaindu behar izateko betekizun bakarra behar zen, alegia, Arabako auzotartasun zibila izatea Arabako Ekonomi Ituna (7 Ituna) onetsi zuen azaroaren 26ko 2 948/1976 Errege Dekretuak horrela ezarri zuen Modu horretara, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga Orokorraren kasuan (Itunaren 10 art), Aldundiari zegokion zerga hori eta Aldundiak biltzen zuen, subjektu pasiboak Arabako auzotartasun zibila bazuen, Kode zibilaren 14 artikuluaren arabera, eta Arabako egoiliarra bazen urteko sei hilabeteetan zehar, etenik gabe, edo urteko zortzi hilabeteetan zehar, egoiliartasuna etenez gero Halaber, Oinordetzen gaineko Zerga Orokorrari zegokionez (Itunaren 12 art), Arabako Foru Aldundiaren eskumenekoak ziren zergaren arauketa eta bilketa honako baldintzak betez gero ondasun higiezinen oinordetzan, ondasunok Arabako probintzian kokatuta bazeuden eta ondasun higikorren oinordetzan, ondasunok edonon kokatuta egonik ere, jaraunspenaren kausatzaileari foru eraentza aplikatzeko modukoa bazitzaion, Kode zibilaren 14 artikuluak ezarritako erregelen arabera, zergaren ondoreetarako, 14 artikuluko erregelak hedatzen ziren Arabako lurralde osora (JOVER LAGUARDIA, P , «Notas en torno al Impuesto General sobre las Sucesiones en Álava», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib , 479 or) Azkenik, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga Orokorrari helduta (Itunaren 13 art.), Arabako Foru Aldundiari zegozkion zergaren arauketa eta bilketa, egintza eta kontratuak Araban kokatutako ondasun higiezinen gainean eratzen bazuren Halaber, Aldundiari zegokion zergaren exakzioa ondasun higikorren gaineko egintza eta kontratuetan ondasunok edonon kokatuak izanik ere, baldin eta tributu betebeharraren subjektu pasiboari foru eraentza aplikatzeko modukoa bazitzaion, Kode zibilaren 14 artikuluak ezarritako erregelen arabera

[157] Nafarroaren 1969ko Ekonomi Hitzarmenaren 6.2. artikulua (uztailaren 24ko 16/1969 Dekretu Legea)

[158] Auzotartasun zibilaren betekizunak gehi ohiko egoiliartasunaren betekizunak Nafarroako Tributu zuzenbideko arauen lurralde esparrua murrizten dute [..] Bi betekizun horiek ez lirateke inoiz aldi berean eskatu beharko. Logikaren ildotik, tributuen gaineko eskumena ohiko egoiliartasunaren arabera banatu beharko litzateke; irizpide horren arabera ere, elkarrekikotasun printzipioaren aplikazio

Ohiko egoiliartasunaren alorrean, erakunde hori egitatezkoa ala Zuzenbidezkoa den eztabaidatu izan da. Batzuen aburuz, ohiko egoiliartasuna egitatezko kontzeptua da egoitzaren kontzeptuarekin gertatu aldera, egoiliartasunaren kontzeptuan *factum*a da nagusi —benetako bizilekua—, *animus*aren gain[160]. Egungo autore gehienen ustetan, ostera, osagai subjektiboak ez du eratzen ohiko egoiliartasunaren kontzeptua[161], horrenbestez, arrazoi hori (egitatea asmoa baino gehiago izatea) ez da nahikoa ohiko egoiliartasuna egitatezko kontzeptua dela adierazteko. Hariari segiz, osagai subjektiboa, berez, ez da benetako bizilekuaren egitatea baino juridikoagoa, bestela esanik, ohiko egoiliartasunak kalifikazio juridikoa behar du, kalifikazio horrek Zuzenbidearekin lotzeko gunea ahalik eta zehatzen, ahalik eta ziurren bilatzen duelako, lotura gune den aldetik.

Bestalde ere, egoiliartasuna eta egoitza fiskala bereizi behar dira. Erakunde bi horiei lehenengoz hurbiltzean, badirudi egoitza fiskalaren eta egoiliartasunaren kontzeptuak arras bereizita daudela[162]. Egoiliartasuna lotura gunea da, eta gune horrek pertsona fisiko zein juridikoei aplikatu beharreko tributu legeak zehazteko balio du. Irizpide horren arabera ere, zergaren menpekoek ordaintzeko dituzten moduak zehazten dira.

---

egokia ziurta daiteke. DEL BURGO TABOADA, J. J., «La autonomía fiscal de Navarra», *IIPE*, 92 (1985), 217. or.

Esangura horretan ere: RIBAS ALGUERO, J., *op. cit.*, 283–284. or.

[159] Nafarroaren 1969ko Ekonomi Hitzarmenaren 9.1. artikulua; horretan, Omordetzen gaineko Zerga Orokorraren lotura guneak arautzen ziren.

[160] MASMEJAN, D., *La localisation des personnes physiques en droit international privé*, Librairie Droz, Genève, 1994, 91. or.

[161] MASMEJAN, D., *op. cit.*, 98. or.

[162] NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madril, 1994, 14. or.; ALONSO FERNANDEZ, F., «El domicilio fiscal», *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, IEF, Madril, 1991, 744. or.; ACOSTA ESPAÑA, R., «El domicilio fiscal», *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madril, 1982, I. lib., 387. or.

Espainiako antolamenduan izaera pertsonala duten zergen kasuan. Egoitza fiskalak, ordea, tributu betebeharpekoen eta tributu administrazioen arteko harremanak burutzeko lekua zehazten du, tributuen aplikazioari begira; egoitza hori izan behar da tributu legeak bere ondorioak sortzen duen espazio fisikoan. Beste hitzez esateko, egoiliartasunak Tributu zuzenbide materialaren esparruan edota arauen aplikazioaren esparruan izango lituzke ondorioak; egoitza fiskalak, aldiz, Tributu zuzenbide formalaren esparruan sortuko luke bere eragina[163]

Labur bilduz, egoiliartasunaren kontzeptua egoitzarena baino zabalagoa dela esan daiteke, erakunde horrek bete behar duen eginkizun juridikoa aintzat hartuta. Alde batetik, ohiko egoiliartasuna lotura gunea da, tributu arauak aplikatzeko, beste alde batetik, tributuak ordaintzeko moduen artean bereizketa egiteko irizpidea da. Horiaz, egoiliartasunak Estatuarekiko lotura juridikoa[164] dakar, zergadunari tributuen esparruan estatutu pertsonala emanez. Halaber, zerga pertsonalei gagokiela, egoiliartasunak subjektu pasiboa bereizten du[165], zergok ordaintzeko moduen artean subjektu horri dagokiona zehaztuz

---

[163] BAENA AGUILARrek ideia berari eutsi dio. Horrela, egoiliartasuna zerga pertsonalizatzeko irizpidea da, baita betebehar sustantiboak banatzeko ezinbesteko ezaugarria ere, egoitza fiskala, ordea, betebeharpekoarentzat tributu prozeduraren egoitza da, hots, horren eginbehar formalen gunetzat jo daitekeena.

Egoitza eta egoiliartasun terminoen artean adiera-aniztasuna azaltzeko —Espainiako Tributu zuzenbideari dagokionez behintzat—, esan daiteke egoiliartasun eta egoitzaren artean menpekotasun logiko-funtzionala dagoela: lehenengoak tributu baten menpekotasuna argitzen du eta bigarrenak, berriz, lurralde organo jakin baten eskumena zehazten du, behin lehenengo arazoa konpondu eta gero. Esparru logiko-faktikoari dagokionez, egoitza kontzeptu eratorria edo bigarren mailakoa izan ohi da egoiliartasunari begira: lehenengo lurralde bateko egoiliarra izan behar da, ondoren lurralde horren barruan egoitza izateko. BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi, Iruñea 1995, 40–41. or.

[164] NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, 33. or.

[165] NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, 189. or.

Esangura horretan, Tributuen Lege Orokorraren 21. artikuluak xedatzen duenez.

> *Tributuen Lege Orokorraren 21. artikulua*
> «Kasu bakoitzean legeak xedatutakoa salbu, tributuak hurrengo printzipioak kontutan hartuz aplikatuko dira:
> a) Berezko pertsonen benetako egoiliartasuna, karga izaera pertsonalekoa denean; eta
> b) Lurraldetasuna, gainerako tributuetan; bereziki, tributuon objektua ekoizpena, ustiapen ekonomikoa edo ondasunen trafikoa denean»

Tributu Lege Orokorraren 21. artikuluaren ariora, egoiliartasuna da Estatuaren ahalmen fiskala mugatzen duen irizpidea, tributu sistemari orokorrean begiratuta, horrez gain, zerga pertsonalen kasuan, egoiliartasunak zerga horien menpekoek erabiltzen duten ordaintze modua edota zerga egitatearen lurralde esparrua zehazteko irizpidea ematen digu. DE JUAN PEÑALOSAK[166] ezin hobeto erakutsi duenez, egoiliartasuna ez da lekuaren araberako inguruabarra: egoiliarra zara, ezin duzu egoiliartasuna eduki. Zerga-karga zehazteko irizpide bezala, ohiko egoiliartasuna erabiltzeak nahitaezko ondorioak dakartza[167] (mundu osoko errenta kargatzea, zerga-karga pertsonaren inguruabarren arabera jartzea, nazioarteko ezarpen bikoitza, etab.)

Bide bertsutik, Ekonomi Itunaren 36. artikuluak arautzen du ohiko egoiliartasunaren kontzeptua. Manu horretan, ohiko egoiliartasuna definitzen da benetan latzak diren irizpide edo ikurren bidez, bai eta presuntzio batzuen bidez ere. Horrek argi erakusten digunez, legegileak xehetasun handiz[168] definitu nahi izan du egoiliartasuna, gerta

---

[166] DE JUAN PEÑALOSA, J.L., «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *CT*, 50 (1984), 165. or.

[167] Ondorioak honakoak dira:
a) Egoiliarraren errenta guzti-guztiak karga daitezke, errentok non lortu diren kontutan hartu gabe.
b) Tributua egoiliarrari begira bakarrik pertsonaliza daiteke, horren ekonomi ahalbidera egokituz, bai eta horren gainerako inguruabarrei ere (hala nola, familia, osasun, inbertsio edota gastuei).
c) Nazioarteko ezarpen bikoitza saihestu behar du Estatu horrek, hots, zergadun egoiliarrarenak.
DE JUAN PEÑALOSA, J.L., *op. cit.*, 168–169. or.

[168] RODRIGUEZ-BEREIJO LEON, M.–ZABIA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *CT*, 82–83 (1997), 246. or.

zitezkeen inguruabar guztiak egoiliartasunaren kontzeptura bilduz Ahalegin horretan, lotura gune hori ekonomiaren errealitate berrira egokitu nahi izan da, hots, profesionalen eta langileen mugikortasun ugariak sortarazitako errealitatera, eta modu horretara, definizioan izan zitezkeen hutsuneak saihestu nahi izan da, neurri handi batean Ikus dezagun, bada, manuaren edukia:

> *Ekonomi Itunaren 36. artikulua.—Ohiko egoiliartasuna eta egoitza fiskala*
>
> «1. Ekonomi Itun honetan xedatutakoaren ondoreetarako, pertsona fisiko egoiliarrek euren ohiko egoiliartasuna Euskal Autonomia erkidegoan dutela uste da, hurrengo erregelak ondoz ondo aplikatuz, kasuak kasu
>
> Lehenengoa. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kasuan, lurralde horretan zergaldiaren egun gehienak egin baditu. Omordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kasuan, urte bakoitzeko egun gehienak egin baditu; eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kasuan, sortzapen egunaren aurreko urtearen egun gehienak egin baditu.
>
> Egonaldi hori zenbatzean, aldi baterako absentziak ere zenbatu behar dira.
>
> Kontrako frogarik izan ezean, pertsona fisikoa euskal lurraldeko egoiliarra dela ulertuko da, baldin eta bere ohiko etxebizitza bertan kokatuta badago
>
> Bigarrena. Lurralde horretan interes gune nagusia badute pertsona horiek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarriko zatirik handiena non lortu eta lurralde hori hartzen da interes gune nagusitzat; ondore horietarako, ez dira amtzat hartu behar ondasun higikorren kapitaletik eratorritako errenta eta ondare gehikuntzak, ezta gardentasun fiskaleko eraentzaren arabera egotzitako zerga-oinarriak ere, profesionarien gardentasun fiskalaren eraentzakoak izan ezik
>
> Hirugarrena. Lurralde hori izan bada zergadunak aitortu duen azken egoiliartasunekoa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpenari begira
>
> 2. Nahiz eta Espainian egutegiko urtean zehar 183 egun baino gutxiago egin, lurralde horretan egoihar diren pertsona fisikoak Euskal Autonomia Erkidegoaren lurraldean egoiliarrak direla uste da, horretarako, pertsona horien enpresa zein lanbide jardueren edo ekonomi interesen gune nagusia lurralde horretan kokatuko egon behar da
>
> 3. Legez bananduta ez dagoen pertsona baten ezkontidea eta bere menpean bizi diren seme-alaba adingabekoak Euskal Autonomia Erkidegoan ohiko egoiliartasuna izateagatik, pertsona fisiko hori ere Espainiako lurraldean egoiliar dela uste bada, euskal lurraldean ohiko egoiliartasuna duela ulertzen da [...]

6.b) Egoiliartasunaren aldaketak ez du eraginik izango, benetako tributazioa gutxitzeko helburu nagusiarekin burutzen bada.

Egoiliartasun berria gutxienez hiru urtetan[169] eta etenik gabe luzatu ezean, ulertu behar da aldaketarik ez dela izan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari eta Ondarearen gaineko Zergari begira. Horretarako honako inguruabar guztiak gertatu behar dira: lehendabizi, egoiliartasunaren aldaketa gertatu den urtean edo hurrengo urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarria aldaketaren aurreko urtekoa baino handiagoa izatea, gutxienez, ehuneko berrogeita hamarrean; bigarrenez, egoera hori gertatu den urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ziozko benetako tributazioa txikiagoa izatea aldaketaren aurretik zegokiona baino, aurreko egoiliartasunaren lurraldean aplikatzen den arauketaren arabera; eta, hirugarrenez, hasierako lurraldean berriro izatea ohiko egoiliartasuna».

Tributuen esparruko ohiko egoiliartasuna eta Zuzenbide zibilaren alorrean Kode zibilaren 40. artikuluak araututako ohiko bizilekua bereizi behar dira[170]. Tributuen ondoreetarako, ohikotasuna[171] eskuratzen da lurralde berean egonaldi bat egin denean epe zehatz eta berezi batean. Zuzenbide zibilaren kasuan, aldiz, ohikotasuna ez da neurtzen lurralde berean epe zehatzean egindako egonaldiaren arabera, ezpada hurrengo egonaldiaren arabera, toki batean egindako egonaldiaren arabera, baldin eta modu objektiboan pertsonaren lanbide, kargu, destino, ogibide edo egoera zibilari zuzenean dagozkion eskubide eta betebeharrak egikaritzeko tokia izango balitz.

Ildo horri jarraituz, doktrina zibilistaren autoreen artean, ohikotasunaren inguruko eztabaida piztu da, pertsona fisikoaren egoitza zehaztean. Ohikotasuna ulertzeko modu ezberdinak daude: batzuentzat, ohikotasunak denboran zehar luzatutako egonaldia behar du, beste batzuentzat, ostera, pertsona batek bizilekua duen lekuan irauteko

---

[169] Presuntzio hori *iuris tantum* erakoa da, hots, kontrako froga onar daitekeela; baina froga hori legeak berak ezarri du: egoiliartasun berria hiru urtez luzatzea etengabe, gutxienez. RODRIGUEZ-BERTIJO LEON, M.-ZABIA DE LA MATA, E., *loc. cit.*

[170] RIBAS ALGUERÓ, I., *op. cit.*, 278–279. or.

[171] Pleonasmo hutsa da «ohiko» adjektiboa, egoiliartasun kontzeptuak berak ohikotasuna behar duelako nahitaez. MASMEJAN, D., *op. cit.*, 94. or.

asmoa edo borondatea izango litzateke ohikotasuna[172]; badira tarteko bidea aukeratu dutenak ere, eta horientzat, osagai biak batu behar dira, hots, leku batean irauteko borondatea behar da, baina borondate hori kanporatu edo objektibatu[173] egin behar da CAFFARENA LAPORTAren[174] ustez, doktrinaren autore gehienak ikusmolde objektiboaren alde agertu dira; autore batzuek, ordea, Erromako zuzenbideari jarraituz, osagai bi-bien beharra eskatzen dute: osagai material edo fisikoa (*corpus*), egonaldia, eta osagai izpirituala, helburuzkoa edo *animus manendi*, leku batean irauteko borondatea[175]. BAENA AGUILAR[176] autorearentzat, ezin nahas daitezke ohikotasuna eta pertsonaren asmoak, horren aburuz, ohikotasun esamoldeak adjektiboaren eginkizuna betetzen du, sustantiboa kalifikatuz; bestela esanik, benetako bizilekua ohikoa edota iraunkorra izan daiteke. DE CASTROren[177] ustez, egoitza ez da nahastu behar betierekotasunarekin edo eperik gabeko bizilekuarekin, eperako bizilekua izan arren, egoitza izan daiteke leku horretan. Egoitza eta aldi baterako bizilekua ez dira elkarren aurkako kontzeptuak; haatik, egoitza eta aldian aldiko, inguruabarrengatiko edo igarobideko bizilekua aurkakoak dira. NAVARRO FAURERen[178] esanetan, ohikotasuna jokabide adierazgarrian agertu behar da, ohiko bizilekua dagoelako jokabidean, alegia

---

[172] Ohikotasuna zehazteko, ez da nahikoa subjektuaren borondatea bakarrik. PUIG FERRIOL, L., «Cuestiones en torno al domicilio civil de las personas», *Revista de Derecho Privado*, 62 (1978), 239 or.

[173] Azken finean, borondatea kanporatu egin behar da, objektibizatu, hots, bizimoduaren inguruabarrek erakutsi behar dute borondate hori. DIEZ-PICAZO, L.-GULLON, A., *Sistema de Derecho civil*, Tecnos, Madril, 8. arg., 1992, I. lib., 285. or.

[174] CAFFARENA LAPORTA, J., «Articulo 40», *Comentario del Código civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 1993, I. lib., 252. or.

[175] ÁLVAREZ VIGARAY, R., «El domicilio», *Anuario de Derecho Civil*, 25 (1972), 554. or.

[176] BAENA AGUILAR, A., *op. cit.*, 97-98. or.

[177] DE CASTRO BRAVO, F., *Derecho civil de España*, Civitas, Madril, 1952, II. lib., 1. zatia, 459 or.

[178] NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, 24. or.

Nolanahi den ere, eta Zuzenbide zibilaren esparruan gertatu aldera, tributuen esparruan ohikotasuna ez da eskuratzen bizileku finkoa ezartzen den unean bertan, nahiz eta subjektuak leku berean egonaldi iraunkorra izango duela erakusten duten baldintza objektiboak argiak eta ugariak izan. Pertsona fisikoak kargatzen dituzten zerga pertsonalen kasuan, *quid iuris* hori konpondu ohi da egoiliartasunaren ohikotasuna baldintzatuz, zergaren lurralde esparruan egiten den egonaldiarekin[179]. Modu horretara, zergaldiaren egun gehienak Espainiako lurraldean egiten dituen pertsona egoiliar bihurtzen da ondorio fiskaletarako. Hortaz, ondore horietarako, ez du garrantzirik egunen kopurua nola bete den, jarraian edota etenkako epealdietan. Pertsona fisikoen kasuan, bada, Espainiako legeriak denborari ematen dio garrantzirik nagusiena (sei hilabete), Espainiako egoiliartasuna lortzeko ezaugarri objektibo gisa. Horrez landa, helburuzko osagaia ere badarabil legegileak[180]; arean bere, Espainiako egoiliartasuna galtzeari dagokionez, hurrengo kasuan legegileak ez ditu kontutan hartu absentziak[181] subjektu pasiboak ezin dezakeenean frogatu[182] beste lurralde batean duela

---

[179] ALONSO FERNANDEZ, F., *op. cit.*, 745. or.

[180] DE JUAN PEÑALOSA, J.L., *op. cit.*, 169. or.; GONZALEZ POVEDA,V., *Tributación de no residentes*, La Ley, Madril, 1989, 52. or.

[181] Aurreko legeriaren arabera, hau da, 1992ko urtarrilaren 1en aurretik, absentziak ez ziren aintzat hartu, egoiliartasunaren iraupena zenbatzeko. Salbuespenez, absentziak zenbatzen ziren behin betiko alde egiteko asmoa ondoriozta zitekeenean edota hiru urte baino luzeagoko absentzia izan zitekeenean; beste hitzez esateko, absentziak ez ziren kontutan hartzen horien inguruabarretatik hiru urte baino luzeagoa izango zela ezin ondoriozta zitekeenean. Lege berriak egoiliartasuna delako presuntzioari eusten dio, baina beste lurralde batera lekualdatu den subjektu pasiboak froga dezake leku horretako ohiko egoiliarra dela. ZENBAIT AUTORE, *Memento práctico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 11. or.

[182] Urtean zehar 183 egun baino gehiagoko absentzia zenbatze hutsak ez du ahalbideratzen pertsona hori betebehar pertsonaletik baztertzea, salbu etabeste lurralde bateko egoiliarra dela frogatzen denean. Hortaz, egoiliarra delako presuntzioa bertan behera utz daiteke, beste lurralde bateko egoiliarra izan dela frogatuz gero; horretarako, frogatu behar da, batetik, pertsona hori beste lurralde horretan egon dela eta, bestetik, subjektuaren interes ekonomikoen gunea Espainian ez dagoela. Ohiko egoiliartasuna beste lurralde batean delako eskakizuna egiaztatu behar da lurralde horretako agintari fiskalek luzatutako egoiliartasun ziurtagiriaren bitartez (Tributuen Zuzendaritza Nagusia, 1992ko abenduaren 30eko ebazpena). ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, p. 11. or.; SÁNCHEZ PINO, A.J., *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Universidad de Huelva, Huelva, 1995, 261. or.; PÉREZ ROYO, I., *La nueva regulación del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Marcial Pons, Madril, 1991, 32. or.

bere ohiko egoiliartasuna[183], urteko 183 egun baino gehiagotan. Azken erregela ez da erabiltzen barne harremanetan, hain zuzen ere, aldi baterako absentziak zenbatzen direlako. Espainiako lurralde fiskal ezberdinetan izandako egonaldiak zehaztean[184]

Dena den, Itunaren manu horren edukia gehiegizkoa da honako bi arrazoiengatik, batik bat. Lehendabizi, Itunak frogaren zama alderanztu eta subjektu pasiboari eratxiki dio, horren froga oso zaila delako; bigarrenik, manuaren hitzez-hitzezko interpretazioari ekinez, absentzien zenbatzea saihesteko, bi jasokizun frogatu beharko lirateke alde batetik, pertsona hori lurraldetik kanpo egon dela egutegiko urtearen 183 egun baino gehiago; bestetik, epealdi horretan zehar, gutxienez, beste lurralde zehatz batean egon dela[185]. Aurreko erregelaren salbuespen moduan, ohiko egoiliartasunaren aldaketa iruzurra egiteko asmoarekin burutzen bada; egoiliartasun berria frogatzeak ez du inolako eraginik izango, Ekonomi Itunaren 36.6.b). artikuluaren ariora

---

Hiru urtez ausente egoteko asmoaren irizpidea erabili izan zen aurreko legerian, subjektuaren eskuetan utzi zuela erementza fiskalaren aplikazioa. Oraingoan, irizpide zorrotzagoa hautatu da, ez da inoiz ere kontutan hartuko aldi baterako ausentziarik, ezpada beste herrialde bateko egoiliarra 183 egun baino luzaroan izan dela frogatzen badu subjektuak. Ene aburuz, nahiz eta manuaren idazketa nahasgarri suertatu, hori da manuaren interpretazio zuzena; ausentziak egonaldiko egunen artean aintzat hartuko direla esan nahi izan du legegileak, hots, ausentzia horiek ez dira zenbatzetik kenduko. BAENA AGUILAR, A., «Artículo 12: residencia habitual», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto* (Luz F. VICENTE-ARCHE DOMINGO), Colex, Madrid, 1993, 118. or.

[183] Hobe litzateke artikuluak egonaldia aipatu izan balu, osterantzean, definizioaren barruan sartzen du definitu nahi duen kontzeptua. GORDILLO, M.–JIMÉNEZ, E.–LERIDA, T.–NUÑEZ, I., *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen, Asesores legales y tributarios, Madril, 1991, 67. or.

[184] Autonomia erkidego batean izandako egonaldia zehaztean, aldi baterako absentziak ere kontutan hartzen dira; modu horretara, interpretazio subjektiboak bazter uzten dira, subjektuaren asmoen ingurian, eta, gainera, frogaren zama Tributu administrazioari helarazten zaio. RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.–ZABIA DE LA MATA, E., *op. cit.*, 243–244. or.

[185] BAENA AGUILAR, A., *op. cit.*, 119. or.

Edozein modutan ere, egonaldiaren irizpidea ez zaie zuzenean lotzen 183 egunei, Itunaren aurreko idazketan gertatu aldera. PFEZren esparruan[186], teknikaren aldetik egokia eta argia den esamoldea erabiltzen da egun: «zergaldiko egun gehiagotan» Manuak jasotako beste esamolde biak, ordea, korapilatsuagoak dira. Modu horretara, ODZri dagokionez, «urte bakoitzeko egun gehiagotan» aipatzen da, subjektu pasiboaren ohiko egoiliartasuna ezartzeko; ez da azaltzen, ordea, artikulu hori zein urteri buruz ari den[187] sortzapena gertatu den urteari, sortzapena gertatu aurreko urteari edo beste urte bati buruz Halaber, OEEJDZri begira erabilitako esamoldea ez da batere argia, «sortzapen dataren aurreko urteko egun gehiagotan[188]» aipatzen baita

Ekonomi Itunaren idazketa berria dela-eta, alabaina, zerga guztiei begira egonaldi irizpide bakarraren erabilera hautsi da, ohiko egoiliartasuna zehazteko Horretara, zergaldia egutegiko urtearekin bat ez datorren guztietan[189], pertsona berak Euskal

---

[186] Manuaren idazketa zehatza bada ere, arazoak sor daitezke zenbait egoeratan. Demagun bizitza osoan Espainiako egoiliarra izan den pertsona urtarrilaren 10etik aurrera Euskal Autonomia Erkidegoan bizitzen hasten dela; urtarrilaren 20an *Loteria Primitiva*ren zozketan 1.200 milioi pezeta irabazten dituela. Egun berean, eta irabaziagatiko zirrarak eraginda bihotzekoak jotzen dio, eta larrialdiko zainpeketan egon ondoren, hilaren 25ean hiltzen da. Ekonomi Itunaren erregelen arabera, pertsona hori Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarra da, PFEZren ondoreetarako, zergaldiaren egunik gehienak lurralde horretan egin dituelako (15 egun 25etik), eta ez Espainian (10 egun 25etik)

[187] Demagun urte osoan zehar, abenduaren 31ra arte, Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarra den pertsona urtarrilaren 1etik aurrera Santanderren bizitzen hasten dela eta hileko 10ean hiltzen dela Nongo egoiliarra da pertsona hori ODZren ondoreetarako? Santanderkoa ala Euskal Autonomia Erkidegokoa? Nola ulertu behar da manuak erabiltzen duen «urte bakoitzeko» adierazmoldea?

CALVO ORTEGAren aburuz, dohain bidezko eskuraketa gertatu aurreko egutegiko urtea hartu behar da kontutan, izan ere, instanteko zerga izanik (hots, zergaldirik gabekoa), ezin da aintzat hartu epealdi horretan izandako egonaldia. CALVO ORTEGA, R., «Impuesto sobre las donaciones», *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 327. or. Esangura berean, CAZORLA PRIETO, L.M.-MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madril, 1991, 118. or.

[188] OEEJDZren menpeko eskualdaketa 1997ko azaroaren 27an burutu bada, zein da aintzat hartu behar den epea? Sortzapen dataren aurreko urtea, alegia? Aukera bi ikusten ditut: 1996ko azaroaren 27tik 1997ko azaroaren 27ra arte igarotako hamabi hilabeteak aipatzen dituela ulertzea. Beste alde batetik, zergaren sortzapena 1997. urtean gauzatu dela eta, horren ondorioz, sortzapen hori gertatu eta aurreko urtea, hots, 1996. urtea, erabili beharko litzatekeela ulertzea.

[189] Demagun pertsona bat urtean zehar Santanderreko egoiliarra izan dela iraileta arte, eta une horretan ezkondu eta Bizkaira datorrela bizitzera. PFEZren ondoreetarako, ezkontideek baterako aitorpena aurkeztuz gero, urte horretako abenduaren 31n pertsona hori Bizkaiko egoiliar fiskala izango litzateke ODZren ondoreetarako, ordea, pertsona bera Santanderreko egoiliar fiskala izango litzateke.

Autonomia Erkidegoaren ohiko egoiliarra izan daiteke PFEZri begira, eta lurralde erkidearen ohiko egoiliarra izan daiteke ODZri begira Hori ezinezkoa zen Itunaren aurreko idazketaren arabera; arean bere, manu haietan, zerga guztientzat irizpide bakarra ezarri zen

Zergaren aplikazio esparrua zabaltzeko asmoari segiz, Ekonomi Itunak presuntzio bat ezarri du[190], alegia, kontrako froga onartzen duen presuntzioa[191] Presuntzio horren arabera, pertsonak Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarrak izango dira, baldin eta legez banandu ez diren horien ezkontideak eta euren menpeko seme-alabak lurralde horretako egoiliarrak badira[192] Presuntzio horrek ez dakar zuzen-zuzenean subjektuak egoiliartasuna duela ohiko egonaldia egin duelako, ezpada, bere familiak ohiko egoiliartasuna euskal lurraldean izatean[193], kasurik gehienetan, lurralde horretan izango duela subjektuak bere interes pertsonalen gunea, legegilearen aburuz, gainera, egoera hori nahikoa da subjektua menpekotasun pertsonalpean zerga ordainarazteko, zergadunak kontrakoa frogatu ezean, jakina

---

egutegiko urte osoan zehar Antzeko arazoak azal daitezke OEEJAZren eta gainerako zergen artean, ohiko egoiliartasunari begira

[190] Esangura horretan, presuntzio hori eragingarria izan dadin, ezkontideak eta seme-alaba adingabekoek aldi berean izan behar dute egoiliartasuna Espainian, lege testuaren arabera *A sensu contrario*, presuntzioak ez du eragingarritasunik, ezkontidea Espainiako egoiliarra izanik ere, seme-alaba adingabekoak ez badira Espainiako egoiliarrak. GORDILLO, M.–JIMENEZ, E.–LERIDA, T.–NUNEZ, I., *op. cit.*, 67. or.; GONZALEZ MENDEZ, A., «Articulo 12. Residencia habitual», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (Koord. E. SIMON ACOSTA)*, Aranzadi, Pamplona, 1995, 206. or., SANCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 266. or.; PEREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Marcial Pons, Madril, 1992, 49. or.

[191] BAENA AGUILAR, A., *op. cit.*, 123. or.; GONZALEZ MENDEZ, A., *op. cit.*, 205. or.

[192] Arlo horretan, bada, esangura osoa dauka *bizitzeko interesen gune* adierazmoldeak, OCDEko Hitzarmenak erabiltzen duen bezala; izan ere, subjektu pasiboaren harreman pertsonalik estuenak aipatzen ditu. GONZALEZ MENDEZ, A., *op. cit.*, 205. or.

[193] SANCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 264. or.

Bestalde, Itunaren 36. artikuluak bigarren puntuan ezarritako irizpideak arazoak dakartza, egoiliartasun kontzeptuaren interpretazioaren gainean. Lehendabiziko azterketa egitean, badirudi ohiko egoiliartasunaren inguruan adiera edo esangura bi pilatzen direla. Batetik, esangura kualitatiboan, ohiko egoiliartasuna parekatzen da pertsonaren interes gunearekin, baina, sarri-askotan, gune hori eta benetako bizilekua ez datoz bat. Bigarrenik, adiera kuantitatiboaren ildotik, egoiliartasuna azaltzen da epealdi batean zehar leku zehatzean egotearekin; kasu horretan, irizpide objektiboak zehazten du egoiliartasuna, hain zuzen ere, legeak ezarritako epealdia igarotzeak. Gaur egun, autorerik gehienek nagusiarazten dute irizpide kuantitatiboa, irizpide kualitatiboaren gainetik[194].

Ildo berari ekinez, Espainiako lurraldean ehun eta laurogeita hiru egun baino gehiago egitea datu objektiboa da; horrela, legeak pertsonari kualitate bat eratxiki dio nolabait, pertsona horren aldizkako absentziak gora-behera. Baina egoiliartasun kontzeptu hori osatu behar da lurraldetasun hutsezko irizpidearekin, alegia, pertsonen enpresa zein lanbide jardueren edo ekonomi interesen gune nagusia Espainian izatearekin. Kontzeptu hori bizitzarako interes gunearen kontzeptuaren antzekoa[195] da; orain arte, bizitzarako interes gunea bakarrik erabili izan da Nazioarteko ezarpen bikoitza saihesteko itunen xedapenetan, egoiliartasun bikoitza gerta daitezkeen

---

[194] MASMEJAN, D., *op. cit.*, 94 eta 98. or.

[195] Ekonomi Itunaren kontzeptua nazioartekoa baino murritzagoa da. Bizitzarako interesen guneak (OCDE) bere baitara biltzen ditu harreman pertsonalak zein ekonomikoak; Ekonomi Itunaren definizioak, ordea, alderdi ekonomikoak baino ez ditu aintzakotzat hartzen. Edonondik begira dakiola ere, beste arazo bat sortzen da: ohiko gunea edota lanbide zein enpresa jardueren ohiko gunea zehaztu beharra dago. Badirudi Sozietateen gaineko Zergaren Araudiko 22. artikulua aplikatzeko modukoa dela, pertsona juridikoaren negozioen zuzendaritza eta kudeaketa administratiboa kokatzen deneko lekuari begira. BAENA AGUILAR, A., *op. cit.*, 121. or.; GONZALEZ MENDEZ, A., *op. cit.*, 204. or.; PEREZ ROYO, I., *op. cit.*, 45. or.

Kontrara, kontzeptu biak sinonimoak direla argudiatzen da: CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1993, 139 or.

kasuetan[196], batik bat. Nolanahi den ere, esparru honetan ezohikoa da askoz zehatzagoa den beste kontzeptu bat erabili ez izana etxebizitza iraunkorraren irizpidea. Irizpide hori ekonomi interesen guneko irizpidea baino objektiboagoa da eta, ordezko bide gisa, egokiagoa dirudi Itunak aukeratu duena baino, zalantzazko kasuetan egoiliartasuna zehazteko. Edozein modutan ere, Itunak aukeraturiko sistemaren arabera, nahiz eta Euskal Autonomia Erkidegoan lehen aipatu dugun egonaldia burutu ez, zenbait pertsona lurralde horretako egoiliarrak dira, baldin eta euren ekonomi interes gune nagusia lurralde horretan badute.

Manuaren idazketak arazoak sor ditzake eguneroko aplikazioan[197]. Ulerbidez, egoiliarrak ez diren pertsonek zergak ordaindu behar dituzte betebehar errealaren ondorioz; pertsona horiek Espainiako lurraldean interes ekonomikoak izan eta bertan enpresa edo lanbide jarduerak burutzeagatik, hots, Espainian oinarri fisikoaren bidez (establezimendu iraunkorraren bidez) dihardutelako edota, establezimendurik gabe jardunez gero, interes batzuk edo jarduera batzuk burutzen dituztelako. Halako kasuetan, nola jakin daiteke establezimendu hori edo jarduera horiek «gune nagusia» diren ala ez? Pertsona horrek dituen etekin guztiei begira, irizpide kuantitatiborik erabili behar al da gune nagusia den ala ez zehazteko? Gainera, betebehar errealaren menpeko subjektu pasiboek Espainian lorturiko etekinak bakarrik aitortu behar badituzte, nola jakin daiteke Espainian dutena euren jarduera nagusia den ala ez? Itunak irizpide bat ezartzen du: PFEZren zerga oinarriko zatirik handiena lortzen den lurraldea izango da interes gunearen kokalekua. Horiek horrela, nola kontrola ditzake Administrazioak ez-egoiliarraren irabaziak Espainiatik kanpo?

---

[196] OCDEren Ereduak irizpide horren antzekoa erabiltzen du, baina sorospidetasunez bakarbakarrik. Ekonomi Itunak, ordea, lerrun orokorra eman dio arauari, hots, irizpide horrek berak ezar dezake berez subjektu pasiboaren ohiko egoiliartasuna. BAENA AGUILAR, A., *op. cit.*, 120. or.

[197] NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, 32. or.; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.–FONSECA CAPDEVILLA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Deusto, Bilbo, 1992, 40. or.

Ekonomi Itunaren 36. artikuluak ezarritako lehenengo eta bigarren erregelak aplikatzeak logikarik gabeko ondorioak dakartza. Erregela horien arabera, pertsona bera Euskal Autonomia Erkidegoan eta Espainiako lurraldean izan daiteke egoiliar zergaldi berean (esaterako, pertsona horrek Bilbon emango balitu egunik gehienak eta bere interesen gune nagusia Santanderren izango balu edo alderantziz). Kasu horretan, pertsona horrek Bilbon eta Santanderren ordainduko lituzkeen zergei begira, barruko ezarpen bikoitza saihesteko kenkaria onargarria izango litzateke? Tributu administrazio biek zergaren kuota banatu behar dute elkarren artean, Ekonomi Itunak berariaz ezer ezartzen ez badu ere? Hori dela-eta, ulertu behar da ohiko egoiliartasuna definitzeko irizpideak ezarri direla Espainiako lurraldearen subjektu egoiliarrentzat; irizpideok hiru inguruabar zehazten dute hierarkiaren araberako hurrenkeran[198], hots, irizpideak sailean erabili beharko lirateke, legegileak ezarritako hurrenkera ezin aldatuz.

Bestalde, bigarren irizpidearen arabera, subjektu bat egoiliarra izanez gero, horrek ez luke Espainian ordezkaririk izendatzeko betebeharrik izango, nahiz eta Espainian ohiko bizilekua izan ez, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Legearen 22 artikuluak ezartzen duen bezala

Hirugarren irizpidearen ariora, presuntzio bat ezarri da: subjektu pasiboaren ohiko egoiliartasuna dagokio subjektu horrek aitortu duen azken egoiliartasunari; irizpide horrek iruzur fiskalaren kontrako klausula gisa erabiltzen da, gerta zitezkeen iruzurrak saihesteko[199].

---

[198] RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.–ZABÍA DE LA MATA, E., *op. cit.*, 243. or.

[199] RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.–ZABÍA DE LA MATA, E., *op. cit.*, 244. or.

Azkenik, nahiz eta Itunaren arabera pertsona bat Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliartzat hartu, kontutan izan behar da pertsona bera beste herrialde bateko egoiliarra ere izan daitekeela, herrialde horren barruko arauketa aplikatuz gero Kasu hori sarritan gerta daiteke, zalantzarik gabe. Horrelakoetan, nazioarteko ezarpen bikoitza gertatzen da Egoera bidegabe horiek konpontzeko asmoarekin, Estatuek ezarpen bikoitza saihesteko Itunak sinatu ohi dituzte Itun guztietan ezartzen diren erregela berezien arabera, pertsonaren egoiliartasuna zein herrialderi dagokion zehaz daiteke, baldin eta pertsona bera ituna sinatu duten herrialde bietako egoiliartzat hartzen bada. Estatuen barruko arauketa fiskala aplikatuta. Itun horiek, oro har, OCDEren Ereduko Itunari eusten diote[200]

2.2.1. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga

Ekonomi Itunaren 7 artikuluak lotura guneak ezartzen ditu, zerga horri begira.

> *Itunaren 7. art. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga*
> «1. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga zerga itundua da eta horrek araugintza autonomoa du Lurraldearen araberako Foru Aldundi eskudunari dagokio zerga hori, subjektu pasiboak Euskal Autonomia

[200] Eredu Itun horretan, hierarkiaren arabera sailkatutako irizpide batzuk jaso dira, egoera horretan dagoen pertsona zein Estatuko egoiliarra den zehaztu ahal izateko Irizpide horiek aplikatzean, honako ondorioak atera daitezke

a) Pertsonak bere eskura etxebizitza iraunkorra non izan eta Estatu horretako egoiliarra dela ulertuko da pertsona hori. Etxebizitza iraunkorra bi Estatuetan izanez gero, harreman ekonomiko eta pertsonal estuenak non gauzatu eta Estatu horretako egoiliarra dela ulertuko litzateke (bizitzako interes gunea)

b) Pertsona batek bizitzako interes gunea zein Estatutan duen ezin bada zehaztu, edota pertsona horrek ez badu bere eskura etxebizitza iraunkorrik ezein Estatutan, non bizi ohi den eta Estatu horretako egoiliarra dela ulertuko da

c) Estatu bietan bizi ohi bada, edo baten ere ez bada bizi, orduan pertsona hori pertsonaren naziokotasuna nongoa izan eta Estatu horretako egoiliarra dela ulertuko da

d) Pertsona batek bi Estatuen naziokotasuna izango balu edo ez bata eta ez bestearen naziokotasunik izango ez balu, Estatu bien agintari eskudunek konpondu beharko lukete auzia, adostasunez.

> Erkidegoan badauka ohiko egoiliartasuna. Ekonomi Itun honen 6. artikuluko bigarren erregelaren arabera, atzerriko egoiliarrak diren subjektu pasiboek lurraldearen araberako Foru Aldundi eskudunari ordainduko diote zerga betebehar errealaren ondorioz, lurralde horretan lorturiko errentagatik.
>
> 2. Euskal lurraldean pertsona fisikoaren ohiko egoiliartasuna zehazteko, Ekonomi Itun honen 36. artikuluak xedatutakoa bete behar da.
>
> Famili unitatean sartutako subjektu pasiboek ohiko egoiliartasuna lurralde ezberdinetan badute eta baterako aitorpena aukeratzen badute, zerga bakoizteko erregelen arabera oinarri likidakor handiena duen famili unitateko kideak ohiko egoiliartasuna non eta lurralde horretako Administrazioa izango da eskuduna»

Ekonomi Itunaren idazketa berriarekin, Euskal Autonomia Erkidegoak zerga hori arautzeko eskumen osoa eskuratu du. Ikuspegi horretatik abiatuta, beraz, aukera ederra dago Foru zuzenbidearen berezitasunak aintzat hartu eta zerga arautzeko, guztiarekin ere, indarreko arauketak ez du horrelakorik jaso.

Itunaren aurreko idazketarekin, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga zerga itundua zen eta horrek araugintza autonomoa zuen, baina ez osorik. Alor batzuetan Estatuaren arauketa[201] erabili behar zen. Modu horretara, araugintza autonomoa honako gaietara mugatuta zegoen: a) enpresa, lanbide edota arte jardueren egikaritzarekin lotutako aktibo finkoei dagokienez, horien balioak eguneratu edo arautzera, b) aktibo horien amortizazioari begira, gehieneko eta gutxieneko amortizazio koefizienteak eta amortizazio plan bereziak egitera, c) banakako zenbatespen objektiboaren eraentzapeko etekinak zenbatzean ikur, indize eta moduluak baloratu eta zehaztera, d) enpresa jarduerei begira, Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliar diren subjektu pasiboek aktibo finko materialetan egindako inbertsioaren ziozko kenkariak ezartzera, lurralde horretan esklusibotasunez buruturiko eragiketetara mugatuz eta Sozietateen gaineko Zergan mota horretako inbertsioen ziozko kenkaria bezala arautuz; e) aitorpen-autolikidazioak

---

[201] GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., «Comentarios sobre el Concierto Económico con el País Vasco», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 38 (1983), 456. or.; ESCARTÍN ESCUDÉ, J., «La aplicación y desarrollo de la Ley del Concierto Económico desde una perspectiva jurídica», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 60 (1990), 409. or.

aurkezteko epe eta ereduak egin eta zergak ordaintzeko modalitateak arautzera, eta f) Euskal Autonomia Erkidegoan bakar-bakarrik aplika daitezkeen dohaintzen ziozko kenkariak ezartzera, baita gastu pertsonalen ziozko kenkariak ere.

Ekonomi Itunaren azken eraldaketaren ondoren (1997), beraz, subjektu pasiboa Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliarra izango balitz (Itunaren 36 artikuluak ezarritako erregelen arabera), zein Lurralde Historikoko egoiliarra izan eta Lurralde horretako arauketa fiskala aplikatu beharko litzaioke subjektu horri.

2.2.2. Ondarearen gaineko Zerga

Ekonomi Itunak bere 16. artikuluan arautzen du zerga hori.

> *Itunaren 16. art.—Ondarearen gaineko Zerga*
> «Pertsona Fisikoen Ondarearen gaineko Aparteko Zerga zerga itundua da eta horrek araugintza autonomoa du. Zerga hori Lurralde Historikoetako Foru Aldundi eskudunak ala Estatuak eskatu behar du, zerga horren zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan Administrazio baten ala bestearen menpe dagoen kontutan hartuta, eta zergapean diren ondare osagaien kokapena aintzat hartu gabe. Subjektu pasibook zerga ordaindu behar dutenean betebehar errealaren ondorioz, Foru Aldundiei dagokie zergaren exakzioa, baldin eta zergadunaren ondasun eta eskubide guztiak euskal lurraldean kokatuta badaude. Ondore horietarako, ulertu behar da euskal lurraldean daudela bertan kokatu, egikaritu edota bete behar diren eskubide eta ondasunak».

Ondarearen gaineko Zerga, beraz, Lurralde Historikoek eskatu behar dute, subjektu pasiboa Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarra denetan. Hortaz, PFEZen erabilitako lotura gunea Ondarearen gaineko Zergan ere erabiltzen da, eta horretara, tributu sistemaren barruko logikari eusten zaio. Puntu honetan, Ituna aldendu da Tributuen Lege Orokorrak 21. artikuluan ezarritako erregelatik; azken horren arabera,

lurraldetasun irizpidea erabili beharko litzateke ondarea kargatzen duten zergen kasuan Itunaren azken eraldaketaren ondoren ere, Lurralde Historikoek eskumen osoa dute zerga hori arautzeko. PFEZrentzat ezarritakoaren antzera aplikatuz —ez-egoiliarrek Euskal Autonomia Erkidegoan lorturiko etekin eta ondare gehikuntzengatik zerga ordaindu behar dute—, Ondarearen gaineko Zergan Foru Aldundien eskumena mugatzen da Autonomia Erkidegoan egikari daitezkeen eskubideetara, edota bertan kokatuta dauden ondasunetara, baldin eta subjektu pasiboa Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliarra ez bada.

2.2.3. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, Ekonomi Itunaren 26 artikulura jo behar da.

> *Itunaren 26. art. —Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga*
>
> «1. Zerga itundu eta araugintza autonomodun zerga honen exakzioa Foru Aldundi eskudunari dagokio hurrengo kasuetan:
>
> a) Oinordetzei dagokienez, kausatzailea Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliarra denean.
>
> b) Ondasun higiezinen gaineko dohaintzei dagokienez, ondasunok euskal lurraldean kokatuta daudenean. Ondore horietarako, ondasun higiezinen gaineko dohaintzatzat hartuko dira Baloreen Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen 108. artikuluak aipatutako baloreen dohain bidezko eskualdaketak. Gainerako dohaintzei dagokienez, dohaintza-hartzailea euskal lurraldeko ohiko egoiliarra denean.
>
> c) Zergadunak egoiliartasuna atzerrian duen kasuan, euskal lurraldean ondasun edo eskubide guztiak kokatuta izan, bertan egikaritu ala bete behar direnean, baita bizitzaren gaineko aseguru kontratuetatik eratorritako zenbatekoak lortzen direnean ere, baldin eta kontratua euskal lurraldeko egoiliarrak diren erakunde aseguratzaileekin burutu bada edota Euskal Autonomia Erkidegoan diharduten atzerriko erakundeekin eta euskal lurraldean burutu bada.
>
> 2. Aurreko zenbakiaren a) eta b) letretan araututako kasuetan, Foru Aldundiek lurralde erkidearen arauak aplikatu behar dituzte, kausatzailea

> edota dohaintza-hartzailea Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliartasuna eskuratu eta Zergaren sortzapena data gertatu bitartean bost urte igaro ez badira. Manu hau ez zaie aplikatu behar euskal izaera politikoari eutsi diotenei, Autonomia Estatutuaren 7.2. artikuluak xedatutakoaren arabera[202]
>
> 3. Dokumentu berean dohaintza-emaile berak ondasunak eta eskubideak dohaintza-hartzaile beraren onuretan dohaintzan ematen badizkio eta aurreko idazatian [sic] ezarritakoa aplikatzean etekin hori euskal lurraldean eta lurralde erkidean, bi-bietan, lortu dela ulertu behar bada, lurralde horietariko bakoitzari dagokio dohaintzan emandako ondasun eta eskubideen balioari tasa bat aplikatzearen emaitza, ondasun eta eskubideon etekina lurralde horri eratxiki bazaio. Tasa hori izango da eskualdatutako ondasun guztien balioari legokiokeen batez besteko tasa, lurraldearen erregelen arabera.
>
> 4. Dohaintzak metatu behar direnean, Euskal Autonomia Erkidegoari dagokio eskualdatutako azken ondasun eta eskubideen balioari tasa bat aplikatzearen etekina. Tasa hori izango da metatutako ondasun eta eskubide guztien balioari legokiokeen batez besteko tasa, euskal erregelen arabera.
>
> Ondore horietarako, metatutako ondasun eta eskubide guztiak izango lirateke aurreko dohaintzetan emandakoak eta azken eskualdeketaren bidez ematen direnak.
>
> 5. Subjektu pasiboen ohiko egoiliartasuna zehazteko, Ekonomi Itun honen 36. artikuluak xedatutakoa hartuko da aintzat».

Zerga hori ere zerga itundua da eta horrek araugintza autonomoa du, inolako mugarik gabe. Horren arabera, zerga horretan Lurralde Historikoen erakunde eskudunek araugintza ahalmena egikari dezakete, lotura gune bakoitzak zehaztutako esparruan, bederen; hortaz, egikaritzak ez du armonizazio erregelek eratorritako mugarik, esparru horretan bada.

Ekonomi Itunak zerga egitateak bereizten ditu eta lotura gune ezberdinak ezarri ditu, oinordetzaren kasuan eta dohaintzaren kasuan. Lehenengoaren kasuan, lotura gunea da kausatzaileak Euskal Autonomia Erkidegoan ohiko egoiliartasuna izatea[203],

---

[202] Euskal Autonomia Erkidegoko Autonomia Estatutuaren 7. art.: «2. Atzerrian bizi direnek eta gauza bera beroien ondokoek hala eskatzen baldin badute, Euskal Herrian bizi diren egoiliarrek dituzten eskubide berberak izango dituzte, baldin eta horien azken egoitza administratiboa Euskal Herrian izan bada, eta españatar naziotasunari eutsi badiote».

[203] Autore batzuen iritziz, ostera, lotura gunea aldatu eta subjektu pasiboaren egoiliartasuna gunetzat erabiltzea egokiagoa izango litzateke, subjektu pasiboa baita dohain bidezko gehikuntza bere ondarera bildu duena, *mortis causa* eskuraketaren ondorioz. Autore horien aburuz, lotura gune hori bat letorke zergaren eguneko izaera eta egiturarekin, pertsonalizazio aribidean dabilelako uneotan RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.–ZABÍA DE LA MATA, E., *op. cit.*, 252–253. or.

dohaintzei dagokienez, ordea, erregela orokorra eta erregela berezia ezarri dira. Erregela orokorraren ariora, lotura gunea da dohaintza-hartzaileak Euskal Autonomia Erkidegoan ohiko egoiliartasuna izatea; erregela bereziaren arabera, ondasun higiezinak dohaintzan ematen direnean, Lurralde Historikoei dagokie eskumena dohaintzan emaniko ondasunak euskal lurraldean kokaturik badira.

Itunaren 26. artikuluak ez du ohiko egoiliartasunaren kontzeptua ematen eta Itunaren 36. artikulura bidaltzen gaitu. Horren ildotik, gogora dezagun ohiko egoiliartasun kontzeptuaren barruan ez dagoela euskal lurraldean egonaldia egitea bakarrik; kontzeptuak, horrez gain, subjektu pasiboaren enpresa zein lanbide jarduketa edota ekonomi interesen gune nagusia ere hartzen du barne, euskal lurraldean kokatuta badaude. Horregatik, indarreko arauketarekin bat, pertsonak zergapean jar daitezke, nahiz eta zerga egitatearen osagairik Espainiako lurraldean gertatu ez[204].

Bestalde, Itunaren 26.2. artikuluak lurralde erkideko arauketa fiskala aplikatzera behartzen du, kausatzaileak edota dohaintza-hartzaileak Euskal Autonomia Erkidegoan ohiko egoiliartasuna eskuratu badute, zergaren sortzapena gertatzean bost urte igaro ez direnean. Oinordetza ondoreetarako, manu horrek erro-errotik baztertzen ditu kokapen fiskala aldatzeko aukera edota egoitza komenigarriena hartzeko aukera[205]. Aurrekoaz landa, egoiliartasun epearen betekizuna betetzen ez bada ere, argi dago kasu horietan Foru Aldundien eskumenekoa dela Oinordetzen gaineko Zergaren exakzioa. Manuaren arauketari jarraiki, Foru Aldundi eskudunak egin behar du zergaren exakzioa, baina ezin ditu bere arauak aplikatu, ezpada lurralde erkideko arauak.

---

[204] NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, 32. or.

[205] DE LA HUCHA CELADOR, F., *op. cit.*, 138. or.

Itunaren 26.2. artikuluaren idazketak ere beste autu bat dakar. Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren erakunde jakin bati begira: testamentu botereari begira Manu horren aplikazioak zalantzak sortarazten ditu honako kasuan: demagun bizkaitar forudunak ohiko egoiliartasuna Euskal Autonomia Erkidegotik kanpo duela, testamentua egilesten duela, eta testamentu horretan, bere oinordetzaren komisarioa izendatzeaz gain, ez duela beste xedapenik egiten; geroago, Bizkaiko ohiko egoiliartasuna eskuratzen duela eta handik bi urteetara hiltzen dela Hildakoaren jaraunspenerako izendatu den foru komisarioa Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliarra da eta ez du boterea egikaritzen kausatzailea hil eta lau urteetara Zergaren arauketari jarraiki, azken une horretan gertatzen da zergaren sortzapena Zein da jaraunspen horri aplikatu beharreko legeria fiskala, lurralde erkidearena ala aldundiarena? Kausatzailea Euskal Autonomia Erkidegoaren ohiko egoiliartasuna eskuratu duenetik zergaren sortzapena gertatu den arte, bost urte baino gehiago igaro dira, sei urte hain zuzen. Foru Aldundiko arauketa fiskala aplika daiteke? Beste hitzetan adierazteko, Ekonomi Itunaren 26.2. artikuluak zehaztutako kalkulua egiteko, aintzakotzat hartu behar da kausatzailea hil denetik komisarioak testamentu boterea egikaritu bitarteko epea? Une honetan autuaren nondik-norakoak baino ez dut azaldu nahi; tesiaren IV. kapituluaren galdera egokian sakonago aztertuko dut kasu hori Beraz, irakurleak badaki nora jo

Ene uste apalean, Itunaren 26. artikuluko hirugarren lerroaldeak artikulu beraren bigarren lerroaldeari egiten dion igorpena ez da zuzena, bestela esanda, igorpen hori egitean ondorio absurduak lortuko lirateke. Egia esateko, igorpenak artikuluaren lehenengo lerroaldea aipatu nahi du; edo horixe izango litzateke interpretazio logiko bakarra

Ekonomi Itunarekin alderatuta, Nafarroako Ekonomi Hitzarmenean artikulu laburragoa dago, baina edukia zabalagoa duena (besteak beste, oinordetza itunak edota testamentu botereak bere barruan hartzen ditu, zeharka bada ere) Ekonomi Hitzarmenaren 26. artikuluaren ariora (ekainaren 15eko 19/1998 Legea[206]).

> *Nafarroako Ekonomi Hitzarmenaren 26. artikulua*
> «Oinordetza eta dohaintzak kargatzen duen zergaren exakzioa Nafarroako Foru Erkidegoari dagokio hurrengo kasuetan:
> a) Jaraunspen, legatu edota beste edozein oinordetza tituluren bidez eskuratutako ondasun eta eskubideei dagokienez, kausatzailea Nafarroako ohiko egoiliarra denean edota, atzerriko egoiliarra izanik ere, nafar izaera politikoari eutsi badio, Nafarroako Foru Eraentzaren Hobekuntza eta Birrezartzeari buruzko Lege Organikoaren 5. artikuluaren ariora.
> b) Dohaintza edota beste edozein *inter vivos* eta dohain bidezko negozio juridikoren bitartez eskuratutako ondasun higiezinei zein ondasun horien gainean eratutako eskubideei dagokienez, ondasunok Nafarroako lurraldean kokatuta badaude; gainerako ondasun eta eskubideen gaineko dohaintzei dagokienez, dohaintza-hartzailea edo dohaintzen onuraduna lurralde horretako ohiko egoiliarra denean [..]».

Hariari segiz, *mortis causa* egintzen ondorioz zerga ordaindu behar denean, Nafarroako Foru Erkidegoa eskuduna da, kausatzailea Nafarroako ohiko egoiliarra denean. Dohaineko eta *inter vivos* negozio juridikoen ondorioz zerga ordaindu behar denean, kontrara, Foru Erkidegoaren eskumena ez da eraberekoa. Eskumena ezberdina da, negozioen objektu diren ondasun zein eskubideen arabera. Alde batetik, ondasun higiezinak edo horien gainean eratutako eskubideak badira, ondasun horiek Nafarroan kokatzen diren ala ez begiratu behar da (lurraldetasun objektiboa). Beste alde batetik, gainerako ondasun edo eskubideak badira negozioaren objektu, dohaintza-hartzailearen edo negozio juridikoaren onuradunaren ohiko egoiliartasuna hartu behar da kontutan.

Manuari gainetik begiratuz gero, badirudi hor ezarritako lotura guneak bat datozela Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomi Itunak jasotako guneekin. Hala ere, badago

[206] EAO, 143. zk., 1998ko ekainaren 16koa.

ezberdintasun nabaria bien artean, zerga arautzeko ahalgoaren muga eta eskumenei begira. Nafarroako Hitzarmenean ez dago euskal Ituneko 26.2. artikuluaren parekorik Zergaren exakzioa Foru Erkidegoari eratxikitzeko. Ekonomi Hitzarmenak erabiltzen duen irizpidea kausatzailearen edo dohaintza-hartzailearen ohiko egoiliartasuna da Irizpide hori lotzen bada Nafarroako legeriak ezarritako berezitasunekin zerga horretan (batik bat, aurrekoen, ondorengoen eta ezkontideen artean burutzen diren dohain bidezko eskuraketak zergatik salbuesten direla, eskuraketok *mortis causa* zein *inter vivos* izan), pertsona fisiko batzuen jokabide maltzur eta bidegabea bultza daiteke argi eta garbi Horretarako, pertsona horrek Nafarroako ohiko egoiliartasuna[207] lortu behar du bakar-bakarrik Jokabide horiek Estatu Ogasunari zergak ez ordaintzeko asmo gardena[208] erakusten dute; Nafarroako Foru Ogasunaren ikuspegitik, ordea, jokabideak neutroak dira, zerga horren biltzeari begira.

Aurreko Hitzarmenarekin, hots, 1969ko Ekonomi Hitzarmena indarrean zenean, Nafarroako zergan horrelako salbuespenik arautzeak ez zekarren arazorik, pertsona fisikoek ez zuten euren kokapen fiskala aldatzen lurralde erkidetik foru lurraldera Hitzarmen hartan Nafarroako Ogasuna eskuduna izateko, zerga horri begira, ez zen nahikoa kausatzailea Nafarroako ohiko egoiliarra izatea; horrez gain, kausatzaileak Nafarroako auzotartasun zibila ere behar zuen. Kode zibilaren 15 artikuluaren arabera

---

[207] Ekonomi Hitzarmen berriak arautu duen lotura guneak egoiliartasun aldaketa bultza ditzake lurralde erkidetik Nafarroako lurraldera, batik bat, ondare handia duten pertsonei dagokienez Tributu salbuespena lortzeko, bihar-etziko kausatzailea Nafarroako egoiliartasun lortu behar du Egia esateko, jokabide horren aurka ez dago zeregin handirik, izan ere, jokabidea bera Konstituzioak babesten baitu Konstituzioaren 19 1. artikuluaren arabera, espainiar guztiei euren bizilekua askatasunez aukeratzeko eskubidea aitortzen zaie, baita Espainiako lurraldean ibiltzeko eskubidea ere Modu horretara, aipatutako jokabideen aurka egiteko, Estatuko Ogasunaren jarduera alferrekoa izango litzateke Alde batetik, kausatzaileak zergak ordaintzeko asmoa ez duela izan frogatu beharko luke Estatuak, bana egoitzaren hautaketa legeek eskaintzen duten zerga gutxiago ordaintzeko aukeren artean koka daiteke Beste alde batetik, Konstituzioak babestutako eskubide eta askatasunez ari gara, eta Estatuak ezin izango luke oztopo hori gainditu DE LA HUCHA CELADOR, F , *op. cit* , 65 or

[208] CHECA GONZALEZen ustez, foru lurraldean egoiliartasun fiskala (gezurrezkoa, ez benetakoa) lortzen duten Espainiako hiritarren kopurua gero eta handiagoa da, dena den, autore horrek ez inolako daturik ematen, baiezpen hori egiaztatzeko CHECA GONZALEZ, C , *op. cit.*, 145 or

(Kode zibilaren indarreko 14. artikulua, 1974ko eraberriketaz geroztik), Nafarroako arauketa aplikatu ahal izateko. Ekonomi Hitzarmen berriekin, 1990etik aurrera, kausatzailearen auzotartasun zibila ez da aintzat hartzen eta ohiko egoiliartasunaren irizpidea bakarrik erabiltzen da.

CHECA GONZÁLEZek[209] aipatu duenez, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketan, zerga egitatea Espainiako lurraldearekin lotzeko erabiltzen diren lotura guneak eta Zuzenbide erkatuan erabiltzen direnak ez dira berberak.

Espainiako arauketaren arabera, dohaintza-hartzaile edo kausadunen ohiko egoiliartasunari begiratu behar zaio, Espainian zerga ordaintzeko beharra izateko[210], gainerako herrialdeen arauketari jarraiki, ordea, lotura gunea guztiz kontrakoa da, hots, oinordetzetan kausatzailearen ohiko egoiliartasuna eta dohaintzetan dohaintza--emailarena[211].

GONZÁLEZ POVEDA[212] eta SÁNCHEZ JIMÉNEZek[213] zorrotz adierazi dutenez, egoera horrek ezarpen bikoitza osoaren kasuak eragiten ditu. Kasu horiek behar den moduan

---

[209] CHECA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*, 45–46. or.

[210] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren abenduaren 18ko 29/1987 Legearen 6. artikulua: Espainiako ohiko egoiliarrak diren zergadunei [kausadun eta dohaintza-hartzaileei] zerga eskatuko zaie betebehar pertsonalaren bidez, kargaturiko ondare gehikuntza osatzen duten ondasun zein eskubideen kokapena edonon izanik ere.

7. artikulua: Aurre-aurreko artikuluaren menpe ez diren zergadunei [kausatzaile eta dohaintza--hartzaileei] zerga eskatuko zaie betebehar errealaren bidez, Espainiako lurraldean kokatuta egon, egikaritu edota bete daitezkeen ondasun eta eskubideen eskuraketagatik, horien iziera edozein izanik ere; bai eta bizitzaren gaineko aseguru kontratuek eratorritako zenbatekoak lortzeagatik ere, kontratua Espainiako aseguru erakundeek gauzatu badute edota Espainian burutu bada, bertan diharduten atzerriko erakundeen bitartez.

[211] SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A., *La doble imposición internacional en materia de Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 1991, 51. or.; GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tratados y convenios internacionales*, CISS, Valentzia, 2. arg., 1993, 858. or.

[212] GONZÁLEZ POVEDA, V., *op. cit.*, 858. or.

[213] SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A., *op. cit.*, 59. eta 165–166. or.

konpontzeko, ezin dira alde bakarreko neurriak erabili; izan ere, kasu horietan guztietan kausatzailea beste Estatu batean ere egoiliarra da Horren ondorioz, eskuratutako ondare osoa zergapean izango da bi herrialdeetan, ondasun horiek edonon kokatuta izanik ere. Egoera larriagoa da oraindik, zerga horri begira Espainiak hiru nazioarteko hitzarmen bakarrik sinatu dituelako: Greziarekin, 1919ko martxoaren 6koa, Frantziarekin, 1963ko urtarrilaren 8koa, eta Suediarekin, 1963ko apirilaren 25ekoa Hitzarmen horiek, gainera, ez dira egokitu OCDEren Hitzarmen Ereduetara[214], batik bat, 1982ko uztailaren 3ko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Hitzarmen Eredura

Hariari segiz, indarreko Ekonomi Itunak zerga horri begira ezarritako lotura gunea aldatu beharko litzateke. Ildo horretatik, ondasun higiezinen gainean ez diren dohaintzak dohaintza-emailearen ohiko egoiliartasunaren arabera[215] egon beharko

---

[214] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, OCDEren 1982ko Eredu Itunak erabilitako lotura guneak honakoak dira (1966 Eredu Itunaren berberak):

a) Kausatzaile edo dohaintza-emailearen egoitza (1. artikulua, 4. eta 7. artikuluei lotuta), egoitza horren arabera, oinordetza edota dohaintza osotasunean kargatzeko eskubidea duen Ituneko Estatukidea zehaztuko da.

b) Ondasun higiezinei begira beste lotura gune bat erabiltzen da, ondasunok Estatukide batean kokatuta badaude eta kausatzaile edo dohaintza-hartzaileak beste Estatukide batean duenean bere egoitza. Kasu horretan, zerga lehenengoak bil dezake, hots, ondasun higiezinak kokatuta dauden Estatukideak (5. artikulua).

c) Azkenik, bada hirugarren lotura gunea ere, ondasun higikorrak Estatukide batean kokatutako establezimendu iraunkorrari dagozkionean. Kasu horretan, ondasunen gaineko zerga azken Estatukide horretan bil daiteke, beste Estatukidea pertsonaren egoitzarena bada (6. artikulua).

SANCHEZ JIMENEZ, M.A., *op. cit.*, 94-107. or.

[215] GARCIA GRANEROren esanetan, horixe izan da aurreko Hitzarmen eta Itunetan erabili izan den irizpidea. Modu horretara, Nafarroako 1941eko Ekonomi Hitzarmenak ez zuen dohaintzak berariaz aipatzen; Nafarroako Aldundiak eginiko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiak, ordea, oinordetzen ereintza juridiko bera aplikatzen zitzaien dohaintzei, hots, kausatzailearen edota dohaintza-emailearen ingurnabar pertsonalak aintzat hartuz. Hortaz, ez zuen kontutan hartzen dohaintza-hartzaile edo kausadunen egoiliartasuna. DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Régimen fiscal de Navarra*, Aranzadi, Iruñea 1972, 123-124. or., 23. oin-oharra.

Edozein modutan ere, Espainiako doktrinaren barruan interpretazio horren aurkako iritziak aurki daitezke. GARCIA GRANEROren iritziaren aurretik eta ondoren. Autore horien aburuz, Ekonomi Ituna zein Hitzarmena aplikatzean, ondasun higikorren gaineko dohaintzetan dohaintza-hartzaileren ingurnabar pertsonalak hartzen ziren aintzakotzat; beste hitzez esateko, zergaren aplikazioa zehazteko, ez da dohaintza-emailea inoiz kontuan izan. ALBI DE PAZ, J., *op. cit.*, 138. or.; RODRIGO RUIZ, M.A., *Tributación de los Derechos Reales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, s.n., s.l., 1980, 54. or.

lirateke Euskal Autonomia Erkidegoaren menpe; ez, ordea, dohaintza-hartzailearen egoiliartasunaren arabera, egun arautzen den legez.

2.2.4. Kostubidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga

Zerga horren arauketa Ekonomi Itunaren 30. artikuluak egiten du.

> *Itunaren 30. art Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga*
>
> «Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren exakzioa Foru Aldundi bakoitzari dagokio hurrengo kasuetan:
>
> 1. Ondasun higiezinen errentamendu eta kostu bidezko eskualdaketei dagokienez edota ondasun horien gaineko eskubide errealak (berme eskubideak barne) eratzeari eta kostu bidez lagatzeari dagokienez, ondasunok euskal lurraldean kokatuta badaude Ondore horietarako, ondasun higiezinen gaineko eskualdaketatzat hartuko dira Baloreen Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen 108. artikuluak aipatutako baloreen kostu bidezko eskualdaketak.
>
> 2. Ondasun higikor, abelburu eta kredituei dagokienez edota horien gaineko eskubideak eratzeari eta kostu bidez lagatzeari dagokienez, eskuratzailea Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliarra denean, pertsona fisikoa bada, eta bertan egoitza fiskala duenean, pertsona juridikoa bada.
>
> Aurrekoa gorabehera, honako bi salbuespen ezartzen dira:
>
> a) Baloreen eskualdaketei dagokienez, eragiketa formalizatu den lekua hartu behar da aintzakotzat
>
> b) Ondasun higikorren gaineko hipoteka, lekualdaketarik gabeko bahi edo untzi eta aireuntzien gaineko hipoteken eraketei dagokienez, egintza horiek inskribatu behar diren lurraldea hartu behar da kontutan».

Itunaren 30 artikuluak eta Nafarroako Ekonomi Hitzarmenaren 32. artikuluak, zerga biltzeko eskumena eratxikitzean, antzeko irizpidea erabiltzen dute. Arau orokor gisa, ondasun higiezinei begira, horien kokapena da erabilitako irizpidea, ondasunok kostu bidez eskualdatzean nahiz horien gaineko eskubideak eratzean Ondasun higikorrei begira, zergapean diren negozio juridikoen kasuan, eskuratzailearen ohiko

egoiliartasunak osatzen du lotura gunea salbuespeneko kasu batzuk kenduta, batik bat, akzioen eskualdaketak eta ondasun higikorren gaineko hipoteken eraketak

2.2.5. Udal zergak

Ekonomi Itunaren 10. sekzioak (41.etik 46.era bitarteko artikuluek) Toki Ogasunak arautzen ditu beren-beregi Esangura horretan, toki mailako tributuak itundu dira eta horien arau bereziak bildu dira; era berean, Lurralde Historiko bakoitzaren udalei begira, Foru Aldundiek toki erakundeen gainean dituzten finantza babeserako ahalgoak zehazten dira, esparru horietan tributuak zein prezio publikoak ezarri eta arautzean Tesi honen helburuetarako, bi udal zerga aztertu behar dira: Ondasun Higiezinen gaineko Zerga eta Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga Bietatik lehena berariaz arautu izan da Ekonomi Itunean, araugintza eta kudeaketa ahalgoak Lurralde Historiko eskudunari eratxikiz, zergapeko ondasunak kokatuta dauden lekuaren arabera Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga ez da berariaz aipatzen artikulu horietan, derrigorrean ezarri beharreko tributua ez delako Artikuluetatik atera daitekeenez, Lurralde Historikoen araugintza ahalmena[216] oso zabala da Ikus ditzagun, bada, 41 eta 44. artikuluak.

> *Itunaren 41. art. — Ondasun Higiezinen gaineko Zerga*
> «Ondasun Higiezinen gaineko Zerga arautuko da Lurralde Historikoetako Erakunde eskudunek aldarrikatutako arauen bidez; eta Lurralde Historiko horietan kokatuta dauden ondasunak zergapetuko dira, landa izaerako zein hiri izaerakoak izan».

---

[216] Euskal Herriko JANE, 1996ko urtarrilaren 25ekoa, 3. Zuzenbideko otnarria (FFB, 96/071 aip., 79-80. or.)

Itunaren 44. art.—Prezio publikoak eta toki mailako beste tributu batzuk

«Konstituzioaren xedapen gehigarrietatik lehenak aipatzen dituen eskubide historikoak eguneratzeko prozesuaren arabera, Lurralde Historikoetako Erakunde eskudunek, euren lurraldearen barruan, toki erakundeenak diren gainerako tributuen eraentza iraunarazi, ezarri edota arau ditzakete, bai eta erakunde horien prezio publikoei aplikatu beharreko eraentza juridikoa ere. Eraentza horien arauketan, hurrengo irizpideei eutsi behar zaie:

a) Eraentza erkideko toki mailako tributu sistemari eta prezio publikoei begira ezarritako egitura orokorra eta horren printzipioak aintzat hartzea, laugarren artikuluak ezarritako armonizazio arauak errespetatuz, esparru honetan aplika daitezkeen heinean.

b) Eraentza erkidearekin alderatuta, zeharkako zerga edo tributu ezberdinak ezin ezartzea, horien emaitza Euskal Autonomia Erkidegoko lurraldetik kanpo eskualdarazi edota jasanaraz daitekeenean»

2.3. LOTURA GUNE EZBERDINEK SORTARAZITAKO KASUAK

Lehen aztertu dugunez, arau zibilaren lotura gunea eta arau fiskalarena ezberdinak dira egun. Arau fiskalari dagokionez, ohiko egoiliartasuna da lotura gune nagusia, zerga pertsonalei begira gehienbat; bigarren maila batean, zerga errealei begira, lurraldetasuna ere lotura gune fiskala da *A priori*, hortaz, pertsona fisikoak ehun eta laurogeita hiru egun baino gehiago Bizkaian egiten baditu, pertsona horri Bizkaiko legeria fiskala aplikatu behar zaio; salbuespenez, ez da legeria hori aplikatzen egoiliartasuna aldatu badu iruzur egiteko asmoarekin edota Itunaren 26.2. artikuluak arautzen duen kasuan (azken horren arabera, Bizkaiko egoiliartasuna eskuratu duten pertsonei dagokienez, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Bizkaiko arauketa aplikatu ahal izateko, bost urteko egoiliartasuna behar da). Bestalde, auzotartasun zibila da lotura gune zibil nagusiena; horren arauketan nabarmentzen da auzotartasun zibila automatikoki aldatzeko aukera, legeria zibil ezberdina duen lurralde batean hamar urtez jarraian biziz gero

Lotura gune fiskala eta zibila bat ez etortzeak ondorio bitxiak eragin ditzake, hala nola, arau zibil beraren menpe diren pertsonei beste lurralde bateko arau fiskalak aplikatzea[217]

Konpondu beharreko lehenengo arazoa, beraz, ohiko egoiliartasuna (irizpide fiskala) eta auzotartasun zibila (irizpide zibila) lotzea edo uztartzea izango litzateke Borreiz ditzagun, bada, kasu guztiak

a) Oinordetzaren kausatzailea edo dohaintzaren dohaintza-hartzailea Bizkaiko edo Arabako ohiko egoiliarra bada eta horien auzotartasun zibila Bizkaiko edo Aiarako foru zuzenbidearena bada, orduan oinordetza edo dohaintza horretan Bizkaiko zein Arabako legeria fiskala aplikatu beharko litzateke, hurrenez hurren Kasu horretan, beraz, aplikatu beharreko lege fiskala Bizkaikoa edo Arabakoa da, kasuak kasu, eta aplikatu beharreko lege zibila uztailaren 1eko 3/1992 Legea da

b) Oinordetzaren kausatzailea edo dohaintzaren dohaintza-hartzailea Bizkaiko edo Arabako ohiko egoiliarra ez bada, nahiz eta oraindik Bizkaiko edo Aiarako foru zuzenbidearen auzotartasun zibilari eutsi, orduan oinordetza edo dohaintza horretan kausatzailearen edo dohaintza-hartzailearen ohiko egoiliartasunaren araberako lurraldeari dagokion legeria fiskala aplikatu behar da (Gipuzkoakoa, Nafarroakoa, legeria erkidea edo, Espainiatik kanpoan bada egoiliarra, herrialde horretako legeria) Horren ondorioz, ezin da Bizkaiko edo Arabako legeria fiskala aplikatu, ikuspuntu zibiletik, alabaina, uztailaren 1eko 3/1992 Legea aplikatu behar da

c) Oinordetzaren kausatzailea edo dohaintzaren dohaintza-hartzailea Bizkaiko edo Arabako ohiko egoiliarra bada, baina bere auzotartasun zibila ez da foru auzotartasun zibila (oro har, Zuzenbide erkideko auzotartasuna izango da) eta, ikuspuntu zibiletik, bere bizitzan zehar ez bada inoiz bizkaitar izan, orduan oinordetza edo dohaintza

[217] ZUNZUNEGUI, *Practicum* — *op. cit.*, 243 or.

horretan Bizkaiko edo Arabako legeria fiskala aplikatu behar da, nahiz eta aplikatu beharreko lege zibila uztailaren 1eko 3/1992 Legea izan ez

d) Oinordetzaren kausatzailea edo dohaintzaren dohaintza-hartzailea Bizkaiko edo Arabako ohiko egoiliarra bada, baina hiltzen denean bere auzotartasun zibila ez da foru auzotartasun zibila (oro har, Zuzenbide erkideko auzotartasuna izango da) eta bere ezkontza zein testamentua Bizkaiko edo Alarako foru legeria zibilaren arabera eraentzen bada, bizkaitar forugabearen kasua edota bizitzan zehar bizkaitar izandakoaren kasua da Kasu horretan, Bizkaiko edo Arabako zuzenbide fiskala aplikatu behar da, legeria fiskalari dagokionez, legeria zibilari dagokionez, ordea, bi lege aplikatu behar dira, uztailaren 1eko 3/1992 Legea eta hiltzean pertsona horrek zuen auzotartasunaren arabera dagokion legea (oro har, Kode zibila)

e) Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluak salbuespeneko araua jaso du Oinordetzaren kausatzailea edo dohaintzaren dohaintza-hartzailea Bizkaiko edo Arabako ohiko egoiliarra bada, baina, ohiko egoiliartasun hori eskuratu zuenetik Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena gertatzen den arte, bost urte igaro ez badira, eta Bizkaiko edo Arabako foru auzotartasun zibila badauka, orduan oinordetza edo dohaintza horretan aplikatu beharreko lege fiskala Estatuko legea da (zergaren exakzioa Bizkaiko edo Arabako Foru Ogasunari dagokion arren), eta aplikatzen den lege zibila uztailaren 1eko 3/1992 Legea da Edozein modutan ere, oraindik bost urteak igaro ez badira ere, Bizkaiko edo Arabako legeria fiskala aplikatzen da, kausatzaileak edo dohaintza-hartzaileak euskal izaera politikoari eutsi dionean

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarekin atera diren kasuak gainerako zergekin ere suerta daitezke, esaterako, bizkaitar forudunari lurralde erkideko PFEZren arauketa aplikatzen zaionean, Madril edo Santanderreko ohiko egoiliarra delako Beraz, kasu honek guztiak tesian aztertuko diren zergekin ere errepika daitezke

Kasu anitz horiek Bizkaiko, Arabako, Gipuzkoako eta Nafarroako foru arauketa fiskalak aztertzeko beharra dakarte Nafarroaren kasuan, gainera, euren Foru zuzenbide zibila daukate eta, tributuei dagokienez, itundutako beste eraentza bat ere. Tesi honetan ezin dut, alabaina, Nafarroaren zuzenbide zibil eta fiskalaren arteko harremanak aztertu, tesiaren helburuak gaindituko bainituzke Dena den, Nafarroako zuzenbide fiskala jorratu behar dut, gainetik bada ere, bizkaitar edo aiararrak Nafarroako ohiko egoiliarrak izan daitezkeen neurrian (ondorioz, Nafarroako arau fiskalak aplikatuz)

Edu berean, kasurik gehienetan Euskal Herriko foru zuzenbide zibila aintzat hartzen ez duen arren, Estatuan aplikatu beharreko legeria fiskala aipatu behar dut, Euskal foru zuzenbideari dagokion arauketa bereziari begira Legeria horren lurralde esparrua oso zabala da eta sarri-askotan aplikatu beharko da, Euskal Autonomi Erkidegotik kanpo ohiko egoiliar diren bizkaitar eta arabar forudunei aplikatzen zaizkien zergak arautzeko, lehen aipatu dudan Nafarroaren kasuan izan ezik

Datozen kapituluetan, legeria fiskalak foru arau zibilak nola arautu dituen aztertu behar dut, bai zuzenean eta berariaz igortzen duenean beste arauketa batera, bai definizio berezia erabiltzen duenean Arauaren esangura azaltzen saiatuko naiz, bai eta arauak emaniko konponbidea zuzena denentz ere Azterketa Euskal foru zuzenbidearen ikuspegitik abiatu behar dut, baina, ahal denean, antzeko foru erakundeek duten legeriekin alderatuko dut Fiskalitatearen azterketa, bada, zergaz zerga gauzatuko dut tesiaren hurrengo kapituluetan, euskal foru legeria zibilari eragiten dioten zergak hain zuzen

IV. KAPITULUA

OINORDETZA ETA DOHAINTZEN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA

Arauketa fiskalak Foru zuzenbide zibila arautu nahi du, aurreko kapituluan, arauketa horrek sortarazten dituen arazoak aztertu izan dira. Nolanahi den ere, azterketa ez zen zerga jakin batera mugatu, ezpada ikuspegi fiskal orokorretik bideratu zen, horretara, azaltzen diren arazoak, horien kariak eta ondorioak, kontuan izan ziren, irtenbide egokia emateko. Arazoak ikuspegi orokorretik ezagutu behar dira, erregela fiskal zehatzak modu egokian aztertu nahi izanez gero; horixe baita, hurrengo kapituluetan jorratuko dena, hots, Foru zuzenbideko autuei begira tributu arauketak ezarritako irtenbideak, zergaz zerga.

Beraz, foru arautegi zibilaren eta zuzeneko zergen arteko harremanen azterketa hasiko da kapitulu honekin. Arautegi bien arteko harreman aktiboak jorratzen dira, alegia, tributu xedapenek Euskal foru zuzenbide zibilaren erakundeak arautzen dituztenean, baita harreman pasiboak ere, arau fiskalak Foru zuzenbide zibilaren ezaugarri edo berezitasunak aintzat hartzen ez dituenean. Azken kasu horretan, beste Zuzenbide zibil batzuek araututako erakundeetan oinarritzen da tributu arauketa (erakundeak parekoak edo analogoak direlako), nahiz eta jokabide hori okerra izan teknikaren aldetik, Zuzenbidearen ikuspegia kontuan hartuta behintzat. Zerga

bakoitzaren azterketa orain hasi eta hurrengo kapituluetan luzatuko da, asmo bakarrarekin: arauketa zibilaren eta fiskalaren arteko desegokitasunak salatzea eta erregela fiskalak araututako errealitate juridikoarekin bat datorren arauketa proposatu edo lantzea

Lehendabizi, Oinordetza eta Dohaintzaren gaineko Zerga izango da abiapuntua eta kapitulu hau zerga horri dagokio; izan ere, zerga hori da Foru zuzenbide zibiletik hurbilen dagoena (bai zergak bai Foru zuzenbideak Oinordetza zuzenbidea dutelako hizpide eta jorragai). Euskal foru erakunde zibilen eta zerga horren arteko hurbiltasuna ageri-agerikoa da, harreman estuak norainokoak diren konturatzeko, nahikoa dugu erakunde zibil nagusienei begiratzea (ikusi, bestela, testamentu boterea, seniparte kolektiboa, erreserbak, oinordetza itunak, oinordekoa hautatzeko askatasuna). Ildo beretik, zerga egitatearen definiziotik hasita (baita zergaren objektuaren zedarriketatik hasita ere), zergaren likidazio eta kudeaketaren antolaketaraino, zergaren arauketa hainbat erakunde eta kategoria zibilez josita dago, horiek ulertzeko Zuzenbide zibilera jo beharra dagoela[1]

Zergaren azterketa ezin da mugatu Bizkaia eta Arabako indarreko arauketa fiskaletara. Horrelakorik pentsa liteke Euskal foru zuzenbide zibilaren lurralde esparrua aintzakotzat hartuz gero, lurralde bi horietan aplikatzen baita. Hala ere, aurreko kapituluan arau zibilen eta fiskalen arteko lotura guneak jorratzean nabarmen utzi zenez, lotura guneen arteko jokoak behartzen gaitu Espainian une hauetan indarrean diren arauketa fiskal guztiak ikertzera. Lotura gune zibilak ez datoz bat lotura gune fiskalekin; desegokitasun horrek ondorio batzuk ekar dakizkioke bizkaitar foru dunari, horien artean, lurralde fiskal ezberdinetan (Araba, Bizkaia, Gipuzkoa, Nafarroa eta

[1] GOMEZ GALLIGO, F.J., «Algunas vertientes civiles y fiscales del matrimonio. Estudio especial de las relaciones entre Derecho civil y fiscal», *Boletín del Centro de Estudios Hipotecarios de Cataluña*, 64 (1995), 337. or.

lurralde erkidea) indarrean diren zergaren arauketak aplikatzea. Hortaz, Euskal foru zuzenbide zibilari begira, legeria fiskal horiek guztiek ezarritako arauketa fiskala jorratu beharrean nago

Edozein modutan ere, ez dut inuzkinik egingo Euskal foru zuzenbide zibila ukitzen duten Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arlo guztien gain. Sarri-askotan foru erakunde zibilak ez du zertan berezitasun nabarmenik ekarri, beste erakunde zibilei begira, azken erakunde horietan oinarritutako arauketa fiskala, beraz, foru erakundeei ere aplika dakieke, gatazka edota ikusezin gordinik sortu gabe. Adibide bat jartzearren, hildakoaren jaraunspenaren gainean alargunak duen gozamen eskubidea dugu Foru zuzenbide zibilaren gozamen horrek ez dauka berezitasunik. Kode zibilak ezarritako alargunaren gozamenarekin alderatuta (gozamen bien kopurua ezberdina dela kenduta), ez dakar berezitasunik behintzat, arauketa fiskal berezia izateko Hori guztia dela-eta, zergaren alor batzuk baino ez ditut jorratuko kapitulu honetan, arau fiskalen eta foru arau zibilen arteko egokitasunari arazo gehien dakarzkionak, alegia Arazook sorrera ezberdina izan ditzakete, hala nola, tributu arauaren isiltasunak irtenbide fiskal desegokiak hartzera behartzen duenean edota arauketa fiskalak foru erakunde zibil zehatzaren izaera juridikoa errespetatzen ez duenean

Dena den, erregela fiskal jakinean sakondu orduko, zerga horren oinarrizko ezaugarriak, zergaren izaera juridikoa ezagutu behar dira, gainetik bada ere; modu horretara bakarrik koka daiteke foru erakunde zibila, zergaren arauketan dagokion tokian Foru erakunde zibilarentzat egokien deritzogun arauketa fiskal zehatza alperrekoa izango litzateke, erakunde hori arautu beharko lukeen zergaren oinarrizko edukia aintzat hartu ezean Hortaz, ez da nahikoa foru erakunde zibilaren izaera juridikoa goitik behera menperatzea, tesiaren bigarren kapituluan ahalegin horretan jardun nuen bezala, konponbide fiskalik egokiena lortzeko; geroago, konponbide fiskal

hori ezin bada zergaren filosofiara bildu, zergaren beraren tasunak ez ezagutzeagatik Horrez gain, Euskal foru zuzenbide zibilaren kasuan, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren bilakaera historikoa aurretiaz aztertu behar da, horixe baita foru erakundeak arautu dituen zerga bakarra ia-ia Modu horretara, unean unean ezarritako erregela fiskalak hobeto uler daitezke eta, ondorioz, foru erakundeen egungo arauketa fiskala ere

Zergaren arauketak dakartzan arazoen azterketan erabilitako metodologia dagokionez, zerga arautzen duen legeak ezarritako egitura aukeratu dut Lehendabizi, tributuaren oinarrizko osagaiak aztertzen dira (zerga egitatea, zergapetik kanpokoak, salbuespenak, zerga oinarriari egindako txikipenak), jarraian, zergaren arau bereziak jorratzen dira, horien artean testamentu boterea eta oinordetza itunak, bereziki Jokabide horren akatsaz jakitun naiz, hau da, arau berezien arlora bildutako kasuak tributuaren oinarrizko osagaietara ekar daitezkeela, batik bat, zerga egitatearen zehaztapenera, aldi berean, ordea, Zuzenbide zibilaren ikuspegitik, kasu horiek erakusten duten berezitasunek azterketa berezia egitera bultzatzen dute eta ezin izan diot tentaldiari eutsi

Azkenik, Zuzenbidearen esparrukoak diren lan tresnak erabili izan ditut, hots, Zuzenbide positiboa, jurisprudentzia eta doktrina Horien erabilera, ordea, ez da erabatekoa izan, unean unean jorratutako arloak zehaztu du tresna bakoitzaren aukera eta bere erabileraren norainokoa; modu horretara, Zuzenbide positiboa beti abiapuntutzat izanik, arauketa hori interpretatu eta baloratu egin da, jurisprudentziaren ebazpenak zein doktrinako autoreen iritziak aintzakotzat hartuta Areago oraindik, kasuan kasuko alorraren azterketa oinarritzeko beharrezkoa zenean, aurrekari historikoetara jo izan dut ere

1. ZERGAREN BILAKAERA HISTORIKOA

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren historiari gainbegirada ematea nahikoa da, zerga horren eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren artean izan diren harreman estu-estuak agerian jartzeko. Zerga biak jatorri berekoak dira, biak baitatoz Eskubide Errealen eta Ondasunen Eskualdaketaren gaineko Zergatik, alegia, eta biak zerga batean bilduta izan ziren 1964ko tributu eraldaketara arte. Eraldaketa horren ondorioz, *inter vivos* eskualdaketak eta *mortis causa* eskualdaketak bereizi ziren, eskualdaketa mota bakoitza zerga ezberdinak arautzen zuela. Egungo egunean ere, zerga bien arteko harremanak oso estuak dira oraindik, bi-biek printzipio eta erregela orokor parekoak arautzen dituzte-eta, besteak beste, kalifikazio juridikoaren printzipioa edota gozamenak baloratzeko erregelak.

Hori guztia dela-eta, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren bilakaera historikoa tesiaren zazpigarren kapitulura igortzeko modukoa da, kapitulu horretan Kostubidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga jorratzen baita. Bilakaera historikoa, beraz, baliozkoa da bi zergentzat, zerga biek batera izan zireneko arauketa erkideari dagokion heinean. Zerga biek jatorri eta bilakaera erkidea izan zuten eta arauketa bakarraren menpean izan dira, gutxi-gorabehera orain dela hogeita hamar urtera arte, arrazoi horiek direla medio, Kostubidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren berezitasunak jorratzean, ez ditut berriro errepikatuko hurrengo lerroetan jaso diren hausnarketa eta iruzkinak.

Lehenago agerian geratu denez, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak lotura estu-estua dauka Euskal foru zuzenbide zibilarekin. Horixe da, zalantzarik gabe, Foru

zuzenbidetik hurbilen den tributua; ondorioz, zerga hori da ere foru erakundeak sarrien arautu dituena. Modu horretara, esan daiteke foru erakundeak berariaz ukitutako erregela fiskalen %90 tributu horretara bildu izan direla. Tributu horri dagokionez, legegile fiskalak harturiko konponbideak modu egokian ulertzeko, tributuko historiaren noiz-nolakoak ikertu behar dira. Hortaz, tributuak azken bi mendeetan zehar izan duen bilakaera aztertuz gero, une historiko bakoitzean izandako arauketa fiskalera hurreratu eta hori uler dezakegu, ziurtasun guztiekin. Legegilearen zenbait jokabide modu horretara bakarrik uler daitezke, esaterako, Kode zibilaren sisteman oinarrituriko konponbide fiskalak aplikatu zaizkienean sistema zibil horretatik kanpo dauden erakudeei. Nolanahi den ere, ibilbide historiko honetan ez dira arauketa fiskal eta garai bakoitzean indarrean zeuden erregela zehatzak aipatuko, erregela horien azterketa sakona geroago mamituko da, foru erakunde zibil jakinaren indarreko arauketa fiskala nolakoa den aztertzean, hain zuzen.

Zergaren bilakaera historikoa jorratu duten doktrinako autore gehienek lurralde erkideko legeria bakarrik dute hizpide, eta foru lurraldeetako legeria fiskalak ahazten dituzte, lurralde horietan ere zerga hori arautu da-eta. Foru lurraldeetako arauketa fiskal hori lurralde erkidekoaren parekoa izan da, baina ez da berdin-berdina izan, horren ariora, zenbait erakunderen kasuan, arauketa fiskal ezberdina ezarri zen, bai eta lurralde erkidean baino tarifa merkeagoak ezarri ere. Egoera horren erakusgarri izan daitezke Ekonomi Itun eta Hitzarmen sistemari eginiko kritikak. Euskal foru zuzenbide zibilaren kasuan, behar-beharrezkoa da foru lurraldeek sortu zuten arauketa fiskala, zerga horri begira. Pisuzko arrazoia dago horretarako: foru lurraldeetako erregela fiskalek euskal erakunde zibil batzuk arautu zituztelako, eta noizean behin, gainera, eraentza juridiko berezia ezarri zutelako, lurralde erkideko eraentzari lotu gabe.

Areago oraindik, Bizkaiko arauketa fiskala aitzindari izan zen euskal erakunde zibil bereziak arautzean eta esparru horretan geroagoko arauketa fiskalentzat ezinbesteko erreferentzia bilakatu zen, Arabako legeria fiskalarentzat eta lurralde erkideko legeria fiskalarentzat, hain zuzen. Azken bi lurralde horietako administrazioek eredutzat hartu zuten Bizkaiko arauketa fiskala, morrontza hori agerian uzten da mende honen berrogeiko hamarkadan[2] zergaren lege testuetara (garai hartan Eskubide Errealen Zergaren testura) erregela bereziak onartzen dituztenean, euskal bi foru erakunde zibil arautzeko testamentu boterea eta foru komunikazioa.

Zergaren aurrekari historikoak[3] alboratuz eta Espainiako zuzenbidera etorriaz, legatuak eta jaraunspenak beranaz kargapean jarri zituen lehenengo xedapena 1798ko irailaren 25eko Errege Zedula izan zen, kasu horretan ere, deigarria da tributuaren helburua. Koroaren Ogasunari diru sarrerak lortzea, zorpetuta baitzegoen Frantziarekin izaniko gudak zirela-eta[4]. XIX. mendearen hasieran, Espainian ziren tributu gehienek Erdi aroko jatorria zuten. Hasiera batean, guzti-guztiek udaletako tributuak izan ziren, baina apurka-apurka Estatuko tributu bihurtu ziren. Beste alde batetik, Estatuko tributuok ez ziren Espainiako lurralde osoan aplikatzen. Erregio edo lurralde bakoitzak bere tributuak zituen, hau da, baziren beste erregio fiskalak ere Espainiaren barruan.

---

[2] Arabak 1945ean egiten du eta bi urte geroago lurralde erkidearen txanda da, 1947an.

[3] Zergaren [oinordetza eta dohaintzen gainekoa] aurrekaririk zaharrena *vigessima hereditatum* deiturikoa izango litzateke. Tributu hori, Kristo ondorengo 4. urtean ezarri zen, *Julia viccesimaria* izeneko Legearen bidez, Augusto enperadorea zela. Tributu horren bidez, jaraunspen eta legatu guztien gain Estatuari horien hogeirena ordaintzeko zama ezarri zen, eta, bildutako sarrera horiekin, soldadu erromatarrei ordaintzeko helburua zegoen; hala ere, tributuaren emaitza enperadorearen altxor pribaturako zen (*Fiscus*) eta ez Herri Altxorrerako (*Erarium*). BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F., «Evolucion historica del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, II. lib., 95 or.; PEÑA ALONSO, J.L., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, Madril, 1992, 20 or.; CHECA GONZALEZ, C., *La supresion del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para una reflexion*, Marcial Pons, Madril, 1996, 129 or.

[4] BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F., *loc. cit.*

Azkenik, tributu horien exakzioa ere ez zen lurralde guztietan berbera izaten, modu horretara, euskal lurraldeek (Nafarroa barne), salbuetsitako probintziak deiturikoek, *emaitza* edo *donatiboa* izenekoa ordaintzen zioten Koroari, Foru Aldundien bitartez.

Pasa den mendeko hirurogeita hamarreko hamarkadara arte, euskal lurraldeen egoera berbera izan zen praktikan[5]. *Emaitzak* edo *donatiboak* Ondasun Higiezinen, Nekazaritza eta Abelzaintzaren gaineko Kontribuzioa osatzen zuen, 1845eko tributu eraldaketaz geroztik, kontribuzioari zegokion kupoa lurralde bakoitzari egozten zitzaion eta lurraldeko Foru Aldundiak ordaintzen zuen. Kontribuzio horren tributu eraentza foru lurraldeetan aplikatzeko beharra zegoen, lurralde erkidean zituen ezaugarri berberekin, baina ez zen benetan aplikatzen[6]. Foru Aldundiek ezarritako ariel edo arbitrioek indarrean irauten zuten eta horien bidez bildutako sarrerak nahikoak ziren, aurrekontuek eratorritako betebeharrei aurre egiteko[7]. Beste hitzez esateko, XIX

[5] Mon-Santillan izeneko tributu eraldaketa 1845ean egin zen, hortik 1876ra bitarteko egoera oso nahasia da: alde batetik, euskal probintzietan tributu eraentza erkidea indarrean da, baina, beste alde batetik, ez zen eraentza hori inoiz betearazi. DIRECCION GENERAL DE COORDINACION CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Concierto economico entre el Estado y el País Vasco. El debate en las Cortes Generales*, Ministerio de Economia y Hacienda, Madril, 1983, 27 or.

[6] Egia esateko, foru-tasunaren berrindartzeak eta Konstituzio Estatuan foru lurraldeak modu egokian kokatzeko ahaleginak saihestu egin zuten Ogasun zentralak foru ogasunak bereganatzea. Fernando VII.ak hil zenean. Horiek horrela, aparteko egoera horrek iraun zuen, lehendabizi, progresistak ez zirelako López Ballesterosengandik eskuratutako tributu antolamendua ordezteko gai izan. Eta 1845eko eraldaketa fiskalaren ostean, moderatuek euskal klase politikoari begira erakutsi zuten malgutasunagatik. Bien bitartean, monarkiaren gastu orokorrei aurre egiteko, Araba, Gipuzkoak eta Bizkaiak egindako ekarpena diru-laguntza bezala bideratu zen. Altxorraren ordezkariekin akordatutako borondatezko diru-laguntza bezala (edo sasi-borondatez onartutakoak).

Foru Aldundiek, lehenago probintzietako aldundiek egin izan zuten bezala, botere fiskalari eutsi zioten Ogasunaren ministeriotik lokabe. Modu horretara, zergagaia askatasunez erabakitzen zuten, bai eta bildutako diruitzaren inbertsioa ere. Euskal Aldundiek Mon-Santillán izeneko tributu eraldaketari aurre egin zioten arrakasta osoz; eta horrez gain, 1845etik geroztik sortutako tributu edo zerga berriak saihestu egin zituzten.

Gerra arteko epealdian, beraz, Foru ogasunek Estatuko gastu orokorrei aurre egiteko egindako ekarpen urriek ohiko *emaitza*ren forman eutsi zioten. AGIRREAZKUENAGA, J.–ORTIZ DE ORRUÑO, J.M.: «Las Haciendas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya entre 1800 y 1878», *Ekonomiaz*, 9-10 (1988), 78-80 or.

[7] Foru ogasunen sarrerek hiru ohiko zituzten, ohiko zehatzak eta sendoak, fogeren araberako derrunak, kontsumoaren gaineko arbelak eta bide-sariak. Bigarrenei dagokienez, probintzia batetik bestera aldatu egiten ziren kargatutako merkatugaien zerrenda, beti ere zerrenda laburra: gaztaina, oliotza, ozpina, okela, bakailoa, kolonietatik ekarritakoak, esportaziorako burdina eta, batik bat, ardoak

mende osoaren zehar Eskubide Errealen gaineko Zerga biltzen da lurralde erkidean, foru lurraldeetan, ordea, tributu hori ez da existitzen Are gehiago, Ekonomi Itun sistema indarrean jarriaz batera, Eskubide Errealen gaineko Zergari dagokion kupoa ezartzen da, baina kupoa ordaintzeko behar diren sarrerak udaletako eta probintziako arieletatik lortzen dira, horiek ezarrita baitzeuden aurretiaz lurralde horietan Sarrera iturri hori kupoa ordaintzeko lain ez denean bakarrik, Eskubide Errealen gaineko Zerga ezartzen dute Aldundiek[8], arian-arian, lurralde erkideko arauketaren parekoa ezartzen dute ere, baina, aldi berean, ez diote uko egiten erregela bereziak hartu edota tarifa ezberdinak jartzeari[9]

Labur bilduz, 1877tik aurrera Ekonomi Itunen sistema ezarri ostean, Aldundi bakoitzak bere sistema fiskala sortu zuen, foru fiskalitateari lotutako sistema hain zuzen, sistema fiskala lurralde bakoitzaren beharrizan, ohitura eta nahien araberakoa zen, edo, zehatzago esateko, Aldundiek kontrolatzen zituztenen beharrizan eta nahien araberakoa Zama fiskalak handitu ahala, aldi baterako zenbait tributu bildu ziren Dena den, aldi baterakotasun hori behin betikotasun bihurtu zen, zergabilketa beharrizanak handitu zirelako Horrela, esan daiteke Ekonomi Itunaren hasierako helburua aldatu zela foru lurraldeetatik berezitasun fiskal eta administratiboen ezinbesteko ezabatze hurbila malgutzeko sortu bazen ere, Aldundia eta horrek emaniko zerbitzuak mantentzeko tresna bihurtu zen[10]

---

eta izpirituzko edariak (azken horien etekinak aurreko guztiena baino handiagoak izanik) Dakusagunez, zergen zerrenda oso sinplea zen eta hori kudeatzeko kostuak ezin merkeagoak, ezaugarri hori nabarmen dauteke Foru aldundietako eredu fiskalean, ia-ia zeharkako zergetan oinarritzen zen eredua, hain zuzen AGIRREAZKUENAGA, J -ORTIZ DE ORRUÑO, J M , *op cit.*, 83 or

[8] Foru lurraldeetan, zerga hori lurralde erkidean baino geroago ezarri zen, askoz geroago Horiek horrela, lurralde erkidean XVIII mende amaieratik tributua ezarri bada ere, Eskubide Errealen gaineko Zerga honako datetan ezarri zen foru lurraldeetan: Bizkaiaren kasuan 1894an, Arabaren kasuan 1909an, Gipuzkoaren kasuan 1918an eta Nafarroaren kasuan 1929an

[9] ALONSO OLEA, E.J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*, HAEE/IVAP, Oñati, 1995, 413 or

[10] ALONSO OLEA, E J., *op. cit.*, 383-384, or

Ikus dezagun, bada, zein izan den zergaren bilakaera lurralde fiskal bakoitzean

1.1. LURRALDE ERKIDEA

Estatu mailan[11], oinordetzen gaineko zergak antzinenetakoa da. Espainiako tributu sisteman[12]. Jaraunspeneko eskualdaketen gaineko zerga ezarri zuen lehendabiziko xedapena 1798ko irailaren 19ko Errege Zedula izan zen, garai hartan, alboko senideen arteko oinordetzak bakarrik kargatzen ziren[13]. Garai hartako zenbait jazokizun historikoek eragindako gorabeherak igaro ondoren[14], 1829ko abenduaren 31ko Errege Dekretu biren bitartez, zerga berri bi ezarri izan ziren: alde batetik, Hipoteken gaineko Eskubidea izeneko zerga (zerga hori baita Eskubide Errealen gaineko Zergaren aitzindaria[15]), ondasun higiezinen eskualdaketak (dohaintzak barne) kargatzen zituena, eta beste aldetik, jaraunspenen gaineko zerga, kausatzailearekiko senidetasunaren arabera portzentaia kargatuz. Nolanahi den ere, azken zerga hori 1835eko maiatzaren

---

[11] Zergaren bilakaera osoa lurralde erkidean, ikus daiteke: BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F., *op. cit.*, 91-142. or.

[12] MARTINEZ LAFUENTE, A., «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: naturaleza y posicion en el sistema», *HPF*, 68 (1981), 130. or.

[13] ROCAFUTT CASTRO, S., *Manual de la legislación del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Imprenta T. Fortanet, Madril, 1874, XIV. or.

[14] Zerga ezabatu zen 1808tik 1815era arte.

[15] Eskubide Errealen gaineko Zergaren jatorria alkabala izeneko tributua izan zen, tributu hori bazegoen IX. mende azkenetik (Villafriako Fonua, 1079ko urtarrilaren 17koa) eta, hasiera batean, gerraren gastuei aurre egiteko aparteko dirusarrera izan zena. Geroago, XV. mendetik aurrera kontribuzio arrunta eta ohikoa da. Alkabala saleroskeren gainean eta ondasunen trukaketen gainean ezartzen zen; ez zituen jaraunspenak ukitu. Azkenik, 1845eko tributu eraldaketaren ondoren, alkabala desagertu zen eta kontsumoaren gaineko zergaren bultara ekarri zuten. ROCAFUTT CASTRO, S., *op. cit.*, X-XI. or.

26ko Aurrekontu Legeak indargabetu zuen eta XVIII. mende bukaeran sorturiko legeriak indarra berreskuratu zuen.

Geroago, 1845eko tributu eraldaketaren harian (Espainiako tributu guztiak sistematizatzeko benetako lehen ahalegin horren harian), jaraunspeneko eskualdaketen gaineko tributu guztiek[16] Hipoteken gaineko Eskubidea osatu zuten. Aurrerantzean, beraz, Hipoteken gaineko Eskubideak ondasun higiezinen eskualdaketa guztiak kargatzen ditu, *inter vivos* zein *mortis causa*zkoak izan, bai eta ondasun horien gainean zenbait eskubide errealaren eraketa ere. Zergaren arauketari dagokionez, hauxe izan zen lehen eta azken aldia foru erakunde zibil bat aipatzen dela, XIX. mende osoan zehar Aragoiko foru alarguntasuna, hain zuzen[17]

Hipoteken gaineko Eskubidea ondasun higikorren eskualdaketara zabaldu zen, horiek kargatuz, 1859ko azaroaren 25eko Aurrekontu Legearen aginduz. Zortzi urte geroago, 1867ko ekainaren 29ko Aurrekontu Legearen ondorioz, zergak izena aldatu eta bere izaerari hobeto egokitzen zaiona hartzen du: Jabari Eskualdaketen gaineko Zerga[18]. Zerga berriak belaun-lerro zuzeneko oinordetzak ere kargatzen zituen, hala ere, handik bi urtera[19], berriro salbuetsi ziren eskualdaketa horiek. Azkenik, 1872an izena berriro aldatu eta Eskubide Errealen gaineko Zerga[20] izena hartu zuen, bere

---

[16] Belaun-lerro zuzeneko jaraunspenezko eskualdaketak ez ziren zergapetzen.

[17] Aragoiko foru alarguntasuna zergapetik kanpo zela adierazi zen, familia izaerako erakundea zen aldetik; izaera hori zela-eta, oinordetzen gaineko zergaren menpe ez zen egon behar. Hala ere, interpretazio horrek ez zuen aurrera egin eta, 1852ko azaroaren 26ko Errege Dekretuaren bitartez, Aragoiko alarguntasunaren gaineko salbuespena indargabetu zen.

[18] Zergaren Araudia 1867ko ekainaren 29ko Errege Dekretuz onetsi zen.

[19] 1869ko uztailaren 1eko Legea.

[20] 1872ko abenduaren 26ko Aurrekontu Legea. Zergaren Araudia 1873ko urtarrilaren 14ko Errege Aginduaren bidez ezarri zen.

aplikazio esparrua hein berean zabalduz[21]. Mendea amaitu baino lehen zergaren arauketa hiru aldiz eraldatu zen (1881, 1892 eta 1896an), zergaren arau nagusiak sendotuz, dena den, ez ziren garrantzi handikoak izan. Arauketa hori da, hain zuzen, zergaren arauketa mende honetan zehar, aldaketa txikiak gorabehera, eta gaur egun ere esan daiteke[22] arauketa horrek dirauela.

Ikusi dugunez, pasa den mendearen amaierarako, dagoeneko zergaren egitura eta beraren arau nagusiak finkatu dira, arauketa horretan, ordea, badago hutsune nabarmena. Foru zuzenbideetako erakunde zibilen arauketa fiskala ez da inon agertzen. Lege hutsune hori organo judizialek eta administrazio organoek homidu behar dute, batik bat, Kontribuzioen Zuzendaritza Nagusiak. Administrazio organo horren ezbazpenak erakunde zibilen geroko arauketaren giltzarri izango dira[23], legegile fiskalak indarreko arauketan sartu nahi dituenean jite horretako arauak, mende honetan zehar, alegia.

Zergaren hurrengo eraldaketa 1900ean izan zen[24] (Villaverde izeneko eraldaketa) eta berrikuntza nabaria ekarri zuen. Eskubide Errealen gaineko Zergan karga-tasa

---

[21] BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F., *op. cit.*, 101. or.

[22] Ulerbidez, igaro den mendearen azken aldera, 1881eko zergaren Araudian (1881eko abenduaren 31ko Errege Dekretuan, hain zuzen) kontzeptu batzuen oinarrizko arauketa agertzen zen: kalifikazio juridikoaren printzipioa (34. art.), zergaren sortzapena (47. art.), jaraunspenaren banaketaren berdintasun printzipioa (48. art.), zergaren likidazioan baldintza etengarrien eragina (52. art.), fideikomisoak (24. art.), etabar. Oinarrizko arau horiek dira egun aplikatzen ditugunak.

[23] Modu horretara, 1900eko lege testuaren *rabassa morta*n burutzko arauketak biltzen du Kontribuzioen Zuzendaritza Nagusiak 1854ko urriaren 12an emandako ebazpena, era berean, zergaren 1927ko Araudiaren 33.o artikuluak (1927ko martxoaren 26ko Lege Dekretua) parekatzen ditu Katalunako konfiantzazko jaraunsletza eta fideikomisoak, baina legegileak jasotakoa 1868ko uztailaren 20ko ebazpenak jaso zuen lehenago. Halaber, Katalunako ondasun guztien gaineko jaraunsletza berariaz arautu zen zergaren 1900eko Araudiaren 21. artikuluan, berroget urte lehenago 1860ko martxoaren 18ko Errege Aginduak egin zuen bezala.

[24] 1900eko apirilaren 2ko Legea eta urte bereko apirilaren 10eko Errege Dekretua, azken horrek zergaren Araudia onetsi zuela.

aurrerakorra ezarri zen lehendabizi, jaraunspen bidez eskuratutako ondasun eta eskubideen gain. Eraldaketaren ildotik, zergaren Araudia ere onetsi zen, horixe zen, hain zuzen, Foru zuzenbideko erakundeak arautzen zituen lurralde erkideko lehen xedapena[25], Kataluniako foru zuzenbidearenak, kasu horretan Guri dagokigunez, une hori bidarri bat da zergaren bilakaera historikoan, izan ere, lege lerrunera biltzen ditu lehendabiziz ordura arte likidazio aribideak zirenak (eta administrazio organo ebazleen erabakietatik ezagutzen genituenak)

Ondorengo urteetan, arauketaren zatikako eraldaketak egin ziren (1900ean, Osuna izeneko eraldaketa, 1910ean, Cobian izeneko eraldaketa, 1927an, Calvo Sotelo izeneko eraldaketa, 1932an). Horien artean, nabarmendu zen 1926koa, Utzitako Ondasuntzaren gaineko Zerga ezarri baitzen, jaraunspen banatugabeak kargatuz. Urte horietan zehar ere, karga-tarifa handituz zihoan, aurrekortasunari eutsiz. Hortaz, Eskubide Errealen eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zergara honakoak biltzen ziren *inter vivos* eskualdaketen gaineko karga, *mortis causa* eskualdaketen gainekoa eta utzitako ondasuentzaren gainekoa (ondasuntza hori *universitas*tzat jotzen baitzen) eta pertsona juridikoen ondasunen gainekoa (ondasun horiek ezin zitezkeelako jaraunspeneko eskualdaketen objektu izan)

Orain artekoa labur bilduz, Espainiako Guda Zibila hasi bitartean, zergaren arauketara biltzen dira Kataluniako zuzenbideko zenbait foru erakunde, edozein modutan, ez du inoiz Euskal foru zuzenbide zibileko erakunderik arautu. Euskal foru zuzenbidea zergaren arauketan ez agertzeak badu azalpen logikoa. Ekonomi Itun edo Hitzarmeneko arauen arabera, Espainiako tributu sistemaren egiturak zerga horren

[25] Egia esateko, hiru erregela zehatz baino ez ziren jaso eta 27 urte igaro behar ziren legegile fiskalak berriro foru erakunde zibil bat arautzeko, une horretan, parekatzen ditu Kataluniako konfiantzazko jaraunsletza eta fideikomisoak, zergaren ondoreetarako (33.6 art.). Nolanahi den ere, Araudiaren bereziatasuna foru erakunde zibil bat bildu zuen araudi lerruneko lehen xedapena izatean datza, ordura arte, erregela horiek administrazio organoen ebazpenetara mugatuta zeudelako

araugintza foru lurraldeei eratxiki zien eta, ondorioz, lurralde horietako organo eskudunei Eskubide Errealen gaineko Zergari dagokionez, horren exakziorako eskumenak eta araugintza zehazteko lotura gunea auzotartasun zibila izan zen kausatzailearen auzotartasuna jaraunspenetan eta eskuratzailearena kontratuetan. Ondorenez, lotura gune hori aintzat hartuta, lurralde erkideko arauketa fiskala ezin zitzaion bizkaitar foruduнari aplikatu, horrek azal dezake Estatuko legegilearen jokabidea, euskal foru erakunde zibilak ez arautzeko. Edozein modutan ere, beste ondorio lazgarri batzuen artean, Espainiako Guda Zibilak Ekonomi Itunen eraentzaren indargabetzea bultzatu zuen. Bizkaia eta Gipuzkoari begira, ez, ordea, Araba eta Nafarroaren kasuan, horiek eraentza hori lupertu ahal izan dutelako etengabe. Une horretatik aurrera, lurralde erkideko legegileak zergaren arauketa egokitu behar zuen Euskal foru zuzenbidearen berezitasunetara, batez ere bizkaitarrei dagokienez. Hala ere, legegileak ez zituen eskumen berri horiek egikarituko, horretarako izan zuen lehenengo tresneria 1940ko zergaren eraldaketa. Horrela, zergaren Tarifa, Araudia eta Legearen testu bateginak (1941eko martxoaren 29ko Dekretuak) ez zuen baitaratu euskal foru erakundeei buruzko erregelarik.

Zergaren hurrengo testu bategina sortu arte itxaron beharra dago (1947ko azaroaren 7ko Dekretura arte), lurralde erkideko legerian estrainekoz euskal foru erakunde biren arauketa fiskala aurkitu ahal izateko testamentu boterea eta foru komunikazioa[26]. Arauketa horren jatorria bilatu behar da urte bi lehenago Arabako Aldundiak ezarritako erregela fiskaletan (Arabako erregelen eredua, aldi berean, guda aurreko Bizkaiko arauketa fiskala izan zen), dena den, lurralde erkideko arauek karga handiago zekartzaten foru erakundeentzat eta ez zituzten begi onez ikusten erakunde horiek, garai hartako giro juridikoak eraginda, agian[27].

[26] Zergaren Araudiko 33.8 eta 22.10 artikuluak, hurrenez hurren.

[27] Zaragozan ospatutako Juristen Nazioko Kongresuan (1946an), Espainia osorako Zuzenbide zibil bakarrerako Kode orokor bat egin behar zela ondorioztatu zen, horretarako, indarrean zen Kode zibila

Bitxia bada ere, erakunde bi horiek dira lurralde erkidean arautu izan diren bakarrak orain arte, zergaren 1991ko Araudiak euskal foru erreserben gainean egindako aipamena kenduz gero. Foru komunikazioaren gaineko erregela 1964an desagertu zen, ezkontzaren ondasun eraentzan oinarritutako ekarpen eta adjudikazio guztiak salbuetsi zirenean. Testamentu botereari buruzko erregela, era berean, desagertu zen 1991ko Araudia onetsi eta indarrean jarri zenean. Modu horretara, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren esparruan, esan daiteke 1947ko Dekretuaren aurreko egoerara itzuli garela.

Zergaren bilakaera historikoari jarraiki, hurrengo eraldaketa 1958an egin zen, urte horretako martxoaren 21eko Dekretuak zergaren tarifa eta legea onetsi baitzituen. Lege hori garatzeko, zergaren Araudia onetsi zen, urtarrilaren 15eko 176/1959 Dekretuaren bitartez. Araudi horrek indarraldi luzea izan du, egungo zergaren Araudia indarrean jarri arte.

1964ko eraldaketaren barruan[28], Eskubide Errealen gaineko Zerga desagertu zen, egia esateko, izena desagertu zen, horren edukia eraldaketaren ildotik sortutako bi zerga berrietara biltzen baita. Alde batetik, Oinordetzen gaineko Zerga Orokorra sortu zen, *mortis causa* eskualdaketak (jaraunspen zein legatuen bidezkoak) kargatzeko, bai eta pertsona juridikoen ondasunak kargatzeko ere (azken zerga hori 1977ko eraldaketarekin desagertuko da). Beste alde batetik, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga sortu zen, ondasunen *inter vivos* eskualdaketak

hartu behar zen eredu gisa. Sistema horretan, Foru zuzenbideak irentsi behar zituen sistema orokorrak, faseetan zehztutako hurbiltze prozesuaren ondorioz. Beste hitzez esateko, legegile fiskalak ere arlo zibilean puri-purian zen asmo baterakoiaren oiartzuna jaso zuen, ondorioz, mesfidantzaz begiratzen zion sistema orokorretik aldentzen zen edozein berezitasuni. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, Reus, Madril, 12 arg., 1986, I lib., I bol., 362 or.

[28] Ekainaren 11ko 41/1964 Legea

kargatzeko (baita dohaintzak ere, jaraunspenei dagokien tarifa aplikatu arren), ez baziren enpresa jarduera baten agerpenik. Une horretan ere, Utzitako Ondasuntzaren gaineko Zerga ezabatzen da ordutik aurrera. Hiru urte geroago, apirilaren 6ko 1.018/1967 Dekretuak Oinordetzen gaineko Zerga Orokorraren tarifa eta legea onetsi zituen, testu horrek egungo zergaren antza handia dauka eta Eskubide Errealen gaineko Zergak zuen egituratik erabat aldendu zen behin betiko.

Azkenik, 1977-1978ko eraldaketaren harian, ekainaren 21eko 32/1980 Legeak Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga onetsi zuen, eta dohaintzen tributazioari dagokienez[29], Oinordetzen gaineko Zerga Orokorraren erregelen arabera bildu behar ziren. Hamar urte lehenago (1977an) hasitako eraldaketa amaitzeko asmoarekin, abenduaren 18ko 29/1987 Legea onetsi zen, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga arautuz. Aurrerantzean, zerga horren menpe daude pertsona fisikoak dohain bidez egindako ondare eskuraketa guztiak, *mortis causa* zein *inter vivos* izan. Lege hori garatzeko, azaroaren 8ko 1.629/1991 Errege Dekretuak Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudia onetsi zuen[30]. Horixe da indarreko araudia egun. Araudiak ekarritako berrikuntzei dagokienez, zergapeko oinordetza tituluen artetik nabarmendu behar dira Foru zuzenbidekoak ohi diren titulu bi jaso zituela (*mortis causa* dohaintzak eta oinordetza itun edo kontratuak), edozein modutan ere. Araudi horrek euskal foru erakundeen erregelak berriro atera ditu zergaren arauketatik, foru erreserbei egindako aipamena izan ezik (55.4 art.), azken horrek, gainera, indargabetutako legeria zibila du hizpide, 1959ko Foru zuzenbideari buruzko Bilduma, alegia.

[29] Nedapen tragankorretatik bosgarrena.

[30] Zergaren Araudia Kode zibileko oinordetzen gaineko zuzenbide orokorrean oinarritzen da, edozein modutan, foru legeriei buruzko zenbait aipamen ere jaso izan ditu. AGUSTÍN TORRES, A.C., «Incidencias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la regulación del Código de Sucesiones por causa de muerte en el Derecho civil de Cataluña», *Revista Jurídica de Cataluña*, XCII, 4 (1993), 996 or.

1.2. Bizkaia

Hirugarren Ekonomi Itunak xedatuta, kupoak nabarmen handitu ziren 1894ko otsailaren 1eko Errege Dekretuaren bitartez. Bizkaiko Aldundiak ez zuen nahikoa izan ohiko diru sarrerekin, kupo berriei aurre egiteko, eta, sarrera gehiago lortzearren, Eskubide Errealen gaineko Zerga ezartzeari ontzat iritzi zion, horretarako. Espainiako lurralde erkidean indarrean zen zergaren Araudia erabili zuen, egokitzat jo zituen aldaketak sartuta[31]. Hortaz, Eskubide Errealen gaineko Zerga 1894ko ekainaren 21eko Foru Aldundiaren Erabakiak ezarri zuen lehen aldiz[32], *mortis causa* egintzei dagokienez behintzat (Aldundiak Estatuko funtzionarioen laguntza eskatu zuen zergabilketarako 1894ko urriaren 17ko Errege Aginduaren bitartez[33], eskatutako laguntza lortu zuen 1894ko azaroaren 14ko Errege Aginduaren bidez), dena den, karga-tasak lurralde erkidean ezarritakoak baino txikiagoak ziren[34]. Zergaren menpe diren gamerako kontratu eta egintzei dagokienez, zerga 1894ko abenduaren 13an ezarri zen.

Zergaren bilakaera historikoaren hurrengo urratsa 1907ko zergaren Araudia izan zen, Bizkaiko Aldundiak onetsia[35] (ekainaren 5eko Aldundiaren Erabakiak, hain zuzen)

---

[31] Vicario Pena, N., *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas*, Imp. y Enc. de Andres P. Cardenal, Bilbo, 1902, 109. or.

[32] 1894ko uztailaren 9ko Probintziako Aldizkari Ofizialean Egia esateko, 1894ko uztailaren 1ean jarri zen indarrean zerga.

[33] Estecha Martinez, J.M., *Regimen politico y administrativo de las provincias vascongadas*, Imprenta provincial, Bilbo, 2. arg., 1918, 295. or.

[34] Halaber, belaun-lerro zuzeneko eta ezkontideen arteko eskualdaketen kasuan, 2.000 pezetako salbuespen orokorra ezarri zen, eta, dohaintzen lehengoratzeen kasuan, salbuespen osoa ezarri zen.

[35] Ekonomi Itunaren berriztaketa urtebete lehenago burutu zen, Estatuari ordaindu beharreko kupo guztiak nabarmen handitzen zirela. 1906ko abenduaren 13ko Errege Dekretuaren bidez. Ez da kasualitatea, hortaz, zergaren arauketa berriztatu beharra.

Araudi horrek portzentaia finkoak ezarri zituen, salbuespen batekin testamentugilearekiko senidetasun maila edo harreman maila. Belaun-lerro zuzeneko zein ezkontideen arteko eskualdaketak salbuesten dira, 5.000 pezetatik beherakoak direnean. Foru zuzenbide zibilari dagokionez, zergaren historian lehen aldiz euskal foru erakunde zibil bat arautzen da, foru komunikazioa, alegia[36].

Eskubide Errealen gaineko Zergaren Bizkaiko Araudia 1925ean eraldatu zen (1925eko otsailaren 25eko Aldundiaren Erabakia), eta zergaren kuota mailen arabera proportzioak ezarri ziren lehendabizi. Lurralde erkidean izandako bilakaeraren parean zergaren arauketak orohartzaileagoa da lehen baino, izan ere, zergapeko kontzeptuak xehetasunez arautzen baititu. Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, aldi berean jauzi kualitatiboa gertatu zen zergaren arauketan, modu horretara, 1907ko Araudian anekdota hutsa zena Euskal foru zuzenbidean oinarritutako eraentza fiskal bilakatu zen. Beste hitzez esateko, foru erakunde bakarra zati batean arautu zuen lehengo Araudiak, gainerako artikuluetara igorpen bat eginez, 1925ean, ostera, Araudian zehar sakabanatutako erregelen bidez, Foru zuzenbidean oinarritutako tributu sistema garatu zen[37]. Foru zuzenbideko lau erakunde arautu ziren, xehetasun handiz: foru komunikazioa, testamentu boterea, erreserba tronkala eta saka eskubidea. Halaber, Bizkaiko legegile fiskalak ezin zituen garai hartako zergaren gainerako arauketak eredutzat hartu, ez zituztelako euskal foru erakundeak arautzen[38], hortaz, bere

[36] Dena den, Araudiaren 21. artikuluak ezarritako foru komunikazioaren arauketa oso murritza da, zergaren beste erregela batzuetara igortzen gaituelako, nolanahi den ere, nabarmen datekе legegile fiskalak erakutsi duen ardura, Foru zuzenbideari begira. Hariari segiz, Kode zibilaren sistema orokorretik aldentzen den Zuzenbide zibilaren ezaugarriak modu bereziau arautzeko beharra igartzen du legegileak.

[37] Zergaren Araudiko 59, 66, 67 eta 84. artikuluak, hurrenez hurren.

[38] Gogora dezagun Bizkaitik kanpo euskal foru erakunde bat arautzen duen lehenengo erregela fiskala Arabari dagokio, 1945ean hain zuzen. Lurralde erkideko arauteguari dagokionez, zergaren 1947ko Araudia onetsi arte itxaron behar da. Azkenik, Nafarroa eta Gipuzkoak ez dute inoiz arau fiskalik eman, Euskal foru zuzenbide zibila arautzeko.

erregelak landu behar zituen nahitaez. Erregela fiskal horien idazketaren tankerak agerian utzi zuen egoera hori, foru erakundeak arautzean erreferentziarik gabe ari zela garbi ikus daitekeelako. Gainerako testuetatik zetozen erregelak laburrak eta abstraktoak ziren. Foru zuzenbidean oinarritutakoak, ordea, luzeagoak eta kasuan kasukoak (lurralde erkideko arauek baino abstrakzio gutxiago zuten). Horrez gain, erregelen idazketak ageri-agerian erakusten zuenez, Bizkaiko arauketa fiskalak zergapetu nahi zuen foru arau zibila oso ondo ezagutu eta horren izaera juridikoa aintzakotzat hartu zuen. Zergaren bilakaera arras interesgarria ikus daiteke, 1907ko Araudiaren adierazpen laburretik 1925eko Araudiaren idazketa osora arte, zoritxarrez, bilakaera hori hautsi egin zen Ekonomi Itunen sistemaren desagerketarekin, Espainiako Guda Zibilean zehar. Modu horretara, Euskal foru zuzenbide zibila zergen ikuspegitik arautzean, Bizkaiko Aldundia aitzindari izan zen baina berak hasitako bideak ez zuen jarraipenik izan.

Bestaldetik, Aldundiaren tarifak, Estatuaren pareko tarifarekin alderatuta, horren erdia eta laurdenaren artekoak izan ohi ziren. Dena den, Aldundiko tarifak ezin ziren beti Estatukoekin alderatu, Estatuko tarifako zenbait kontzeptu ez zirelako Bizkaian aplikatzen[90]. Jaraunspenei dagokienez, munta txikikoak eta senide hurbilen artekoak zirenean, askoz onuragarriagoa zen Aldundiko tarifa Estatukoa baino.

Zoritxarrez, Espainiako Guda Zibilak zergaren bilakaera moztu zuen erabat Bizkaian, zoritxarrez diot, izan ere, hurrengo urteetan Euskal foru zuzenbide

[90] Testamentu bidezko zein testamenturik gabeko jaraunspenari dagokionez, ez ziren sendetasun kontzeptu berberak ezarri, eskualdaketaren onuradunei begira. Ulerbidez, Estatuko tarifaren barruan, jaraunspenei buruzko saila biltzen zen (jaraunspen, legatu, hobekuntza edota dohaintza bidezko eskualdaketak, edozein eskubide erreal eta ondasunen gainean, jaraunspen bakoitzari dagokion zati alikuota omarritzat hartzen zela). Bizkaiko Aldundiaren kasuan, aldiz, dohain bidezko eskualdaketak ziren, erabilitako tituluu gorabehera, edozein ondasun zein eskubideren eskuraketa dohain bidez, hala nola, jaraunspenak (testamentu bidezkoak zein testamenturik gabekoak), dohaintzak, ezkontzarak, legatuak, dohain bidezko lagatzeak. Alonso Olea, E.I., *op. cit.*, 413. or. Bizkaiko Aldundiko Ekonomi Itunaren bulegoko Buruaren Txostena, 1925eko apirila. Bizkaiko Aldudiaren Administrazio Artxiboa. Ekonomia Administraziozko Eraentza. Kutxa/espedientea 2661/1.

zibilarentzat ustekabe onuragarriak ekarriko zituzkeelako, zalantzarik gabe Ekonomi Itunen eraentza indargabetzeak zergaren arauketan piztutako itxaropena errotik moztu zuen alegia, euskal foru erakundeen izaera juridikoa errespetatuko duen eraentza fiskal egokia izateko itxaropena

Ekonomi Itunen sistema erabat berrezarri eta gero (1981ean), Bizkaiko Aldundiak Oinordetzen gaineko Zerga arautu zuen 1985ean[40], dena den, Euskal foru zuzenbideari dagokionez, ez zuen berrikuntzarik ekarri, izan ere, lurralde erkidean zen arauketa kopiatu baino ez zuen egin Nolanahi den ere, lau urte beranduago Bizkaiko legegile fiskalak berriro ere aitzindari zereginari eutsi zion. Euskal foru zuzenbide zibilaren arauketa fiskala jorratzean, oraingoan ere, Foru zuzenbidearen izaera juridiko bereziari hurreratu zitzaion Bien bitartean, Arabako legegileak beraren erregela fiskal zaharkituak ez du aldatzeko asmorik agertu (mendearen erdialdetik datozen arauak) eta lurralde erkideko legegileak, inolako lotsa izpirik gabe, euskal foru erakunde zibilei buruzko arauak indargabetu zituen 1991ean Estatuak Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren 29/1987 Legea onetsiagatik, Batzar Nagusiek zergaren otsailaren 15eko 2/1989 Foru Araua onestea erabaki zuten, arauketa horretan, aldi berean foru erakunde zibil garrantzitsuenak arautu zituen erregela fiskal jakinen bidez (testamentu boterea, komisarioaren gozamena, baserriaren eskualdaketa, foru komunikazioaren menpeko adjudikazioak ...) Horiek dira indarreko arauak egungo zergaren testu bateginean (ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emaileak onetsia), arau horiek, zergabilketa ardurak eraginda izan beharrean, foru erakunde zibilen izaera juridikoa dute abiaburua

---

[40] Azaroaren 28ko 11/1985 Foru Araua Martxoaren 5eko 29/1986 Foru Dekretua zergaren Araudia onetsi zuen, Foru Araua garatzeko Hori da indarreko Araudia Bizkaian

Labur bilduz, bizkaitar forudunaren beharrizanak zaindu eta asetzeko, Bizkaiko legegilearen xedapenak lotu behar dira Guda Zibilaren aurreko urteetatik datorren tradizioarekin. Ezaugarri bereziak dituen Zuzenbide zibilak arazo jakinak azaltzen ditu eta legegile fiskalak aintzakotzat hartu ditu ezaugarri horiek, izan ere, beste sistema juridiko batzuetan oinarritutako arau fiskalak ezin dira euren hartan aplikatu. Beharrizan horren jakitun, legegile bizkaitarrak 1989an zergaren likidazioaren ikusmoldetik arazotsuak ziren zenbait autu arautu izan ditu. Nolanahi den ere, geroago onetsitako Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legeak egoera eta arazo berriak sortarazi ditu, bai eta lehendik zeuden zenbait erakunde ikuspuntu ezberdinetik arautu ere, hori guztia dela-eta, Bizkaiko arauketa fiskalak eraldaketa sakona behar du. Foru zuzenbidearen egungo arauketari egokitzeko eta osatzeko, eta lerro hauetatik eraldaketa hori lehenbailehen burutzea eskatzen dut.

1.3. ARABA

Arabari dagokionez, zergaren historia hasi zen 1909ko abenduaren 30eko Aldundiaren Erabakiaren bitartez, bertan, Eskubide Errealen gaineko Zerga ezartzeko oinarriak behin-behinean onetsi eta alboko senideen arteko edota arrotzen arteko dohaintza zein jaraunspenak bakarrik kargatu ziren. Zergaren behin betiko lehen Araudia hurrengo urtebetean onetsi zen, 1910eko ekainaren 23ko Aldundiaren Erabakiaren bidez. Araudiak lurralde erkideko arauketa hartu zuen eredutzat, tarifa txikiagoak ezarri arren. Belaun-lerro zuzeneko eta ezkontideen arteko dohaintzak eta jaraunspenak 1920tik aurrera kargatu ziren[41], hala ere, salbuespena jarri zuten, garai hartarako oso handia (10.000 pezeta). Urte hartan bertan, Arabak Estatuko

[41] Aldundiaren Erabakia, 1920ko abenduaren 12koa.

funtzionarioen laguntza eskatu zuen zergabilketa zereginetarako. 1920ko azaroaren 25eko Errege Aginduaren bitartez[42] Jarraiko urteetan[43] zergaren tarifak eta arauketak aldaketa txikiak jasan zituzten, eta tesi honen helburuetarako garrantzirik gabekoak gehienak, salbuespen batekin 1945eko uztailaren 21eko Aldundiaren Erabakia[44] Erabaki horretan, Arabako zergaren legerian lehen aldiz arautu ziren euskal foru erakunde bi, lurralde horretan aplikatzeko modukoak baiziren testamentu boterea eta foru komunikazioa Erabakiaren zioen azalpenean bertan, legegileak foru erakundeen fiskalitateak dakartzan arazoen berri dauka, orduan indarrean zen arauketa ez zituen erakunde horiek azaldutako berezitasunak aintzat hartu eta arauketa egokitua egitea erabaki zuen legegileak, arazoei aurre egiteko Une horretan oraindik ez dago testamentu botere zein foru komunikazioari buruzko erregela fiskalik lurralde erkideko legerian, hortaz, erregela arabarren aurrekariak gerraurreko Bizkaiko legerian bilatu behar ditugu

Zergaren exakzioarako, Arabako Aldundiak zergaren Araudi berria onetsi zuen 1959ko uztailaren 21eko Erabakiaren bidez[45] Araudi horretan, foru erakundeei dagokienez, lurralde erkideko legeria berdin-berdin jaso zen, eta 1945ean Arabako legegileak hasitako bide lokabeari ez zion eutsi izan (azken hori askoz onuragarriagoa izan arren foru erakundeentzat) Geroago, lurralde erkidean gertatu bezala, Oinordetzen gaineko Zerga Orokorra eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga sortu ziren, 1964ko ekainaren 27ko Erabakiaren bitartez Nafarroan

---

[42] ESTECHA MARTINEZ, J.M., *op. cit.*, 1926, 79. or.

[43] 1942ko martxoaren 9ko Dekretuak lurralde erkideko legegile fiskalak sartutako eraldaketak erantsi zituen Arabarekin sinatutako Ekonomi Itunean, eraldaketa horiek 1940ko abenduaren 1eko eta 1941eko urriaren 17ko Legeetara biltzen ziren LARRAZABAL BASAÑEZ, S., *Contribucion a una Teoria de los Derechos Historicos Vascos*, IVAP, Oñati, 1997, 226. or.

[44] 1945eko uztailaren 28ko Probintziako Aldizkari Ofiziala

[45] 1959ko irailaren 8ko Probintziako Aldizkari Ofizialaren eranskina

gertatu bezala ere, zerga bientzat baterako Araudia onetsi zen, 1975eko irailaren 30eko Aldundiaren Erabakiaren bidez (egungo egunean indarrean dagoena, hain zuzen)

Espainiako Konstituzioa aldarrikatu ostean (1978an), eta Fernandez Ordoñez ministroak orduan hasitako eraldaketa fiskalaren ildotik, Arabak indarreko arau fiskalak egokitu zituen eraldaketatik sortutako errealitate berrira Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, 1978an Espainiako Gorteetara aurkeztutako proiektua[46] eredutzat hartuta, Aldundiak Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ezarri zuen 1981eko maiatzaren Foru Arauaren bitartez Bitxia da gero, lurralde erkidean oraindik sei urte igaro behar ziren, proiektu hori gorpuzteko Bilakaera historikoaren hurrengo urratsa da apirilaren 24ko 25/1989 Foru Araua, hots, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren indarreko arauketa Euskal foru zuzenbideari dagokionez, zergaren arauketa zaharkitua gelditu da 1959ko Bilduma aintzakotzat hartzen baitu, hala ere, lurralde erkidean gertatu aldera, ez ditu foru erakundeei buruz ezarritako erregela fiskal zaharkitu horiek ezabatu Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko uztailaren 1eko 3/1992 Legea onetsi zenetik sei urte igaro diren arren, ez dirudi etorkizun hurbilean egoera aldatuko denik

1.4. Gipuzkoa

Eskubide Errealen gaineko Zergari dagokionez, Gipuzkoan oso berandu ezarri zen tributu hori, izan ere, 1918ra arte ez zen holakorik izan Gainera, hasierako arauketak oinordetzen gaineko zerga baino ez zuen onetsi eta alboko senideen artekoak bakarrik kargatu ziren (1918ko ekainaren 28ko Aldundiaren Erabakia) Zergabilketarako

[46] Gorteetako Aldizkari Ofizialaren 46 zenbakia, 1978ko urtarrilaren 11koa

Estatuko funtzionarioen laguntza eskatu zioten Administrazio zentralari, 1918ko maiatzaren 25eko Errege Aginduaren bitartez[47]

Ildoari jarraiki, 1925eko abenduaren 22ko Erabakia hartu arte, ez zen benetako Eskubide Errealen gaineko Zerga ezarri, zerga horren menpe izan ohi diren kontzeptu guztiak kargatuz. Helburu horretarako, lurralde erkideko arauketa aplikatu zuen modu ordeztailean, zenbateko mardulak salbuetsi zituen arren. Urte bi beranduago, 1927an zerga zabaldu zen ondasun higikorren kostu bidezko eskualdaketetara ere. Zergaren bilakaera hori bertan behera geratu zen Espainiako Guda Zibilarengatik. Hori dela-eta, laurogeiko hamarkadara arte itxaron behar da, zergaren Gipuzkoako arauketa berriro aurkitzeko. Zergaren arauketaren bilakaera berriro jarraitu zuen martxoaren 23ko 5/1987 Foru Arauak, hirurogei urte itxaron ondoren, hiru urte geroago, urtarrilaren 11ko 3/1990 Foru Arauak indarreko arauketa onetsi zuen, lurralde erkideko arauketara egokitzeko (abenduaren 18ko 29/1987 Legera, alegia)

Euskal foru zuzenbide zibila, berez, zergaren Gipuzkoako arauketatik kanpo izan da beti eta, gaur egun, egoera horretan darrai. Hori egia izanik, gogoratu behar da Gipuzkoako legegileak landa esparruari erakutsi dion ardura etengabea eta, batik bat, baserriari eta bertan bizi direnei erakutsitakoa, horretarako, nekazaritza, abelzaintza eta basozaintza ustiapenen iraupena ziurtatzeko hainbat salbuespen ezarri izan ditu. Eraentza fiskal onuragarri horrek ez ditu Foru zuzenbide zibilaren autuak zuzenean jaso izan, baina, zeharka bada ere, ondasun tronkalei aplika dakieke (ondasunok Bizkaian, Laudion edota Aramaion kokatuta badaude)

[47] ESTECHA MARTINEZ, J.M., *op. cit.*, 1918, 306 or.

1.5. NAFARROA

Nafarroa azken lurraldea izan zen Eskubide Errealen gaineko Zerga ezartzen Estatuko funtzionarioen laguntza ere eskatu zuen zergaren bilketarako, 1928ko otsailaren 24ko Errege Aginduaren bitartez[48] Geroago, 1928ko apirilaren 20ko Erabakiaren bidez zergaren lehenengo Araudia ezarri zen Nafarroako administrazioak hartu zuen orduko lurralde erkideko indarreko arauketa; nolanahi den ere, aldaketa batzuk sartu zituen Nafarroako errealitatera egokitzeko[49] eta belaun-lerro zuzeneko zein ezkontideen arteko dohain bidezko eskualdaketei begira salbuespen mardulak ezarri ziren, izan ere, praktikan[50] nafar gehienek ez zuten zerga ordaindu behar izango

Zergaren egitatezko salbuespen hori 1942tik aurrera salbuespen juridiko bihurtu zen, aurreko, ondorengo eta ezkontideen arteko dohain bidezko eskualdaketei begira Zergaren hurrengo Araudia 1949ko otsailaren 11ko Aldundiaren Erabakiak onetsi zuen Ondoren, 1970ean baterako Araudia onetsi zen Eskubide Errealen gaineko Zergaren zatiketatik sorturiko zerga bientzat Oinordetzen gaineko Zerga Orokorra eta Kostu bidezko Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga Horixe da, hain zuzen, egun indarrean den araudia, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruz, eta 1970eko apirilaren 10eko Aldundiaren Erabakiak onetsi zuen

Zergaren Nafarroako legerian ez dago Euskal foru zuzenbideari buruzko aipamenik, hala ere, Nafarroako zuzenbide zibilak ardura nabaria sortu du legegile fiskal

---

[48] ESTECHA MARTINEZ, J.M., *op. cit.*, 1935, 261. or.

[49] Horretara, zergaren 36. artikuluak Nafarroako indarreko legeria zibilaren aipamena egiten du, zergapeko kontratu edo egintzak bil ditzakeen baldintzak kalifikatzeko.

[50] Kontuan izan behar da 10.000 pezetatik beherako eskualdaketak salbuesten direla 1928an

nafarrarengan[51], horren erakusgarri arauketa fiskalak Zuzenbide horri egindako aipamen ugariak izango lirateke. Bestalde, lotura gune zibil eta fiskalen arteko jokoak eraginda, bizkaitar edo arabar foru dunari Nafarroako legeria fiskala aplika dakioke, alde horretatik, legegile nafarrak neurriren bat hartu beharko luke hori gertatzen denerako Euskal foru zuzenbidearen ikuspegitik, halaber, Nafarroako legegile fiskalak bere lege zibilarengatik erakusten duen ardurak inbidia sortarazten du, batik bat, lurralde erkideko eta Arabako legegilearen utzikeria nabarmena ikusiz gero

2. ZERGAREN IZAERA JURIDIKOA

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga zuzeneko zerga pertsonal, subjektiboa eta instantekoa da.

Zuzeneko zerga da, aberastasuna kargatzen duelako Zerga ordaintzeko beharra ezarri da pertsona jakin baten pentzutan, eta pertsona horrek ez du lege ahalmenik ordaindutakoa beste pertsona bati jasanarazteko, harreman juridiko tributarioetan betebeharpekoen pertsonen taldetik kanpo zegoen pertsonari, alegia

Zerga pertsonala da, pertsona zehatza dagoelako zergaren baldintza objektiboen barruan, beste hitzez esateko, zerga hori ezin daiteke pertsonarik gabe eratu Subjektu pasiboaren aurretiazko ondarearen arabera aplikatzen zen koefiziente biderkatzailea

[51] Nafarroako arau fiskalak Zuzenbide zibilera igortzen du, zergapeko ondasunen kalifikazio juridikoa egiteko (11 art), pertsonen senidetasun maila, baldintza eta gaitasuna zehazteko (13 art) zergapeko kontratu zein egintzen gaineko baldintza edo mugapenak ezartzeko (17 art), etab

izango litzateke zergaren izaera pertsonala zehazten duen faktore horietakoa, ez, ordea, oinarri likidakorra kalkulatzeko zerga oinarriari egin behar zaizkion txikipenak[52].

Zerga subjektiboa da, subjektu pasiboaren inguruabar pertsonalak zuzenean aintzakotzat hartzen direlako, tributu zorraren zenbatekoa zehaztean, hala nola, kausatzailearekiko senidetasun harremanak.

Instanteko zerga da[53], horren egitatezko kasua zerga egitatea betetzean agortzen delako erabat, hots, ez duelako gerokoan inolako jarraipenik. Nolanahi den ere, zenbait kasutan epealdi jakin batean jazotako egitateak batera hartzen dira kontutan, esaterako, ondorengoen alde *mortis causa* eskualdaketa bi edo gehiago gertatzen direnean, hamar urteko epealdian, gehien jota.

2.1. KRITIKAK ETA ERALDATZEKO PROPOSAMENAK

Zerga honi dagokionez, doktrinako autoreen jarrera ez da baketsua izan, alderantziz, kritika ugari jaurti dituzte zergaren konplexutasuna, horren karga-tasa, horren beharrik ez izatea ... eta beste arrazoi batzuk direla-eta. Edozein modutan ere, mendabaldeko gizarte guztietako tributu sistemetan ezarritako tributua da eta, dirudienez, zergaren

---

[52] CAZORLA PRIETO, L.M.–MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madril, 1991, 77. or.

[53] *Instanteko* hitzaren esangura juridikoa ez dator bat hitz berak hizkera arruntean duen esanahiarekin. Hizkera arruntan dagokionez, zerbait instantekoa da bat-batean gertatzen denean, hau da, segundu batean, une batean, denbora epealdi labur-laburrean. Kontrara, Tributu zuzenbideari dagokionez, zerga egitatea instantekoa da egitate hori berez agortzen denean, epealdi zehatz baten zehar. Hortaz, epealdi hori ez da labur-laburra izan behar, ez eta iraunaldi murritzekoa ere, zerga egitatea instantekoa izan dadin. Nahikoa da epealdi horren zehar egitatea erabat agortzea, bestela esateko, egitateak ez duela berez errepikatzeko joerarik. SAINZ DE BUJANDA, F., «Análisis jurídico del hecho imponible», *RDFHP*, 60 (1965), 871-872. or.

irauteko joera bere hartan segituko du datozen urteetan ere Kritikek, ordea, zeregin garrantzitsua dute, zergaren zenbait ezaugarri agerian uzten dutelako, beste bideetatik ikustezinak izango bailirateke

Bestalde, kritika gehienak lurralde erkideko arauketaren aurka izan ohi dira, nagusiki Horrek badu bere azalpena foru lurraldeei begira, aurreko, ondorengo eta ezkontideen arteko *mortis causa* zein *inter vivos* eskuraketak zergatik salbuetsi dira orokorrean; zerga ordaindu behar ez izateak, eztabaidak piztu beharrean, autoreen laudorio eta gorespenak jaso ditu[54]

CHICA GONZALEZen[55] aburuz, zerga arras konplexua da, bai ulertzeko zein aplikatzeko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketa ez da herritar arruntarentzat ulerkorra, ez eta eskuragarria ere, izan ere, oro har, ulertzeko oso zaila den zerga dugu, baita juristarik adituenarentzat ere Zergaren arauketan zehar termino teknikoak non-nahi ageri dira, eta horietako batzuek ñabardura txiki baina garrantzizkoak egiten dituzte Gainera, termino horiek, zenbait kasutan, ez dira Zuzenbide erkidean izan ohi duten esanahiarekin erabiltzen, ezpada zergak behar duenarekin

Azken aukera hori, izatez, ahalezkoa da, tributu antolamenduak modu lokabean sor baititzake bere kalifikazioak, eragozpenik gabe, hala ere, horretarako doktrinak baldintza edo muga batzuk jarri izan ditu legegilearen jokabidea behar bezala bidezkotu beharra dago Zerga honen zenbait manutan, ordea, ez da horrelakorik bidezkotzen, arauketa erkidetik aldentzen direnean terminoaren edukia eta norainokoa

---

[54] MUGURUZA ARRESE, J., «La nueva exención de las donaciones entre cónyuges o ascendientes y descendientes, en la normativa vizcaina», *FFB*, 97.074 erref (1997), 15-19 or., CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 135-146 or.

[55] CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 127 or

CHECA GONZALEZek galdetzen du ea inork uste lezakeen herritar arruntak (kultura ezaupide egokiak dituena) gai ote den zergaren arauketan zehar ageri diren kontzeptuak behar bezala ulertzeko, besteak beste, ordezpen arrunta, zuzkz ordezpen eta onbidezko ordezpena, fideikomisoa, Aragoiko fiduzia, erreserba...

Autoreak berak du erantzuna legegileak berak ere ezetz uste du, izan ere, Espainiako tributu sistemaren ia zerga gehienetan aitorpen-autolikidazio sistema ezarri da nahitaez, salbuespen batzuekin eta horien artekoa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga dago. Tributu horretan, aitorpen-autolikidazio metodoak aukerazko izaera bakar-bakarrik dauka[56].

Bestalde, Espainiako Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak Europako Batasunaren karga-tasarik altuena du, guraso eta seme-alaben arteko *mortis causa* eskualdaketei begira; aurrerakortasun hori ez da zuzentzen tributuaren zerga oinarriari egindako txikipenekin[57]. Edozein modutan ere, zerga isolatuta begiratuta, ezin da baieztu zerga horrek karga handiegia dakarrela, ez behintzat makroekonomiaren ikuspuntutik, zergabilketan duen eragina oso txikia delako. Autua ikuspegi dinamikotik aztertuz gero, hots, dohain-bidezko eskuraketa eta eskualdaketen gain gainerako tributuek duten eragina aintzakotzat hartuz gero, ordea, erantzuna guztiz bestelakoa izan beharko litzateke, tributu aniztasuna eta tributuen arteko zapalketak direla-eta[58].

---

[56] MENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Siete, Valentzia, 1988, 529 or.

[57] GARCIA-MARGALLO, J.M.-MENDEZ DE VIGO, L., *Una Reforma Fiscal para España*, LID, Madril, 1996, 186-187 or.

[58] CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 87 or.

Ildoari jarraituz, oinordetzen gaineko zerga karga handiegia izan daiteke ekonomi ustiapen txikientzat, batik bat[59]

Doktrinako zenbait autorek, Carter[60] izeneko Txostenak bildutako ideiak ontzat hartuta, zerga horren ezabaketaren alde egiten du Irizpide horren arabera[61], pertsona fisikoen artean ematen diren ondasun eskualdaketak (dohain bidez zein kostu bidezkoak). Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak kargatu beharko lituzke, teknikaren ikuspuntutik, jaraunsle, dohaintza-hartzaile eta bizitza aseguruen onuradunaren errentan, hain zuzen Ez litzateke Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan kargatu behar, zerga horrek ez duelako arrazoi logikorik tributu lokabe legez irauteko

Aurreko ideiak gorabehera, eta tributuen teknikan oinarritutako arrazoiak aintzat hartuta[62], errentaren gaineko zerga zabal-zabal horren eraketa ez da aurrera eramateko

---

[59] ZURDO RUIZ DE AYUCAR, J., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1981, 4 or

Nolanahi den ere, ekainaren 7ko 7/1996 Errege Lege Dekretuak malgutu egin du egoera hori, hildakoaren ezkontide edota ondorengoen alde burututako famili enpresen *mortis causa* eskualdaketen kasuan "ø95eko hobaria ezarri duelako, enpresa osoa edo horren partaidetza eskualdatzean Nedapen horrek kritikak jaso ditu *inter vivos* eskualdaketak aintzat hartu ez zituelako eta baldintza murrizgarriak ezarri zituelako hobaria aplikatzeko (subjektu pasiboak enpresaren kapitalean izan behar duen partaidetza "ø15etik gorakoa izan behar da CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 16-17 or

Arazo hi horiek konpondu ditu geroago legegile fiskalak, egun indarrean den arauketari begiratuz gero behintzat

[60] Argi denez, dohaintzek eta jaraunspenek onuradunaren ekonomi ahalbidea handitzen dute Hortaz, famili unitateko kideen arteko ondasunen eskualdaketak albo batera utzita eta garrantzi gutxiko beste salbuespen batzuk salbu, gure gomendioa izango litzateke dohaintzak eta jaraunspenak *errentatzat* hartu beharko liratekeela, zergaren ondorecetarako Modu horretara, une honetan dohaintzak eta jaraunspenak kargatzen dituen zerga desagertuko litzateke *INFORME DE LA REAL COMISION DE INVESTIGACION SOBRE LA FISCALIDAD (INFORME CARTER)*, Instituto de Estudios Fiscales Madril, 1975, II lib., 80 or

[61] CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 16 or

[62] Dohain bidezko eskuraketak errenta kontzeptura biltzeak arazo larriak dakartza eguneroko aribidean, eskuraketa horiek behar bezala baloratzeko eta zergaldia zehazteko MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 113 or

modukorik, dohaintzak eta jaraunspenak pilatzeko aukera desagertzen delako. Modu horretara, antolamendu juridiko erkatuek tradizioari eutsi[63] egin diote eta ekonomi ahalbidearen agerpen diren horien gain zerga lokabea ezarri dute[64].

Lurralde erkidean, beraz, zergaren legeria eraldatuz gero[65], subjektu pasiboaren aurretiazko ondarea ez litzateke aintzakotzat hartu beharko, tributu zorraren irizpide zehaztaile gisa, eta tarifaren aurrerakortasuna txikitu beharko litzateke.

---

[63] CARRAU VASCO, D., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: razón, presente y futuro», *RDFHP* 221 (1992), 1.086. or.

[64] ESEVERRI MARTINEZ, E., «Anotaciones a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1988), 53. or.

[65] Zerga eraldatzeko, honako proposamenak egin dira:

1. Nekazaritza ustiapen eta norbanakoen enpresa txikien eskuraketak salbuetsita egon beharko lirateke, jaraunspenezko onordetzaren bidez gurasoengandik seme-alabenganakoa denean eskualdaketa, azken horiek jardueran jarraitzeko asmoarekin.

2. Tributu zorra zehazteko irizpide bezala ezin da erabili subjektu pasiboak aurretiaz duen ondarea. Indarreko legearen ariora, tributu kuota lortzeko kuota osoari koefiziente biderkatzailea aplikatu behar zaio; koefiziente hori aldatzen da senidetasun mailaren arabera eta zergadun kausadunak aurretiaz duen ondarea aintzat hartuta.
Horiek horrela, «aurretiazko ondarearen» osagaia sortzea 29/1987 Legeak ekarritako berrikuntza izan zen. Hala ere, berrikuntza hori erabat deitoragarria da, zerikusirik ez duelako dohain bidezko eskuraketen gaineko zergapetzearen izaerarekin. Ondarea kargatu nahi bada, zentzuzkoa izango litzateke horretarako ezarritako zerga erabiltzea.

3. Zerga ornarriaren txikipenak kendu beharko lirateke, senidetasunaren araberakoak badira, ez ordea kausadunaren adinaren araberakoak.
Zergaren 1987ko Legearen ariora, heriotza bidezko eskuraketetan ornarri likidakorra lortzen da zerga ornarriari txikipen egokia kendu ostean. Horretarako, kausadunen artean lau talde bereizten dira, huldakoarekin duten senidetasun mailaren arabera, eta ondorengo zein adoptatuei begira adinaren irizpidea erabiltzen da I eta II. taldeen artean bereizteko.

GARCIA-MARGALLO, J.M.-MENDEZ DE VIGO, L., *op. cit.*, 238. or.

2.2. ZERGAREN EGINKIZUNAK

Tributu ororen ohiko eginkizuna diru-sarrera publikoak biltzea da Nolanahi den ere eginkizun hori bigarren mailan gelditu da Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez Gaur egun, zerga honengatik lortutako sarrerak tributu sarrera guztien portzentaia txiki bat baino ez dira[66], beste arrazoi batzuk daude zergaren iraupenari ekiteko, hala nola, ekonomi politika orokorreko arrazoiak, berdintasun eta justiziako arrazoiak

Aurreko arrazoiak gorabehera, jaraunspen eta dohaintzen gaineko zergei izaera etikoa ere darie[67], aberastasunaren gehiegizko pilaketa eta metaketa saihesten ahalbideratzen duelako, dena den, tritubuak ezin izango du izaera konfiskatzailerik izan. Konstituzioak agintzen duelako (jabetza pribatuaren aintzatespen printzipioa zaindu ahal izateko) eta norbanakoaren aurrezkiak pizteko beharrezkoa delako

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren tributu osagarria da hau ere[68] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe diren ondare gehikuntzak ez daude PFEZren menpe Aldi berean, oinordetzen gaineko zergak errentak kontrolatzeko eginkizun argia ere betetzen du[69], horren ondorioz, PFEZn eta Ondarearen gaineko Zergan eragin erabakiorra dauka

---

[66] CARBAJO VASCO, D., *loc. cit.*

[67] Horixe da Gobernuak Diputaduen Kongresuari bidalitako Txostenak zioena CALVO-SOTELO IBÁÑEZ-MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 32 or.

[68] MAS ORTIZ, A., «ISD: algunas conexiones prácticas con los impuestos directos», *Impuestos*, II (1994), 71 or.

[69] CARBAJO VASCO, D., *op. cit.*, 1.095 or.

Aurrekoaz gain, sistema fiskalaren itxiera eginkizuna du ere[70], ekonomi ahalbidea (ondasunen dohain bidezko eskuraketa) kargapetik aske gera dadin saihesten duelako Eginkizun horrek, ordea, zergaren formaltasun juridikoa galtzea ekarri du, oinordetza edo dohaintzak ez diren jazokizunak ere aintzakotzat hartzen dituelako (zerga egitatea zabaldu da)

Azkenik, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak helburu estrafiskala du ere, ekonomi izaera ez duen helburua: aberastasunaren birbanaketa Eginkizun hori ideologiaren eta politikaren ikusmoldeari dagokio eta, ondorioz, tributuen eginkizunak neurtzeko erabiltzen diren maila axiologiko ezberdinei ere[71]

2.3. KALIFIKAZIO JURIDIKOAREN PRINTZIPIO OROKORRA

Printzipio hori erkidea da, Espainiako zerga guztien arauketetan erabiltzen baita, baina zerga honen arauketan tradizio handikoa da Horrela, 1881eko zergaren Araudiko 34 artikuluak (1881eko abenduaren 31ko Errege Dekretua) agindu zuenez, zerga ordaindu behar da likidatzeko moduko egintza zein kontratuaren benetako izaeraren arabera Geroago, 1892ko Araudiaren 34 artikuluak egun indarreko idazketaren antzekoa jaso zuen

---

[70] CARBAJO VASCO, D., *loc. cit.*

[71] Dena den, helburu horiek ez dira agertzen zergaren azterketa sakona egin ostean Zergaren izaera dela-eta, ez dirudi oinordetzen gaineko zergak eginkizun nagusirik eduki dezakeenik politika ekonomikoaren arloan; horregatik, ezin daiteke esan zerga horren eginkizun garrantzitsuenen artean ekonomiaren antolamendua dagoenik Zergabilketari begira duen norainoko urriak eta zergapetzen duen arlo murriztuak baiezpen hori sendotzen dute. CAZORLA PRIETO, L.M.–MONTEJO VILLELA, S., *op. cit.*, 61 or.; MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 118 or.

Estatuko Araudiaren 7 artikuluaren ariora (azaroaren 8ko 1 629/1991 Errege Dekretua), eskuraketaren kari den egintza edo kontratuaren egiazko izaera juridikoaren arabera galdatuko da Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, interesatuek hautatutako forma edo erabilitako izendura edozein izanik ere, haren baliozkotasuna eta eraginkortasuna uki dezaketen eduki zein formazko akatsak alde batera utziz, bidezkoa den kasuetan itzulketa eskubidearen kaltetan izan gabe

Manuaren hitzez-hitzezko idazketatik bestelakoa iruditu arren, kalifikazio juridikoaren printzipioari ñabardurak egin behar zaizkio, bere benetako esangura ezagutu ahal izateko Esan bezala, printzipio hori ohiko irizpidea izan da *juridikotzat* jotzen diren zergetan, batik bat Ondare Eskualdaketen gaineko Zergan eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan, horrez gain, bada, kalifikazio printzipioa tributu guztien irizpidea dela esan daiteke[72] Arautegiak Tributu zuzenbidetik kanpoko adar juridikoek araututako eta eratutako kontzeptuak erabiltzen dituenean (dohaintza, fideikomisozko ordezpena, hipoteka), erakunde horiek arautu eta zedarritzen dituzten testu sustantiboetara igorpena egiteko beharra dago[73], kasuan kasuan tributupeko egitatea aurrez aipatutako erakunde juridikorekin bat datorren ala ez jakiteko Horren ondorioz, zergaren ordainketa eskatu aurretik, likidatzaileak likidatzeko moduko egintza edo negozio juridikoaren izaera juridikoa zehaztu behar du[74] Hori dela-eta, tributu horien gainean emandako ebazpen anitzek ez dituzte tributu arazoak soilik barneratzen eta sarritan argudio sustantiboen baliozkotasuna eztabaidatzen dituzte

---

[72] CONDE CONDE, M , «El principio de calificacion Análisis global del hecho imponible y de las tecnicas para su calificación», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, II lib , 241 or

[73] Printzipioa erabiltzeko moduari ezin zaio gauza handirik erantsi, igorpenaren teknika erabatekoa delako CONDE CONDE, M , *op cit* , 278 or , CALVO ORTEGA, R , «Impuesto sobre las donaciones», *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 321 or

[74] RUIZ RISUEÑO, F , «Legislación civil e impuesto de sucesiones en el ordenamiento juridico español», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados* Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib , 1 010 or

Tributupeko negozio edo egintzari alderdiek emandako izendura albo batera utzi behar da Printzipio horrek ez du berrikuntzarik ezartzen Tributu zuzenbidean, ezpada egiazko izaera juridikoa bilatzen duen printzipioaren ondorio hutsa da

Dena den, Zuzenbidearen beste adar batzuek eratutako kategoriak ez ditu legegile tributarioak euren hartan ekartzen, aldaketarik gabe, sarri-askotan, printzipio hori hausten da, erakunde horien kontzeptuen eskemetan legegile fiskalak berak egindako balorazioak sartzen dituelako Horretarako, Tributu zuzenbidearen autonomiaren oinarri diren printzipioak aintzat hartzen ditu edo, errazagoa agian, iruzur fiskala eragozteko nahia[75] Negozioaren egiazko izaera juridikoaren araberako kalifikazio printzipioa, modu horretara, bigarren mailako dimentsiora ekarri behar da, bakarrik erabil daitekeelako, kalifikazio tributario berezia ez denerako Horixe baita bektoretasun fiskala izeneko printzipioak ezarritako muga[76]

Kalifikazio printzipioaren eduki edo norainokoak eztabaidak sortu ditu doktrinako autoreen artean Negozio juridikoak edukiari zein formari buruzko akatsak izan arren, kargatutako egintzaren baliogabetasuna edo eragingabetasuna albo batera utzita likidatu behar bada tributua, horrek esan nahi du tributu arloan ondorio latzak ekartzen dituela Tributu arloetan dena baliozkoa dela esatea bezalakoa da[77] Hortaz, egintza deusezek

[75] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Nota justificativa del analisis de la vertiente tributaria de las instituciones reguladas por la Compilación del Derecho civil de Aragón», *Comentarios a la Compilacion del Derecho civil de Aragon*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988, I lib. J.I. LACRUZek zuzendua, 91 or

[76] Bektorialitate fiskalaren printzipioaren ariora, Zuzenbide sustantiboaren arabera dagokion kalifikazioa gorabehera, tributu antolamenduak irizpide baloratzailea erabiltzen duenean, azken hori nagusiarazten da Zuzenbideko beste adar batzuen dogmatismo hutsaren gainean Horren ondorioz, bektorialitate fiskalak, (orain go) 1991ko Arandiko 7 artikuluak jasotako adierazpena argia badirudi ere, eratxikitzen dio bigarren mailako norainokoa kalifikazio printzipioari, printzipio hori bakarrik erabili ahal izango da tributu kalifikazio zehatza ez den kasuetan CONDE CONDE, M., *op. cit.*, 280 or

[77] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 86 or

eta eragingabeek sortzen dute ondoriorik. Altxorrak baliozkoak eta burutuak bailiran jotzen baititu

Lehendabizi, Tributu zuzenbidearen ikuspegitik, deuseztasun edota eragingabetasun akatsek badute garrantzirik. Egia esateko, akats horien tratamendua lekuz aldatzen da, kalifikazioaren esparrutik itzulketaren esparrura[78]. Nolanahi den ere, egintza deuseza burutzen denetik deuseztasun hori aitortzen den arte, ebazpen irmoaren bidez, denbora hutsunea dago, epealdi horretan egintza dagoelako itxura juridikoa izan da, edukitako objektua erabiltzeko modukoa zela irudituz. Horrek guztiak eduki ekonomikoa dauka, zalantzarik gabe, eta horregatik itzulketa printzipioaren ondorio zuzentzailea gertatzen da, irabazizko efektuaren kontzeptua erabilita[79]

Baliozkotasun eta eragingarritasun terminoei emandako zabalera edozein izanik ere, lege fiskalaren eraentza guztiz bidezkotuta dago[80], erabateko deuseztasunaren kasuan izan ezik[81]. Deuseztasuna, deuseztakortasuna, hutsalketa, suntsiarazpena eta ezeztapena bereiz daitezke. Argi dago deuseztakortasunaren kasuan, negozioak eragingarritasun klaudikagarria bakarrik duela eta denbora igarotzeagatik ongitu daitezkeela hasieran zituen akatsak, negozioaren deuseztasuna eskatzeko legebideztaketa mugatua izateaz gain. Ezeztapen eta hutsalketari dagokienez, akatsa ez dagokio negozioaren egiturari.

[78] Behin negozio juridikoa kalifikatu, likidatu eta eskatu ondoren, negozioaren egituran berori deuseztatzeko osagairik izango balitz, eta deuseztasun hori epaile zein administrazio ebazpen irmoaren bidez ezarri izan balitz, orduan Tributu zuzenbidearen ikuspegitik akats sustantibo hori zergaren itzulketaren bitartez bidera daiteke, likidazioa inbredun efektuekin ordaindu ezik. CONDE CONDE, M., *op. cit.*, 284. or.

[79] Irabazizko efektuak honakoa esan nahi du: itxurazko edo bitartezko egoeraren eduki ekonomikoaren balorazioa. Horretarako, aldi baterako gozamenaren kontzeptuarekin bahatzen da legegilea. Zernahi gisaz, irabazizko efektua bakarrik gerta daiteke alderdiek ez badiote elkarri emandako guztia berreskuratzen. CONDE CONDE, M., *loc. cit.*

[80] CONDE CONDE, M., *op. cit.*, 285. or.

[81] CONDE CONDE, M., *op. cit.*, 288. or.; CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Regimen fiscal de las donaciones*, Marcial Pons, Madril, 1993, 330. or.

ezpada negozioa burutu osteko unean jazotako egitateak sortzen du, eta, ondorioz, kalifikazioa egiteko unean akatsez konturatzea ezinezkoa izango litzateke. Azkenik, ez-betetzeagatiko suntsiarazpenaren kasuan, negozioaren eragingabetasuna ezin da *a priori* ezagutu, betebeharra betetzeko unean gertatzen delako. Hori dela-eta, arazoa erabateko deuseztasunaren kasuan azaltzen da, batik bat. Horren aurrean, autoreen jarrera ez da baterakoa, jurisprudentzia ere[82] zatituta dagoela. Alde horretatik, ziurtasun juridikoaren printzipioaren arabera, auzitegiek ebatzi behar dute negozio juridikoen deuseztasuna, eta ez Administrazio agintariek. Ondorioz, ez da tributua likidatu behar legezaurkakotasuna ageri-agerikoa den kasuetan[83], negozioaren egiturari bera ukituz eta ohiko ondoreak eragotziz

3. ZERGA EGITATEA ETA FORU ZUZENBIDEAREN OINORDETZA TITULUAK

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak ondasun zein eskubide kargatuak eduki ekonomikoa izatea eta eskuratzeko modukoak izatea behar ditu; horrez gain, ondasunok zein eskubideok eskuratuak izan behar dira negozio juridiko (titulu) jakinen bidez, zergaren Lege arau-emaileak horretarako zehazten dituenak, alegia. Hariari segiz, zergaren Legeak, 3.1 artikuluan, eskuraketa tituluak jaso ditu; manu horretatik hiru

[82] EAAZren ebazpen batzuen iritziz (1955eko martxoaren 8koa, 1958ko martxoaren 25eko eta maiatzaren 25ekoak), kalifikazio fiskalerako ez dira aintzat hartu behar legeria sustantiboaren arabera izan dauzkeen akatsak, negozioaren erabateko deuseztasuna edo inexistentzia bada ere, arlo horiek Administrazioak ezin dituelako erabaki, bere eskumen eza dela-eta; kontrara, auzitegi bereko beste ebazpen batzuen ariora (1947ko otsailaren 4ko eta maiatzaren 7koak, 1949ko otsailaren 22koa eta 1957ko otsailaren 19ko eta maiatzaren 21ekoak), negozioa ezin bada Legearen arabera izan, ezin dauteke Ogasunarentzat ere sortu

[83] Ulerbidez, ondasun higiezinaren gaineko dohaintza dokumentu pribatura biltzean edota herri jabaripeko eraikina erosteko kontratua burutzean CONDE CONDE, M., *loc. cit.*; PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 171 or.

mortis causa eskuraketa titulu omen daude, horietatik bi zehaztuak jaraunspena eta legatua, eta beste bat zehazgabea beste edozein oinordetza titulu

> *Zergaren Legearen 3 artikulua*
> «Honakoak dira zerga egitatea
> a) Jaraunspen, legatu edota beste edozein oinordetza tituluren bidez burututako ondasun zein eskubideen eskuraketak
> b) Dohaintza edota *inter vivos* eta dohain bidezko beste edozein negozio juridikoren bidez burututako ondasun zein eskubideen eskuraketak
> c) Bizitzaren gaineko aseguru kontratuetatik onuradunek lorturiko zenbatekoak, kontratugilea edo aseguru-hartzailea eta horren onuraduna pertsona bera ez direnean»

Zerga honek, beraz, pertsona fisikoek dohain bidez lorturiko ondare gehikuntzak kargatzen ditu eta ez da aurretiazko eskualdaketarik behar, egintza bat zerga egitatearen esparrukoa izateko. Beste hitzez esateko, pertsona fisiko batek ondare gehikuntza lortzen du dohain bidez eta, egitate hori dela-eta, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu behar du, nahiz eta eskualdaketarik izan ez. Esate baterako, zorren barkamena, judizioan edota tartekaritzan amore ematea, uko egitea, zorretatik askatzeko hitzarmena, kasu horietan badago eskualdaketarik. Zuzenbidearen esanahia aintzat hartuz gero, Aurrekoez gain, dohaintzak eta oinordetzak daude, horiek baitira adibiderik ohikoenak. Hortaz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak ez du ondasunen trafikoa kargatu nahi, ezpada dohain bidezko eskuraketa oro, ondare gehikuntzarik badakarkio eskuratzaileari[84].

[84] Legeak argi zehaztu duenez, zergaren objektua ondasunen eskuraketa da egin, eta ez ondasunen eskualdaketa, lehenago gertatu bezala. Modu horretara, behin betiko argitu da zergak kargatu nahi duela ondare gehikuntzaren ondorioz agertarazitako ekonomi ahalbidea. TEJERIZO LOPEZ, J.M., «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», *La Fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 21-22. or.

3.1. BESTE EDOZEIN OINORDETZA TITULU

PEREZ ARRAIZen[85] esanetan, zerga egitatearen definizio horrek zerga egitatearen tipifikazio orokorra erakusten du Zergaren Legearen 3. artikuluak, zerga egitatea definitzean, honako egitatezko kasuak jaso ditu a) eta b) lerroaldetan zerga egitatea gisa «Jaraunspen, legatu edota beste edozein oinordetza tituluren bidez burututako ondasun zein eskubideen eskuraketak» eta «dohaintza edota *inter vivos* eta dohain bidezko beste edozein negozio juridikoren bidez burututako ondasun zein eskubideen eskuraketak» Beste hitzetan adieraztearren, zerga egitatea jaraunspen, legatu eta dohaintzek osatzen dute, hurrenez hurren, hala ere, zerga egitearen itxuraketa orokorra dela-eta, baliteke beste oinordetza titulu batzuk eta beste negozio juridiko batzuk ere zergapetzea, jaraunspen, legatu edota dohaintzaren ondore juridikoen antzekoak sortzen dituztelako, forma ezberdina erabili arren[86] Modu horretara, alde batetik justiziaren printzipioa sendotzen da, izan ere, hartutako formaren gorabehera, tributupean jartzen dira zerga egitate orokorra gauzatzen dituzten egintzak, eta beste aldetik ziurtasun juridikoaren printzipioa errespetatzen da[87], zergadunak zerga egitatearen eduki orokorraren berri duelako Oinordetza prozesuak izan dezakeen konplexutasunak eta prozesu horrek dituen fase ezberdinetan har ditzakeen aldaera ugariek behartu dute legegilearen jokabidea, hau da, Oinordetzen gaineko Zergak egitatezko kasu bakarra

[85] PEREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Valentzia, 1996, Tirant lo blanch, 53-54 or

[86] Modu horretara, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudia onesten duen azaroaren 8ko 1629/1991 Errege Dekretuaren 11 artikulnak xedatzen duenez, jaraunspena eta legatuaz gain, oinordetza tituluak dira, besteak beste: «mortis causa» dohaintza, oinordetza itun zein kontratuak, etab Eta Errege Dekretu bereko 12 artikulnak dioenez, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren ondorecetarako, dohain bidez eta «inter vivos» negozio juridikoak honakoak dira eskuzabaltasun asmoarekin burututako zorraren barkamena, norbere eskubideei uko egitea pertsona zehatz baten mesedetan, etabar

[87] ROZAS VALDES, J A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons, Madril, 1993, 38 or

aplika daitezkeen modalitate anitzak onartu behar izan ditu, egitatezko kasu orokor gisa itxuratuz[88]

Dena den, jokabide horrek arriskua dakar: legegileak aurreikusi ez dituen edo nahi izan ez dituen egitateak kargatzea. Hori da, hain zuzen, zientzia eta literatur sariekin gertatu izan dena. Sari horiek *inter vivos* eta dohain bidezko negozio juridikoaren ondorioz eskuratutako ondasun zein eskubideak dira; ildo horretatik, zergaren Legearen 3. artikuluak jasotako zerga egitate orokorraren ezaugarriak betetzen ditu, zalantzarik gabe. Hori ez zen, ordea, legegilearen borondatea, ez zituelako kasu horiek zerga honen menpe jarri nahi. Arazoa hala nola konpondu izan da, zergaren Araudiko 3. artikuluan, zergapetik kanpoko kasuen artean zientzia eta literatur sariak arautzen dituelako, edozein modutan, autoreek adierazi dutenez, arazoaren konponbidea legean bertan egin behar zen, araudira jo beharrean[89]

Beste aldetik, Foru zuzenbidearen oinordetza tituluen autua azaltzen da. Zerga egitatea definitzean, egungo lege testuak darabilen adierazmolde orokorrera bildu ote dituen eztabaidatzen da. CHECA GONZALEZek[90] kritikatu egin du Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legeko 3.1. artikuluak jasotako adierazmoldea, «beste edozein oinordetza titulu», alegia, tributuaren arauzko aurrekariek ez dutelako inoiz jaso antzeko adierazmolderik[91]. Autore berak ere ez du onartzen zergaren Araudiko 11

---

[88] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Elementos personales del Impuesto sobre Sucesiones», *Impuestos sobre Sucesiones. Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, 1. lib., 1.162. or.

[89] ROZAS VALDES, J.A., «El Derecho Tributario ante el fraude de ley», *RDFHP* 223 (1993), 83-84 or., batik bat 41. oharra.

[90] CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 56-57. or.

[91] Esangura horretan, erakusgarri izan daiteke Nafarroako 1949ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiko 16. artikulua: mota guztietako eskubide, akzio eta ondasunen eskualdaketei dagokienez, jaraunspen, legatu, dohaintza edo *beste edozein kontzepturen bidez* gauzatzen denean

artikuluko b) letrak *oinordetza itunak* bildu izana oinordetza tituluen artean, itun horiek debekaturik daudelako Espainiako zuzenbide erkidean[92], Kode zibilaren 1 271 2 artikulutik ondoriozta daitekeenez. Ildo horretatik, PEÑA ALONSOk[93] idatzi duenez, oinordetza itunak debekatzen dira eta horren aurka ezin dira argudio gisa erabili Kode zibilaren honako artikuluak: 641, 831, 1 036, 1 056 eta 1 315 artikuluak, izan ere, artikulu horiek guztiek ez dute oinordetza itunik arautzen, horietan *mortis causa* xedatzeko ahalmena mugatzen ez delako

Nolanahi den ere, Euskal foru zuzenbide zibilean oinordetza tituluen arauketa ez da horren murrizgarria, tesiaren bigarren kapituluan ikasi izan dugunez Modu horretara, EHFZZLren 27 artikuluaren esanetan, oinordekoa, tronkaleko ondasunak izan edo ez izan, testamentuz, legez, oinordetza itunez, ezkontza itunez zein dohaintza eskrituraz izenda daiteke Oinordetza itunei dagokienez, ondasunen oinordekoaren izendapenak baliorik gabe uzten du ondasun berberen gainean aurretiaz egindako edozein testamentuzko xedapen Areago oraindik, *mortis causa* egindako ondasun jakin baten dohaintza oinordetza ituntzat joko da, baita *inter vivos* egintzaren bidezko ondasun guztien dohaintza ere, besterik hitzartu ezean[94]

---

[92] CHECA GONZALEZek gogorarazten duenez, Foru zuzenbideetan oinordetza itunak onartzen dira, onarpen horrek oinarrizko helburu bat bilatzen du, zenbait ondare irauna araztea, hala nola, baserriak eta familiako nekazaritza ustiapenak

Zoritxarrez, autoreak jarraian esaten du abenduaren 18ko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren 29/1987 Legea lurralde erkidean bakar-bakarrik aplikatzen dela, izan ere, Ekonomi Itunpeko zein Hitzarmenpeko foru eraentzen kasuan, euren araudi berezia aplikatzen dutelako Ildoari jarraituz, autoreak ez du ulertzen foru lurraldeetan bakarrik aplika daitekeen autua lurralde erkideko araudegian agertzea. CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 56. or.

Horiek horrela, CHECA GONZALEZek ahazten du badirela oinordetza itunak onartzen dituzten beste foru lurralde zibil batzuk ere; eta lurralde horietan ezin daiteke foru lurralde fiskaletako araudegia aplikatu, ezpada lurralde erkidekoa, besteak beste, Aragoiko eta Galiziako kasuan

[93] PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 129. or

[94] EHFZZLren 76. artikulua.

Bizkaiko eta Arabako arau fiskalek ez dituzte berariaz Foru zuzenbide zibilaren oinordetza tituluak jaso. Hala eta guztiz ere, Estatuko legeriak, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudiko 11. artikuluan (1.629/1991 Errege Dekretua), eta geroago Gipuzkoako legeriak, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudiko 7.3. artikuluan (azaroaren 15eko 85/1994 Foru Dekretua), jaso dituzte oinordetza tituluak [95], modu honetara:

> *Gipuzkoako 1994ko Araudiaren 7.3. artikulua*
> «Zerga honen ondorioetarako, jaraunspena eta legatuaz gain, ondoko hauek dira besteak beste oinordetza tituluak:
> a) *Mortis causa* dohaintza.
> b) Oinordetza kontratu edo itunak.
> c) Ondoko tituluak enpresek eta entitateek hildako kide edo enplegatuen familiakoei oro har ematen dizkieten kopuruak jasotzeko eskubidea eratxikiz, tituluaren modalitatea edo izendapena edozein izanik ere. Jasotze horrek Araudi honen 9. artikuluaren bidez edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan tributua ordaindu behar duela berariaz xedatzen ez denean beti ere.
> d) Ondoko tituluak, testamentugileek albazeei euren lana burutzeagatik esleitutako kopuruak jasotzeko eskubidea eratxikiz. Aipatutako kopuruak jaraunspeneko ondasuntzaren %10eko balio frogatua gainditzen dutenean edota ohiturek zein usadioek ezarritakoa gainditzen dutenean»

Manuaren zerrenda hori adibidezkoa besterik ez da, *besteak beste* adierazpideak garbi erakusten duenez. Bestela esateko, *beste edozein oinordetza titulu* terminoaren helburua[96] da Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe gelditzea pertsona fisikoaren ondare masan gertatzen den edozein ondasun zein eskubide eransketa, pertsona baten heriotzan oinarritzen bada.

---

[95] Legegileak ez du titulu terminoa erabiltzen oinordetzara deitzeko modua adierazteko, ezpada dohain bidezko eskuraketaren oinarri zein karia adierazteko. PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 124. or.

[96] PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 312. or.

3.2. FORU ZUZENBIDEKO OINORDETZA TITULUEN GARRANTZI FISKALA

Esangura horretan, zenbait arazo dakarte erakunde zibil batzuek, hala nola, oinordetza itunak (unean bertako eragingarri zein heriotzaren ondorengoak), *mortis causa* dohaintzak, jaraunspenaren banaketarako komisarioak egilesten dituen dohaintzak (testamentu boterea egikaritzean) eta bazterketadun dohaintzak. Horiek guztiak oinordetza tituluak direla onartuz gero[97], onarpena ondorio guztiekin gauzatu behar da; bestela esanda, ondasunen eskualdaketa unean bertan gertatu arren, beste edozein oinordetza tituluk dituen baldintza berberak aplikatu behar zaizkiola, horien artean zerga oinarriari kendu beharreko txikipenak barne.

3.2.1. Oinordetza ituna

Indarreko legeria fiskalei begiratuz gero, benetan deigarria da lurralde erkideko eta Gipuzkoako arauketa fiskalak oinordetza itunak jaso izana, Euskal foru zuzenbide zibila sarritan ahanzten dutelako, eta, beste alde batetik, Bizkaiko zein Arabako arauketa fiskalek ez dute oinordetza ituna aipatu ere egiten, tributupean diren oinordetza tituluen artean, nahiz eta legeria bi horiek izan euskal foru erakunde zibilei buruzko erregela bereziak dituzten bakarrak. Lurralde erkideko arauketari dagokionez, azalpena ezin

---

[97] ASTA GONZÁLEZen aburuz, unean bertan eskuratu duena ez da kausatzailearen oinordeko, hori bizi dela, oinordetzazko prozesua bakarrik gerta daitekeelako heriotza dela-eta eta heriotzaren ondoren. Horregatik, dohaintza bati buruz hitz egiten bada ere, dohaintza horrek ez luke inoiz balioko ondasunetan oinordekoa izendatzeko forma bezala. ASTA GONZÁLEZ, C.I., «Las formas de designar sucesor en bienes. El artículo 27 de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *Revista Jurídica de Navarra*, 22 (1996), 216. or.

Autore fortzaleak ez datoz bat iritzi horrekin, guztien ordezkari: CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del País Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib., 320–324. or.

errazagoa da: Bizkaia eta Arabatik kanpo ere badira oinordetza itunak beste lurralde batzuetan, eta lurralde horietan lurralde erkideko legeria fiskala zuzenean aplikatu behar da, hortaz, legegileak egoera hori aintzakotzat hartu izan du Gipuzkoaren kasuan, azalpena luzeagoa izan behar da. Oro har, Gipuzkoan aplikatzen den Zuzenbide zibila Kode zibilarena da batik bat (EHFZZLren 147. artikuluak aipatutako foru ohitura izan ezik); horren ondorioz, ez dago oinordetza itunik Gipuzkoan egilesteko aukerarik Gipuzkoako Zergaren Araudiak, ordea, zergapeko oinordetza tituluen artean jaso ditu oinordetza itunak Kasu honetan, azalpenik ziurrena honakoa izango litzateke Gipuzkoako legegileak 1991ko Estatuko Araudia kopiatu besterik ez duela egin

Bien bitartean, Bizkaiak eta Arabak ez dituzte euren Araudi mailako xedapenak aldatu, eta zerga egitate orokorra jaso dute, besterik gabe, berariazko zehaztapenik egiten ez dutela beste edozein oinordetza titulu Dena den, adierazmolde horrek zergaren gainerako legerietan izan duen garapena ikusita, lurralde horiek berariaz jaso ez badituzte ere, pentsa daiteke oinordetza itunak eta *mortis causa* dohaintzak bil daitezkeela Bizkaiko eta Arabako zergaren zerga egitatearen esparrura Legegilearen isiltasunak, ordea, ziurtasun eza areagotzen du, horregatik, zerga egitatearen berariazko zehaztapena lehenbailehen egitea ezkertzeko modukoa izango litzateke

Oinordetza itunaren izaera duten dohaintzei dagokienez[98], egilespen-egileen borondateak edota dohaintzen izaerak eraginda, arazoak azaltzen dira, izaera hori ez duten dohaintzek inolako likidazio arazorik sortzen ez duten bitartean

[98] Modu horretara, 1996ko otsailaren 8ko Erantzunak dioenez, Galtzako zuzenbide zibileko bazterketak uneau bertako eragingarritasuna duen oinordetza itunaren izaera dauka DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madril, 1996, 139. or

Gaur egun, badirudi inork ez duela eztabaidatzen oinordetza ituna zerga egitatearen barruan dela, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari begira. Ez da eztabaidatzen ere dohaintza-izendapeneko unean eskualdatutako ondasunei dagokien likidazioa ez dela geroratzen, ezpada une horretan likidatzen dela; orduan gertatzen baita zerga egitatea, bai eta ondasunen titulartasunaren benetako eskuraketa

Hariari segiz, unean bertako eragingarritasuna izanagatik ere, kasu horiek benetako oinordetza itunak direnez gero, jaraunspenak bezala likidatu behar dira, ondorioz, zerga oinarriari kendu beharreko eta Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 20. artikuluak jasotako txikipenak aplikagarriak izango lirateke[99]. Irizpide horren oinarririk nagusiena kalifikazio juridikoaren printzipioa izango litzateke. Ezin da ukatu unean bertako ituna benetako oinordetza itun denik eta, ondorioz, eskuraketa oinordetza titulu bidez gertatzen da[100]

3.2.2. Hildakoak utzitako ondasun jakinen dohaintza

Oinordetza itunaren izaera ez duten arren, oraingoan ere aurreko puntuan zehaztutako ondorio berberak atera daitezke. Kasu honetan, jaraunspenaren komisarioak, berari emaniko testamentu boterea egikaritzean, dohaintzak erabiltzen ditu, kausatzailearen oinordekoen artean hark utzitako ondasunak banatzeko. Nahiz eta dohaintzaren forma erabili, benetako oinordetza eskuraketak dira eta hildakoaren ondaretik datoz zuzen-zuzenean. Araudiaren manuak berariaz aipatzen ez baditu ere,

[99] DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *op. cit.*, 139–140 or.

[100] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, «Informe sobre el tratamiento fiscal de algunas instituciones forales aragonesas», *Boletin del Colegio de Registradores de la Propiedad*, 287 (1992), 597 or.

araudiak berak ez du *numerus clausus* zerrendarik ezartzen, ondorioz, manu hori ez litzateke eragozpen gaindiezinik dohaintza horiek zergapeko oinordetza titulu legez aintzat hartzeko.

3.2.3. *Mortis causa* dohaintza

Mortis causa dohaintzei dagokienez, horiek antzinatik kargatu izan dira jaraunspeneko gainerako eskuraketak bezala[101] eta legatuekin parekatu izan dira[102] zergaren ondoreetarako.

Bada desadostasunik agertu duen autorerik ere, dohaintza *inter vivos* tipoko negozio juridikoa dela esan eta, ondorioz, ezin uler daitekeela *mortis causa* eskuraketa egon daitekeenik dohaintza denean, *mortis causa* aldaerakoa izan arren[103]. Iritziak iritzi, autore gehienen ustez, heriotzaren ziozko dohaintzei testamentuzko oinordetzari buruzko xedapenak aplika dakizkieke, eta *inter vivos* dohain bidezko eskualdaketei buruzko manuek ez dute eragingarritasunik izango dohaintza horientzat. Ondorioz, *mortis causa* dohaintzei aplikatu behar zaizkie zerga oinarrit k kendu beharreko txikipenak, kausatzailearen eta onuradunen arteko senidetasun maila dela-eta. Hori horrela da, nahiz eta dohaintza tituluz (edo baliobestekoaren bidez) egindako

---

[101] 1852ko apirilaren 30eko Errege Aginduaren bidez, *mortis causa* dohaintza ez da zergapetu behar dohaintza-emailea hil arte. 1865eko azaroaren 14ko Errege Aginduaren bitartez, *mortis causa* dohaintza jaraunspen bezala kargatu behar da.

[102] Eskubide Errealen gaineko Zerga ezartzen duen 1872ko abenduaren 26ko Legearen arabera, parekatzen dira *mortis causa* dohaintzak eta legatuak.

[103] Bizkaiko Ekonomia-Administraziozko Foru Auzitegiak 1989ko apirilaren 21ean emandako Erabakia.

eskuraketetan zerga oinarria eta oinarri likidakorra berbera izan behar, kasu guztietan[104].

Kode zibilaren sistemaren ariora, *mortis causa* dohaintzek dituzten ezaugarriak[105] aintzakotzat hartuz gero, esan daiteke dohaintza horrek galdu duela berezko berezitasuna edo izaera, erakunde lokabe gisa ezabatutzat jo beharko litzatekeela eta legatuaren izaerarekin parekatu beharko litzatekeela[106]. Hala ere, ezaugarri horiek ez dute balio Euskal foru zuzenbide zibilari begira, *mortis causa* dohaintzak oinordetza itunaren kasua osatzen duelako gehienetan (ezeztatzeko aukerarik gabekoa eta testamentuen formalitateak ez ditu zertan begiratu).

Mortis causa dohaintza orokorrean arautzeaz gain, zazpi hamarkadetan zehar zergak antzeko ezaugarriak dituen Kataluniako foru erakunde bat arautu zuen ondasun guztien gaineko jaraunsletza. Erakunde horretarako, legegileak *mortis causa* dohaintzen antzeko eraentza fiskala ezarri zuen, zergaren sortzapena geroratuz izendatzailea hil arte. Modu horretara, 1900eko zergaren Araudiko 21. artikuluak (1900eko apirilaren 10eko Errege Dekretua) xedatzen zuenez, foru legeriaren arabera ezkontza itunetan ezar daitekeen ondasun guztien gaineko jaraunsletzak[107] ez du zergaren sortzapenik

---

[104] CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 116. or.

[105] DIEZ-PICAZOk dohaintza mota horien hiru ezaugarri aipatzen ditu: dohaintza-emaileak horiek ezeztatzeko aukera, dohaintza-hartzaileak dohaintza-emaileak baino luzeago bizi behar du, eta testamentuei buruzko solemnitate eta formak errespetatu beharra. DIEZ-PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madril, 7. arg., 1995, II. lib., 350. or.

[106] CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil español, Común y Foral*, Ed. Reus, Madril, 15. arg., 1993, IV. lib., 228. or. Ez da iritzi berekoa VALLET DE GOYTISOLO, berarentzat Kode zibilak argi eta garbi bereizten baititu *mortis causa* dohaintzaren eta legatuaren artean, nahiz eta lehenengoek azken nahietako xedapenen izaerarekin bat etorri. VALLET DE GOYTISOLO, J., *Panorama del Derecho de Sucesiones*, Civitas, Madril, 1982, I. bol., 1.009. or.

Kontrara, Kode zibilaren ikuspegitik, argudia daiteke *mortis causa* dohaintzen onuradunak legatu-hartzaileen izaera berekoak direla, eta, horren ondorioz, eskuraketa horien gainean zerga ordaindu beharko litzateke, legatuak bailiran. PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 128. or.

[107] Egintza batek zalantzak sortarazi ditu, ezkontza itunetan egindako jaraunsle izendapena, hain zuzen. Katalunian izendapen horri ondasun guztien gaineko jaraunsletza deritzo; Gaztelan ere,

ekarriko oinordetza irekitzen den unera arte, horren menpean baitago ondasunen benetako eskuraketa. Erregela fiskal hori 1967ko zergaren testuaz geroztik ez da gehiago agertzen.

3.2.4. Dohaintza, bazterketarekin batera

Dakigunez, EHFZZLren 27. artikuluak modu zabalean arautzen ditu oinordetza tituluak eta zabaltasun horrek aukera ematen digu bazterketa duen dohaintza ere titulu horien artean kokatzeko. Tesiaren bigarren kapituluan aztertu genuenez, dohaintza-emaileak lehenespenezko belaun-lerrotik derrigorrezko oinordeko bat edo batzuk aukera ditzake, gainerakoak baztertuz. Baldintzarik gabeko dohaintza hutsekin gertatu aldera, bazterketarik egonez gero, dohaintza hori ezin konputa edota kolaziona daiteke dohaintza-emailearen jaraunspenean, beste hitzetan esateko, dohaintza-emaileak bizirik dela eskualdatzen du bere oinordetza, baina aldi berean, horrela burututako banaketan, aldaketarik ez dela izango ziurtatzen du bera hiltzen denerako. Hortaz, bazterketarekin egindako dohaintzen kalifikazioa egin behar da eta oinordetza titulutzat har daitekeen ala ez erabaki; nik baiezkoaren alde egiten dut, oinordetza itunekin gertatu bezala, dohaintzok halako izaera ez duten arren. Zergaren Araudiak ezarritako oinordetza tituluen zerrenda ez da batere orohartzailea eta ez luke oztoporik izan behar dohaintzak, zergaren ondoreetarako, oinordetza titulutzat jotzeko.

---

legenak onartzen zuen aukera hori, baina ez Katalunian zuen hedadurarekin. Kode zibilaren 1.327, 1.331, 641 eta beste artikulu batzuetatik ondorioztatu daitekeenez, Kataluniako jaraunsletzek *sui generis* izaera dute, *inter vivos* dohaintzen izaera bera dutela ukatu gabe, egiazko jaraunspenezko erakundeak direlako, ezkontza itunetan jasoak. Jaraunsletza horietan, gurasoek jabariari eusten diote jaraunsle izendatuen mesedetan eginiko erreserbarekin batera. Modu horretara, seme-alabek ez dute ezer behin betiko eskuratuko oinordetza ireki artean, une horretara arte ere ez da sortu zerga eskatzeko eskubidea. ALBIÑANA P.V., J., *Comentarios al Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Tipografía de sucesores de A. Jiménez, Ávila, 1907, 185. or.

4. ZERGAPETIK KANPOKOAK

Zergapetik kanpokoak jaso dituen arauaren helburu nagusia argia da: zerga egitatearen definizioa osatu edo argitzea; horretarako, zehaztapen negatiboa egiten da, zergaren esparrutik at gelditzen diren kasuak ezarri edo argitzeko. Esangura horretan, arau horiek ez dira benetako arau juridikoak, hots, ez dira agindua biltzen duten arau juridikoak, ezpada interpretazio (kautoa) barneratzen duten xedapenak, hots, legeak berak egindako azalpena. Oro har, arau horien edukia zerga egitatearen definizioan bertan inplizituki dago[108].

Noizean behin —eta kasu horietan legegintza teknikaren akatsa izan ohi da[109]— legegileak zergapetik kanpokoak eta salbuespenak nahasten ditu.

Tesi honen helburuari dagokionez, zergapetik kanpoko kasu bi aipatu behar dira nahitaez: bata arauak berak jaso du berariaz, bestea, ordea, ez du idatzizko izaterik. Bietarik lehena lehentasunezko nekazaritza ustiapenei buruz ari da eta, benetako zergapetik kanpoko kasua izan beharrean, salbuespen bat da. Bigarrena EHFZZLren 106. artikuluak jasotako edukiaren isla da, komisario alargunak komunikaturiko ondasunen adjudikazioa bere buruari egiten dionean.

---

[108] PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, Madril, 6. arg., 1996, 130. or.

[109] PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 131. or.

4.1. NEKAZARITZAKO USTIAPENAK MODERNIZATZEARI BURUZKO 19/1995 LEGEA

Foru zuzenbidearen fiskalitatea aztertzean, Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruz uztailaren 4ko 19/1995 Legea ezinbesteko aipakizuna izan behar da, arlo teorikotik begiratuta bada ere; aipamen osoa izateko, lege horren aurrekoa eta egun indargabetua ere aipatu behar, alegia, Familiako Nekazaritza Ustiapenei buruz abenduaren 24ko 49/1981 Legea. Azken horri helduta, legeak jasotako zenbait konponbide euskal foru erakundeetan oinarritzen zen, eta horrek bere isla fiskala ere ekarri zuen. URRUTIA BADIOLAK[110] doitasunez kritikatu zuen Bizkaiko lege fiskala, kanpoko arautegietan oinarritutako nekazaritza arauketak kopiatzen zituelako, eta ez ziolako bertoko arautegiari probetxurik ateratzen, hots, foru legeria zibilari, azken horrek nekazaritza ustiapenak zuzen-zuzenean arautzen ez bazituen ere, argi dago berorren ardatz nagusia zela, eta egun ere dela, baserriko ustiapenaren batasuna.

Egia esateko, zergaren arautegiak (baita Eskubide Errealen gaineko Zergaren barne kokatzen zenean ere) beti izan du nekazaritza munduaren biziraupenean bere ardura berezietako bat, ildo horretatik, eskura izan dituen baliabide guztiak erabilita, ekonomiaren alor hori garatzen eta sustatzen ahalegindu da sutsuki. Mende honetan zehar legegile fiskalaren jokabideak etengabe bultzatu du nekazaritzazko jabetzaren eskualdaketa, zergetatik salbuetsita edota txikipenak ezarrita, arau fiskalak sor zezakeen oztopoa kenduz. Tradizio horren barruan kokatu behar dira lehen aipaturiko arauak ere.

Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko 19/1995 Legeak bultzatuta, nekazaritza sektorearen arauketa berria gauzatu da. Legearen helburu nagusia

---

[110] URRUTIA BADIOLA, A., «Basermaren inguruan: oinordetzazko ituna eta Bizkaiko Foru zuzenbidea», *Karmel*, 208 (1994), 25-29 or.

lortzearren, sozietate formak sustatu dira, nekazaritza ingurunea aurrera atera eta horren garapenerako. Aldi berean, arauketa berriak eragina du arlo fiskalean ere (zergapetik kanpokoak, salbuespenak eta zerga oinarritik kentzeko moduko txikipenak ezarri izan dira). Indarrekoaren aurreko 49/1981 Legearekin gertatu aldera, oraingo honetan legegileak ez ditu erabili Kode zibilaren sisteman debekaturik izan edo sistematik kanpokoak diren erakunde juridikoak, hala nola, oinordetza ituna edo testamentu boterea (kritika ugari sortarazi zuten-eta).

Horiek horrela, nekazaritza arautegi horren ondorio fiskalak aipatu behar dira nahitaez. Nekazaritza zuzenbidearen arauen esparruak eta Euskal foru zuzenbide zibilarenak elkar jotzen dutela aintzat hartuz gero. Modu horretara, nekazaritza legearen aplikazio esparruak bat egin behar du Foru zuzenbidea zehaztutako erakunde juridiko baten esparruarekin: tronkalitatearekin. Bizkaian, Laudion edota Aramaion diren nekazaritza ustiapen guztiak ondasun tronkalak dira aldi berean. Nolanahi den ere, une honetan arauketa fiskal horren azaleko aipamena baino ez dut egingo arrazoi bigatik: alde batetik, tesiaren azterketa esparrua mugatu beharrean nagoelako; beste alde batetik, oraindik ez dakigulako lege horrek zer-nolako eragina izango duen euskal nekazaritzaren eremuan, hortaz, arautegi horren berri emango dut baina ez dut horren gainean azterketa sakonik burutuko.

Bizkaiko zergaren Foru Arauak berariaz jaso du arauketa fiskal hori zergaren arautegian, oraindik, zeregin horretan bakarra izan da. Gainerako lurraldeetan, nekazaritzako erregela sustantiboek arautzen dituzte 19/1995 Legeak ezarritako onura fiskalak. Dena den, arautegi guztiek jaso dituzte arau berberak eta ezin da euren artean bereizteko moduko aipamenik gauzatu. Hurrengo lerroetara ekarriko da, beraz, Bizkaiko indarreko Foru Arauaren 3. artikuluko idazketa, zerga egitateari buruzkoa.

Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Araudiaren 3.4. artikulua

«Bizirik dirauen ezkontideak lehentasunezko nekazaritza ustiapenean jarraitzea ez da inolaz ere zerga honen menpekoa izango

Foru Arau honek ezarritakoaren ondoreetarako, lehentasunezko nekazaritza ustiapenaz[111] ulertuko da Nekazaritzako Ustiapenak

---

[111] *4. artikulua. Nekazaritza ustiapenak eta bestelakoak, horien titularrak pertsona fisikoak direnean*

1. Xedapen iragankor bakarrak ezarritakoa gorabehera, pertsona fisikoa nekazaritza ustiapen baten titularra denean, ustiapenak nekazaritzako lan unitate bat izan beharko du gutxienez eta ustiapenetik lortzen den laneko unitate-errenta %35aren parekoa edo goragokoa izan beharko da eta %120 baino beheragokoa, ustiapen hori lehentasunezkoa izateko. Horrez gain, titularrak honako betekizunak bete beharko lituzke:

a) Nekazari profesionala izatea, 2. artikuluko 5. ahapaldian ezarritakoaren arabera.

b) Lanbide heziketa maila egokia izatea, horretarako lanbide esperientziaren eta eskola heziketaren irizpideak erabili behar dira.

c) Hamazortzi urte beteta izatea eta hirurogeita hamabost bete gabe izatea.

d) Gizarte Segurantzako Nekazaritza Erregimenean alta eman izatea edo Langile Autonomoen Erregimenean alta eman izatea, nekazaritza jardueraren ariora. Aurreko erregimenetan alta eman ez duten nekazari profesionalek bete beharko lituzke euren nekazaritza profesionaltasuna erakusten dituzten betekizunak, Autonomia Erkidegoek ondore horietarako ezarritakoak, alegia.

e) Ustiapena kokaturik dagoen eskualdean edo inguruko eskualderen batean egoitza izatea, autonomia erkidegoetako legeriak lurralde antolamenduaren inguruan ezarri bezala. Horren ezean, aintzakotzat hartuko dira Estadistika Nazioko Erakundearen Nekazaritza Erroldak ezarritako nekazaritza eskualdeak.

Egoitza betekizuna ez da kontutan hartuko, ezinbestean edota ageri-ageriko beharrizana denean, autonomia erkidegoek zehazten duten bezala.

2. Senar-emazteen kasuan, ustiapenaren titulartasuna biena izan daiteke ondore hauterako, dena den, nahikoa izango litzateke aurreko idazatiko baldintzak ezkontide batek bakarrik betetzea.

3. Nekazaritza ustiapenak jarraunspenezko erkidego batekoak badira, eta ustiapenaren gainean gutxienez set urtetan ustiapena ez banatzeko hitzarmena egin bada, lehentasunezko ustiapen gisa hartuko dira, ondore hauetarako, ustiapenak eta erkidegoaren partaideetariko batek, gutxienez, artikulu honen 1. idazatian adierazteko betekizunak betez gero.

Ustiapena lehentasunezko kalifikazioa duen egunetik hasiko da zenbatzen ustiapena ez banatzeko aldia.

2. artikulua. Definizioak

Lege honetan xedatutako ondoreetarako:

5. Nekazari profesionala hau izango da: nekazaritza ustiapen baten titular izanik, bere errenta osoaren %50, gutxienez, nekazaritza jardueretatik edo jarduera osagarri batzuetatik lortzen duen pertsona fisikoa, baldin eta zuzenean nekazaritza jardueratik lortutako errenta guztirako errentaren %25 baino beheragokoa ez bada eta nekazaritzako lanetan edo jarduera osagarrietan emandako denbora bere lanaldi osoaren erdia baino goragokoa bada.

Ondore hauetarako, jarduera osagarritzat joko dira honakoak: hauteskunde publikoaren ondorioz, titularrak egon eta parte hartzen badu ordezkaritza izateko erakundeetan, bai eta sindikatu, kooperatiba edo lanbide izateko ordezkaritza organoetan ere, baldin eta nekazaritza sektorearekin lotsurik badute, bere ustiapenaren ekoizkinak zuzenean saldu edo transformatzeko jarduerak, ingurugiroaren babesa eta ingurune naturalaren artatzearekin zerikusirik dutenak; eta bere ustiategian buruturiko turismo, eliza zein eskulaneko jarduerak.

10. Nekazaritzako lan unitatea: nekazaritzako lanetara urtebetean egun osoz pertsona batek egiten duen lana.

11. Laneko unitate errenta: nekazaritza ustiapenean sortzen den etekin ekonomikoa, lan unitateari egozten zaiona. Honela ateratzen da zenbatekoa: ustiapenean sartutako nekazaritzako lan unitateen

Modernizatzeari buruz uztailaren 4ko 19/1995 Legeak[112] emandako definizioa».

4.2. Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legearen 106. artikulua

Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legearen 106. artikuluaren ariora, bizirik dirauen ezkontideak (aldi berean komisarioa izanik) bere buruari adjudika dakioke foru komunikazioaren eraentzapeko ondasunen erdia, modu horretan ondasun erkidegoa zatituz. Autua, beraz, honetan datza zatiketa eta adjudikazio hori Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren zerga egitatea sortzeko moduko *mortis causa* eskualdaketa denentz zehaztean Arauzko testuak ez du berariaz jaso izan kasu hori

Zuzenbidearen ikuspegitik zentzuzkoa dirudienez, komunikatutako ondasunak zatitu eta adjudikatzeak ez du ondasunen edo eskubideen eskualdaketarik sortzen eta, ondorioz, bizirik dirauen ezkontideak ez ditu horiek eskuratzen, ezpada ezkontide horren ondarean subrogazio bidez ondasun horiek sartzen dira, komunikaturiko

---

kopurua, zati, ustiapenaren gaindikin garbia edo marjin garbia eta ordaindutako lansarien zenbatekoaz batuz

12 Erreferentziazko errenta Espainian, nekazaritzakoak ez diren lansari gordinei buruzko indikatzailea Horien zenbatekoa urtero zehaztuko da Europako Elkartearen arautegiaren arabera eta Estatistika Nazioko Erakundeak argitaratutako lansariei buruzko datuak kontutan hartuta

Ondoren, 19/1995 legearen 9, 10, 11, 12, 13 eta 20 artikuluek zenbait onura fiskal xedatu dituzte, onura fiskal horiek eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Bizkaiko Foru Araudiaren 3, 5 eta 19 artikulnek jasotakoak berberak dira eta testu nagusian jasoko ditut

Legearen mamiak garatzeko, 1995eko abenduaren 13ko Aginduaren ariora (EAO, abenduaren 19koa), nekazaritzako lan unitatea 1 920 ordutan zehaztu da Eta 1997rako erreferentziazko errenta 2 769 215 pezetatan zehaztu da, 1996ko abenduaren 26ko Aginduaren bidez (EAO, 1997ko urtarrilaren 1ekoa)

Euskal Autonomia Erkidegoak garatu du Legea, uztailaren 8ko 168/1997 Dekretuaren bidez (EHAA, uztailaren 21ekoa)

112 EAO, 159 zenbakia, 1995eko uztailaren 5ekoa

ondasunen erdia ordezkatzen dutelako. Era berean, ezin onartuzkoa da, irabazpideko sozietatearen eraentzaren menpeko ezkontzan zehar, ezkontideetarik batek lorturiko ondasunak zergaren menpeko eskualdaketa direnik[113], beste ezkontidearentzat, ondasunak irabazpidezko bihurtzean edota sozietatea zatitzean.

Bizirik dirauen ezkontidea ez da hildakoaren jaraunslea, ez eta eskuratzailea ere, komunikaturiko ondasunei begira; izan ere, ezkontide horren eskubideak beste titulu batean du karia: ezkontzazko erkidegoan sartzeko behar izan zuen titulua, hain zuzen. Arrazoi hori dela bide, PFEZn ez dira balio gehikuntzarik aintzat hartzen ere[114].

5. SALBUESPENAK

Salbuespen terminoa erabiltzen da zenbait egitatezko kasuren ondorioak definitzeko, zerga egitatearen esparrukoak dira kasuak, kasu horiek gauzatzeak, ordea, ez du sortarazten tributua ordaintzeko betebeharra[115]. Egungo tributu sistemetan salbuespena tresnarik egokiena da, eta batzuetan ezinbestekoa, egitatezko kasu zehatz guztien artetik bereizkeriak egin ahal izateko, kasu horiek guztiak tributuaren zerga egitatearen esparruan sartzeko modukoak izan daitezkeelako, egitatea modu zabalean definitzen denean. Ikusmolde horretatik abiatuta, salbuetsitako egitatea zerga egitatearen

---

[113] Urriaren 13an Euskal Herriko JANE 567/1994, 2. Zuzenbideko oinarria (JTA, 1994/1.265) Esangura horretan, Bizkaiko Ekonomia-administraziozko Auzitegiaren ebazpena, 1990eko otsailaren 7koa.

[114] Irabazpidezko ondasunei dagokienez: MARTINEZ LAFUENTE, A., «El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales», *Impuestos*, II (1994), 65. or.

[115] MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 7. arg., 1996, 298. or.

osagaitzat jo daiteke, hots, zerga egitatea gauza daitekeen modalitatetzat; eta kasu guztiek ez dute zertan ondorio zein ondore berdinak ekarri[116].

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, salbuespenak oso ezberdinak dira legeria batetik bestera. Lurralde erkidean ia-ia ez dago salbuespenik zergaren indarreko arautegian, mende honen zehar zergak jorratu izan duen tradizioa modu horretan hautsiz. Arlo zehatzetako salbuespenak bakar-bakarrik jaso dira: nekazaritza ustiapenei buruzkoak (lehenago 49/1981 Legearen barruan eta egungo egunean 19/1995 Legearen esparruan) eta familiako enpresen eskualdaketei buruzkoak (ekainaren 7ko 7/1996 Errege Lege Dekretua, bertan zergaren kuotatik %95eko hobari kentzeko aukera ematen da, zenbait betekizun errespetatuz gero, besteak beste, titulartasunari buruzkoak, ustiapenaren iraupenari buruzkoak etabar) edo ohiko etxebizitzaren gainekoak.

Foru lurraldeetan, ordea, zergaren arautegiak beti izan du arauketa onuragarriagoa subjektu pasiboarentzat: lurralde erkidekoak baino tarifa txikiagoak aplikatu izan dira, tributu zorraren zenbatekoa zehaztean ez da aintzakotzat hartu subjektu pasiboak aurretiaz zuen ondarea. Onuragarritasun hori salbuespen arloan ere islatu izan da, eta indarreko arauketan zergapeko eskuraketen %85[117] zergapetik salbuetsita dagoela esan daiteke. Lau foru lurraldeetan, Araba eta Nafarroaren kasuan 1992tik, batetik, eta Bizkaia eta Gipuzkoaren kasuan 1997tik (bizitza aseguruetatik lorturikoak eta *mortis causa* eskuraketak 1992tik egon dira salbuetsita, ez, ordea, *inter vivos* eskuraketak), bestetik, salbuesten dira dohain bidezko eskuraketak, *mortis causa* zein *inter vivos* izan.

---

[116] MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 300. or.

[117] CAYORLA PRIETO, L.M.-MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 41. or.

belaun-lerro zuzeneko senideen artean (baita adopziopekoak izanik ere) edota ezkontideen artean gertatzen badira.

Salbuespen orokor horretaz gain, foru arauek bestelako salbuespenak jaso izan dituzte, lurralde batetik bestera ezberdinak izanik. Salbuespen horietatik, foru erakunde edo kontzeptu zibilak aipatzen dituztenak bakarrik jasoko ditut, bai eta alor hori nolabait uki dezaketenak, zeharka bada ere. Azken kasu horretan, Lehentasunezko Nekazaritza Ustiapenei buruzko 19/1995 Legeak bildutako salbuespenez ari naiz, salbuespen horiek funtsean bat datoz Espainian diren bost lurralde fiskaletan, zergaren ondoreetarako. Badira, izan ere, beste bi salbuespen, Bizkaiko legerian bakarrik jasoak, batak foru komunikazio dela-eta ezkontideak burutzen dituen eskuraketak arautuz eta besteak, aldiz, baserriaren eskualdaketa, senide tronkalak berariaz aipatzen direla. Bi salbuespen horiek ere iruzkinen objektua izango dira hurrengo lerroetan.

5.1. SALBUESPEN OROKORRA

Aurreko puntuan ikusi bezala, salbuespen orokorra dohain bidezko eskuraketei dagokie, *mortis causa* zein *inter vivos* izan, aurrekoen, ondorengoen edota ezkontideen artean gauzatuz gero, Araba, Bizkaia, Gipuzkoa eta Nafarroako legeriek jaso dute salbuespen orokor hori, ez, ordea, lurralde erkidekoak. Jarraian Bizkaiko arauaren testua ekartzen da (ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailea), edozein modutan, horren gaineko ondorioak zabal daitezke gainerako foru lurralde fiskaletara.

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 5. artikulua*
>
> «Bat. Honako hauek Zerga Administrazioan aitortzen bazaizkio, foru arau honetako 32. artikuluan ezarritako epeetan, orduan salbuetsita gelditzen dira:

1. Jaraunspeneko eskuraketak, heriotzarako bizitza aseguruetako kontratuen onuradunek hartutakoak barne direlarik, baldin eta eskuraketok subjektu pasiboaren ezkontidea hil eta gero gertatzen badira, edo haren aurreko, ondorengo, gurasotzako edo umeordea hildakoan jazotzen badira[118].

2. Dohaineko eta *inter vivos* eskuraketak, baldin eta eskualdatzailea bada eskuratzailearen ezkontidea edo aurrekoa, ondorengoa, gurasotzakoa edo umeordea».

Hiru jaraunspeneko eskualdaketak salbuesten dira: adopziopekoen eta adopzio--hartzaileen artekoak, aurrekoen eta ondorengoen artekoak eta ezkontideen artekoak. Salbuespena 1992ko urtarrilaren 1etik aurrera indarrean sartu zen Bizkaian eta Gipuzkoan, ekitaldi horretarako Aurrekontu Foru Arauetan Tramite berean. Arabako Batzar Nagusiek salbuespena dohaintzetara ere hedatu zuten. Bizkaitarrek eta giputzek bost urte itxaron behar izan dituzte, arabarrekin parekatzeko.

Bizkaiko legeriaren kasuan, salbuespena ez da baldintzagabea eta hutsa, ezpada baldintzapekoa; izan ere, Tributu administrazioari zerga egitatearen tributu aitorpena garaiz[119] aurkeztu behar zaio, salbuespena erabili ahal izateko. Salbuespen orokorra egoteak ez du ezertan aldarazi zergak ezarritako formazko betebeharren eraentza, betiko bera izaten dirauelako.

---

[118] Bizkaiko Foru Ogasunari eginiko kontsultari erantzunez, 1995eko otsailaren 3an emanko erantzunak dioenez, salbuespenari eutsi ahal izateko, aitorpena aurkeztu behar zen urtebeteko epealdian, heriotzaren datatik zenbatzen hasita, Herri Zor Bereziko aktiboak izan arren (*FFB*, 1995 iraila, 109 erref.).

[119] Aitorpena epe barruan aurkeztu ezean, salbuespenerako eskubidea galtzen da. Salbuespenaren baldintza horren azalpena hauxe da: Ondarearen gaineko Zergan zein Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ondasunen ezkutatzea saihestea. Zergaren kudeaketan esku hartzen duten profesionalen sektoreetatik, betekizun hori nolabait malgutzeko proposamenak egin dira. Hildakoak utzitako ondasuntzatik ondasun batzuk ez direla aitortu baina, era berean, horiek nahita ezkutatzeko asmorik ez dela izan froga daitekeen kasuan, han da, ondasunok ez direla aitortu ahaztu direlako edo akats bat izan delako edo horien izatearen berririk ez zegoelako (bada, sarri-askotan gertatu izan da horrelakorik ondare handiak banatzeko direnean zein familikoen artean ezinikusiak direnean), garaiz kanpo jaraunspenezko masara ondasun horiek eransteak —gehienetan ondasun horien balioa txikikoa izan ohi da, masa osoari begira— ez luke hain ondorio gogorrik ekarri behar, egun bezala, tributu onuraren galera ekarriz (salbuetsitako ondasunak aintzat hartu behar baitira tarifaren aurrerakortasuna eta salbuetsitako gutxienekoa zehazteko). MUGURUZA ARRESE, J., *op. cit.*, 16–17 or.

Zuzenbide zibileko erakundeei begira, zergaren salbuespen orokorrak fiskalitatearen azterketa nolabait albo batera uztera dakar, ezkontideen artean edo belaun-lerro zuzenean dohain bidez egindako eskuraketak, tributuaren ordainketatik salbuespen direlako, eskuraketok *mortis causa* zein *inter vivos* izan, beste hitzetan. Foru zuzenbide zibila aplikatu zein ez, salbuespen orokorra berdin erabiltzen da Hala eta guztiz ere, zergaren inguruko kasuek[120] sarri askotan salbuespenaren aplikazio eza ekarriko dute, eta halako kasuetan, zergaren arautegitik egin beharreko ibilbide hau erabat baliozkoa izango litzateke, goitik behera

Salbuespen berriak lege testuaren sistematika zaildu du[121] Eraldaketaren aurretik ere beste salbuespen batzuk izan ziren eta, salbuespen orokor berria onartzean, salbuespen guztiak elkarrekin konbinatu behar ziren modu egokian, salbuespen berria lehenespenez aplikatu behar delako beste edozein salbuespenaren gainetik Bizkaian salbuespena galtzeko aukera dago zergaren aitorpena epez kanpo aurkezteagatik, hori dela-eta, gainerako salbuespenak gorde izan ziren Bizkaian Azken finean, abantailarik gorena galduta ere, lurralde erkidean indarrean diren onura berezi berberak lupertzeko aukera izango litzateke, bederen

Foru lurraldeen legeria fiskalari dagokionez, jarraian aztertu behar ditudan gainerako salbuespenak aplikatzeko modukoak izango dira salbuespen orokorra ezerezten denetan. Bizkaiko kasuan, alegia, zergaren aitorpena epez kanpo aurkezteagatik Kontrara, gainerako kasuetan, salbuespen orokorrak bere barnean biltzen ditu zergak ezarritako salbuespen berezi guztiak

[120] Bizkaian zergaren aitorpena garaiz aurkeztu ezean (urtebetekoa epea dago *mortis causa* eskuraketen kasuan eta hogeita hamar egun *inter vivos* eskuraketen kasuan), salbuespenerako eskubidea galtzen da eta zergaren erregela orokorrak aplikatu beharko lirateke Egoera hori ezin da Gipuzkoan edo Araban gertatu, epez kanpoko aitorpenen kasuan isuna ezartzen delako eta, honaz, salbuespena ezin da inoiz galdu

[121] MUGURUZA ARRESI, J., *op. cit.*, 17 or

5.2. FORU KOMUNIKAZIOA

Bizkaiko arau fiskalak bakarrik jaso du salbuespen hori eta jarraian azaltzen den idazketa ere.

> *Ekainaren 22ko 3 1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 5. artikulua*
> «Bi. Aurreko lehenengo zenbakian ezarri den baldintza bete ez arren, oro har, ondokoak beti egongo dira salbuetsita:
>
> 1. Bizkaiko foru komunikazioa desegindakoan, ezkontide alargunarentzat komunikaturiko ondasunen erdiaren ordainez egiten diren adjudikazioak».

5.2.1. Manuaren kokapen okerra

Esan bezala, Bizkaiko arauak bakarrik jaso du kasu hori Dena den, zerga hau ez da lekurik egokiena, mota honetako salbuespena kokatzeko Nire aburuz, zergapetik kanpoko kasu bat da eta ez, ordea, salbuespen kasu bat Manuaren idazketak berak argitzen digu autua nolabait, foru komunikazioa dela-eta alargunari dagokion zatiaren (ondasunen erdiaren) *ordainez* egindako adjudikazioak aipatzen dituelako Eskualdaketa horiek, beraz, kostu bidezko izaerakoak dira nahitaez, eta, ondorioz, egitate horiek kargatzeko zerga aproposaren baitan arautu beharko lirateke, hots, Kostu bidezko Ondare Eskualdeketen gaineko Zergaren baitan

Salbuespenaren kokapen egokiaren defentsan[122] honakoak esan dira Zergaren aurreko arauketan, 1964.era artekoan, komunikaturiko ondasunen erdiaren ordainez egindako adjudikazioak zergapetzen ziren[123], hildako ezkontidearen ondasun pribatiboak adjudikatzen zirenean eta alarguna ondasun horien oinordekoa bailitzan likidatzen zenean Ezkontza sozietatearen ordainean egindako adjudikazioak salbuetsi ondoren (1964z geroztik), Bizkaiko legegileak salbuespen hori Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketan sartzeko erabakia hartu zuen (1989), edozein eztabaida isilarazteko, foru komunikazioa dela-eta beste ezkontideari eskualdatzen zaizkion hildakoaren ondasun pribatiboei begira Itxuraketa paternalista eta babesle hori, ordea, ez litzateke beharrezkoa izan behar, foru komunikazioaren egiazko izaera juridikoa aintzakotzat hartuko balitz

Manuaren kokapen egokiena Kostu bidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga izango litzateke, horregatik, tesiaren zazpigarren kapituluan sakonago aztertuko da manuaren kokapena eta horren kritika eta horretara igorriko nuke irakurlea ere

---

[122] MARTINEZ DE BEDOYAren ustez, aipamen hori sartu da zalantza guztiak uxatzeko, hots, foru komunikazioaren ondorioz alargunak jaso duena, ezkontzaren ondasun emaintza desegiteagatik ala oinordetzagatik izan den zalantzagarria delako Autorearen aburuz, kasu hori ez da egiazko salbuespenaren kasu bat, ezpada zergapetik kanpokoa, azken finean, foru komunikazioaren ondorioz gauzaturiko adjudikazioek ez dutelako oinordetza izaerarik MARTINEZ DE BEDOYA BUNES, C., *La situación del cónyuge viudo en el Derecho civil foral de Bizkaia*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1998, 410 or

[123] Nolanahi den ere, Bilboko Lurralde Entzutegiak, 1991ko maiatzaren 24an emaniko epaiaren arabera [2 zuzenbideko oinarria *Revista del Ilustre Colegio de Abogados del Señorio de Vizcaya*, 52 (1991), 177-179, or.], adierazi zuen 1959ko Araudia orraindik indarrean zela, foru komunikazioaren desegiteari begira Horrela, bizirik dirauen ezkontideari bere ondasun pribatibo gehi zergaren arabera irabazpidezkoen erditik gora adjudikatzen zitzaion gaindikina zergapean zegoen, eta ezkontideen arteko jarraunspen gisa likidatu behar zen gaindikina

5.2.2. Egitatezko bikotea

Azkenik, 1996ko uztailaren 2ko Nazioko Entzutegiaren epaia[124] abiapuntutzat harturik, arazo berria azal daiteke: elkarrekin bizi direnen bat hiltzeagatik egitatezko bikotea desegingo balitz, bizilagun biek auzotartasun foruduna izango balute, eta euretarik bat hil ondoren bizirik dirauen bizilagunak ondasun guztiak jarauntsiko balitu (testementuzko xedapenen bitartez), orduan foru komunikazioaren desegitearekin pareka daiteke? Kontutan hartu behar da hildakoari edo kausatzaileari dagokion erdiaren eskuraketa Oinordetzen gaineko Zergan likidatu behar dela, bikotea desegin eta gero, hots, bizilagun bakoitzak berari dagokion erdia eskuratu eta gero

Epaiaren bederatzigarren Zuzenbideko oinarriak parekatzen ditu bizilagunek sortutako egitatezko egoera eta ondasun erkidegoa edo *sui generis* ondare sozietatea, bi-biktan, elkarrekin duten titularkidetasun egoera sortzen da, hori desegitean zatitu behar dena euretariko bakoitzak erkidegoan izandako partaidetza kuotaren arabera Berariazko itunaren ezean, erdi bana zatitu beharko litzateke erkidegoa MARTIN QUERALTek[125] maisutasunez adierazi duenez, epai horrek tratu fiskal onuragarriagoa ematen dio egitatezko bikoteari antolamendu jurdikoak irabazpideko sozietatearen eraentzapeko ezkontzari ematen diona baino

Argi dago egitatezko bikoteak ez duela inolako ezkontzaren ondasun eraentza itxuratzen, definizioz, ez dagoelako ezkontza loturarik egitatezko bikoteetan Areago oraindik, Bizkaiko foru komunikazioa ezkontideei bakar-bakarrik aplika dakieke (senar-emazteei, EHFZZLren 95 artikuluaren arabera), horrez gain, ezkontide horiek

[124] JTA, 914/1996.

[125] MARTIN QUERALT, J., «Editorial. Papeles del Foro», *TF*, 76 (1997), 4. or

loturaren bat izan behar dute Foru zuzenbidearekin (foru auzotartasuna, ezkondu osteko ezkontideen lehen egoitza Lur lauan kokatzea, etabar) Ondorenez, nahiz eta bizilagunak forudunak izan, ez litzaieke inoiz foru komunikazioaren eraentza aplikatuko, ezkontza loturarik ez dagoelako

Hortaz, autua beste ikuspegi batetik azaltzen da: foru komunikazioan oinarritutako salbuespen hori aplika dakioke egitatezko bikote jarraiari, Nazioko Entzutegiaren esanetan bikotetik erdibanako ondasun erkidegoa sortzen delako partaidetza kuota berdinekin? Kasu bietan ondare erkidea dago, eta ondare hori ezkontideei edota bizilagunei dagokie erdibana, hori dela-eta, kasu bietan salbuespena aplikatzeko *ratio* berdina dela pentsa liteke. Nolanahi den ere, nire ustez, salbuespena egitatezko bikoteari aplikatzea ezinezkoa izango litzateke bai zioengatik alde batetik, tesiaren lehenengo kapituluan ikasi genuenez, tributu araua analogiaren bidez aplikatu ahal izateko, eragozpen sendoak gainditu beharko lirateke, TLOren 23.3 artikuluak salbuespen arloari ezarritakoak, hain zuzen, eta hori beharrezkoa da kasu honetan Beste alde batetik, erdibanako ondasun erkidego hutsak ezin da beste barik foru komunikazioaren eraentzarekin parekatu, eta ez legoke egoera bien artean inolako *ratio* berdinik analogia aplikatzeko Egitatezko bizilagunek, euren borondateen autonomia egikaritzean, ez badute ezkontzako loturarik aukeratu euren egoera jendaurrean azaltzeko, ez litzateke zentzuduna izango ezkontzako loturentzat legegile fiskalak sortutako arauak aplikatzea, are gutxiago egitatezko bikoteak bere garaian lotura horiek deitoratu zituenean

5.3. BASERRIAREN ESKUALDAKETA

Berriro ere, Bizkaiko legeriak bakarrik jaso du salbuespen hau

Ekainaren 22ko 3 1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 5. artikulua

«Bi. Aurreko lehenengo zenbakian ezarri den baldintza bete ez arren, oro har, ondokoak beti egongo dira salbuetsita:

»2. Baserriaren eta beraren gainerantzekoen jabari osoaren edo bizi arteko gozamenaren dohain bidezko eskualdaketak, baldin eta egileak aurrekoak badira eta hartzaileak beraien ondorengoak badira, bai eta senide tronkalen mesedetan egiten direnak. Finka nekazaritza, basozaintza edo abelzaintzako ustiapenerako erabili behar da eta eskualdatzaileak ustiapena bere kasa egin behar du.

»Salbuespen hau aplikatzeko, ondoko baldintza bete behar da: sei urtetan zehar, gutxienez, eskuratzaileak bere kasa arduratu behar du baserri eta gainerantzekoen ustiapenarekin»

Gipuzkoako Lurralde Historikoan ez dago Foru zuzenbide idatzirik; horiek horrela, badira ohiturazko arauak ere, baserriaren eskualdaketa bermatzeko belaunaldiz belaunaldi[126] Hori dela-eta, Gipuzkoako zergaren arauan[127] Bizkaiko salbuespenaren antzekoa ezarri zen, ezberdintasun birekin ez zegoen senide tronkalen aipamenik manuaren idazketan eta Gipuzkoan epea sei urtekoa izan beharrean, bost urtekoa zen Salbuespen hori, alabaina, azaroaren 21eko 109/1995 Foru Dekretuak[128] indargabetu zuen, dekretu horrek Gipuzkoako arautegia egokitu zuen Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruz uztailaren 4ko 19/1995 Legearekin. Gaur egun, hasierako salbuespen hura 1995eko Legeak ezarritako salbuespen berrietan barneratu dela uler daiteke Esangura horretan, Arabako arautegiak ez du inoiz horrelako arau fiskalik ezarri izan

[126] Zergaren Gipuzkoako 1930eko arautegian (Aldundiak emaniko 1930eko abenduaren 30eko Erabakia), etxean hartutakoaren eta hartzailearen arteko *mortis causa* zein *inter vivos* dohaintza, legatu eta jaraunspenak salbuetsita zeuden (baita horien ezkontideek parte hartzen bazuten ere), baldin eta elkarrekin bizi izan badira edo bizi badira baserri beraren ustiapenean eta familiako sozietatea eratuz

[127] Zergaren 3/1990 Foru Arauaren 5 1 artikulua

[128] GAO, 230 zk., abenduaren 4koa

Bizkaiko fiskalitatea, bere aldetik, irtenbide are aldekoago baten ildotik datorkigu gai honetan[129]. Arauketa biak aldarte berekoak izanik ere, badira ñabardura bereziak Bizkaiko sisteman.

Badirudi, beraz, ondorio batzuk atera daitezkeela eraentza bizkaitar honetatik

A) Bizkaiko fiskalitatean, nekazaritza ustiapenari dagokionez, bi nekazaritza ustiapen mota bereizi behar ditugu: lehena, 19/1995 Legeak zehazturikoa, bigarrena, baserria, horren kontzeptua aurrekoarekin zertan desberdintzen den argi egon ez arren. Guk dakigula, baserriaren zeharkako kontzeptu bakarra Bizkaiko foru zuzenbide zibilak ematen digu, uztailaren 1eko 3/1992 Legearen hogeita seigarren artikuluan[130]. Nafarroan, aldiz, gauzak agerikoagoak ditugu hango foruaren idazkeran[131].

B) Lehen ustiapen motari, hots, 19/1995 Legeak atondutakoari, zerga menpekotasunik eza dagokio kasu batean (alargunarenean) eta zergaren salbuespena (bi kasutan) eta zergaren hobariak (%90etik %50ra bitartekoak) bestelakoetan, hau da, Espainia osorako dagoen erregimen berbera dohainezko eskualdaketen alorrean. Bizkaian, hala ere, formula ez dira zerga guztiak, orokorrean hartuta, zerga konkretu baten barruko araubidean jarritako erregelak baino. Beraz, badirudi zabalago izanik ere, oinordetza eta dohaintza gaietan, kostu bidezko eskualdaketetan ez dela hain aldekoa Bizkaiko foralitatea, 19/1995 Legearen esparruan.

---

[129] URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 28-29 or.

[130] EHFZZLren 26. artikulua: Baserria gainerantzekoekin dohain eskualdatzerakoan, besterik esan ezean, altzariak, abereak, lanabesak eta ustiapen-ezarkinak sartuko dira.

[131] Nafarroako foru zuzenbide zibilari buruzko konpilazioaren 48. legea — Nortasun juridikorik ez badu ere, etxeak bere izena dauka eta eskubide zein betebeharren subjektua izan daiteke honakoei begira: auzotartasun harremanei, zerbitzu ematei, probetxamendu erkidei, finken zedarriketa eta identifikazioari, eta toki usadio zein ohiturek ezarritako beste edozein harremanari begira. Etxaguneri dagozkio etxearen gobernua, etxearen batasuna zaintzeko ardura eta etxearen izena zein ondarea artatu eta defendatzeko zeregina.

Bigarren ustiapen motari, alegia, baserria delakoari dagokion eraentza fiskala, salbuespenaren ildotik bideratu da, dohain bidezko eta kostu bidezko eskualdaketetan. Gainera, salbuespena Foru zuzenbidearen erakunde jakin baten inguruan antolatu da. Hain zuzen ere, tronkalitatea eta norbereko baserri-ustiaketarako konpromezua izan dira osagai erabakiorrak zergaren salbuespen honetan. Bide horretatik joanez, salbuetsi egin dira ondorengo nahiz tronkaleko beste senideen aldeko eskualdaketak. Enparauetan, beraz, baserria eskualdatzeko unean izango den eraentza bestelakoa izango da, alegia, nekazaritza ustiapen orokorrei dagokiena

Manuaren idazketari egin beharreko iruzkina zazpigarren kapituluko 4.4. zenbakian jorratuko dut sakon eta zabal; hori dela-eta, ez dagokio une honi azalpen horietan luzatzea. Salbuespenaren esparrura biltzen dira, bada, dohaintzak eta dohain bidezko tituluak (oinordetza barne). Hala ere, ñabardura nabaria egin daiteke, aurreko argudioa sendotzeko asmoarekin. Oinordetza itunek EHFZZLren baitan *in extenso* arauketa izan dute eta horrek fiskalitatean ere eragina dauka. Argi dirudienez, «dohain bidezko eskualdaketa» adierazmoldera, dohaintzak ez ezik (baita oinordetzak ere, baina horiek modu banatuan aztertuko dira), oinordetza itunak ere biltzen dira, izendatzaileak eta izendatuak ondasun tronkalaren eskualdaketa bermatzeko itunak erabiltzen dituztenean

5.4. LEHENTASUNEZKO NEKAZARITZA USTIAPENA

Zergapetik kanpoko kasuak jorratzean (aurreko 4.1. puntuan, alegia), Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko 19/1995 Legeari eginiko iruzkinak errepikatu beharko lirateke. Hortaz, arauketa horren azaleko aipamena besterik ez dut

egingo, indarreko arauketa hori oso-osorik berridatziz, arauketa horretatik erator daitezkeen ondorioak sakon eta luze aztertu gabe

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 5. artikulua*
> «Bi. Aurreko lehenengo zenbakian ezarri den baldintza bete ez arren, oro har, ondokoak beti egongo dira salbuetsita:
>
> 7. Lurzatien dohaineko eskuraketa, *inter vivos* zein *mortis causa*, baldin eta eskuraketa lehentasunezko ustiapena osatzeko besteko azalera muga baten menpean betetzeko bada, beti ere eskuraketaren eskritura publikoan aurrekotik ateratako finka bost urtetan zehar banatu ezina erasota utziz gero, ezinbestekoetan izan ezik.
>
> 8. Nekazaritzako ustiapen baten edo landalur baten jabari osoa edo bizi arteko gozamena nekazari gazte bati edo nekazaritzako aiokairupeko bati *inter vivos* edo *mortis causa* dohainik eskualdatzea; horretarako, beharrezkoa da Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko uztailaren 15eko 19/1995 Legean araututako ezaugarri eta baldintzak betetzea. Horrezaz gainera, lehentasunezko ustiapenean aurrerengoz ezarri behar da. Bestalde, eskuratutako finkak ondorengo bost urteetako epean besterenganatu, errentatu edo lagatzen badira, eskuraketaren eskritura publikoan eta Jabetza Erregistroan agertarazi behar da, salbuespen hau dela-eta sartu barik gelditu den zerga edo beraren zati bat eta berandutza korrituak aurretik ordainduko direla, ezinbestekoetan izan ezik»

Gipuzkoak (azaroaren 21eko 109/1995 Foru Dekretua) eta Arabak ez dituzte zergaren Arauaren idazketan jaso Bizkaiko ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Legegileak 5. artikuluaren Bi. ataleko 7 eta 8. zenbakietan araututako salbuespenak. Horrek, ordea, ez du esan nahi salbuespen horiek ez direla indarrean lurralde horietan, aldiz, lurralde bakoitzean sektoreko legeria bereziak jaso ditu salbuespenok.

6. ZERGA OINARRITIK EGINIKO TXIKIPENAK

Oinarri likidakorra da zerga oinarritik kasuan kasuko txikipenak kentzearen emaitza, txikipenok tributu bakoitzaren legeak ezarritakoak izanik.

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan txikipen batzuk ezarri dira lehentasunezko nekazaritza ustiapenaren iraupena ahalbideratzeko Beste alde batetik, 1996 urteaz geroztik, familiako enpresen dohain bidezko eskualdaketetan ere txikipenak aplika daitezke, titulartasun, partaidetza eta ustiapenaren iraupenaren inguruko zenbait betekizun zaintzen badira, bai eta ohiko etxebizitzaren eskuraketan ere Sektoreei dagozkien txikipen berezi horiek gorabera, *mortis causa* eskuraketak ere txikipenaren objektu dira, kausatzailearekin onuradunak duen senidetasunaren arabera, azken txikipen horiek, ordea, ezin dira aplikatu *inter vivos* dohain bidezko eskuraketen kasuan Egoera horrek kritika gogorrak eragin ditu doktrinako autore batzuen artean

Egia esateko, foru lurralde fiskaletan zergaren arautegian salbuespen orokorra izateak erabilgarritasunik gabe uzten ditu txikipen batzuk, kontrara, salbuespen orokorra ezin denean aplikatu, txikipenek euren eginkizuna beteko lukete oso-osorik, tributu zama arintzeko

6.1. LEHENTASUNEZKO NEKAZARITZA USTIAPENA

Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko 19/1995 Legeak araututako salbuespen eta zergapetik kanpoko kasuak aztertzean esandakoa berriro diot Bakar-bakarrik ohartarazpen bat gehitu behar dut txikipen horiek zergaren arautegi fiskal guztiek bereganatu dituzte eta, ondorioz, Espainia osoan dira aplikagarriak inolako salbuespenik gabe.

> *Ekainaren 22ko 3 1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 19. artikulua*
> «2. Foru arau honetako 5. artikuluko 2. idazatian ezarritakoa gorabehera, *inter vivos* edo *mortis causa* nekazaritzako ustiapen oso baten

jabaria osoa edo bizi arteko gozamena dohainik eskuratzen badu lehentasunezko beste ustiapen baten titularrak, edo eskuraketa horren ondorioz lehentasunezko izaera lortzen duen ustiapenaren titularrak eskuratzen badu, orduan 100eko 90eko txikipena izango du zerga oinarrian, baina horretarako baldintza bat beteko da: eskuratzailearen ustiapenaren lehentasunezko izaera hori ez aldatzea. Ustiapenaren eskualdaketa eskritura publiko baten bidez egin beharko da. Txikipena 100eko 100eraino igoko da, baldin eta ustiapenean bizirik dirauen ezkontideak horretan jarraitzen badu

Aurreko lerroaldean adierazitakoari dagokiolarik, nekazaritzako ustiapena osorik eskualdatu dela ulertuko da, etxebizitza hortik kanpora laga arren

Txikipen hau ezarri ahal izateko, eskuratutako finkak ondorengo bost urteetako epean besterenganatu, errentatu edo lagatzen badira, eskuraketaren eskritura publikoan eta, beharrezko denean, Jabetza Erregistroan agertarazi behar da, txikipen hau dela-eta sartu barik gelditu den zerga edo beraren zati bat eta berandutza korrituak aurretik ordainduko direla, ezinbestekoetan izan ezik.

3 Landalur baten edo nekazaritzako ustiapen baten zati baten jabari osoa edo bizi arteko gozamena *inter vivos* edo *mortis causa* dohainik eskuratzen badu lehentasunezko ustiapen baten titularrak, edo eskuraketa horren ondorioz lehentasunezko izaera lortzen duen ustiapenaren titularrak eskuratzen badu, orduan 100eko 75eko txikipena izango du zerga oinarrian, baina horretarako baldintza bat beteko da Txikipen hau ezarri ahal izateko, eskualdaketa eskritura publiko baten bidez egin behar izango da, eta aurreko idazatiko azken lerroaldean ezarritakoa bete beharko du

4 Lurzati batzuk *inter vivos* edo *mortis causa* dohainik eskuratzen badituzte nekazaritzako ustiapenen titularrek, muga baten menpean ustiapenaren azaleraren 100eko 50, gutxienez, osatzeko, eta ustiategiaren laneko unitate errenta Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko uztailaren 15eko 19/1995 Legean ezarritako mugan barruan badago, orduan lehentasunezko ustiategiei zerga onurak emateko, 100eko 50eko txikipena izango dute zerga oinarrian, baldin eta eskuraketako agiri publikoan agertarazten bada, eta hortik ateratzen den finka zatiezina bada bost urteko epean, ezinbestekoetan izan ezik

5 Zerga oinarriko txikipenak, artikulu honetako 2 eta 3 idazatietan aipatuak, ehuneko 10 puntutan gehituko dira kasuan-kasuan, baldin eta eskuratzailea nekazari gaztea edo nekazaritza alokairupekoa bada, eta eskuratzaile horrek Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko uztailaren 15eko 19/1995 Legean ezarritako ezaugarri eta betekizunak betetzen baditu; horrezaz gainera, eskuraketa lehenengo instalazioaren ondorengo bost urteetan egin behar izango da

Halaber, zerga onura hura ezartzeko, artikulu honetako 2 idazatiko azken lerroaldean ezarritakoa nahitaez bete beharko da

6. Basozaintzan erabiltzen diren landa-azaleren jabari osoa edo jabetza soila *inter vivos* edo *mortis causa* dohainik eskuratzen badira, eskuraketa horiek txikipena izango dute zerga oinarrian, ondoko eskalaren arabera

100eko 90ekoa, izadiko arrazoiengatiko babeseko planetan dauden azaleretarako, baldin eta planok eskudun organoak onetsiak badira

100eko 75ekoa, azalera hauetarako: Baso Antolamendurako plana edo Basozaintzako Kudeaketa eta Hobekuntzarako plan teknikoa duten

azaleretarako edota baso plangintzarako antzeko erakundeak dituzten azaleretarako, baldin eta plan horiek Administrazio eskudunak onetsiak badira.

100eko 50ekoa, basozaintzan erabiltzen diren gainerako landa--azaleretarako, baldin eta eskualdaketa horren ondorioz landa-lurraren baso izaera aldatzen ez bada, eta eskuratzaileak haren ustiapena *inter vivos* eskualdatu, errentatu edo lagatzen ez badu eskuraketaren ondorengo bost urteetan.

Txikipen berdina izango du eskualdatzaileak beretzat zaindu duen gozamenaren azkentzeak.

Idazati honetan araupetu diren zerga hobariak nekazaritzako ustiapen osoari ezarriko zaizkio, berari dagokion neurrian, beti ere, ustiapen horretan basozaintzan erabiltzen den azalerak ustiategiaren azalera osoaren 100eko 80 baino gehiago izan behar du».

Argi ikus daitekenez, hobarien helburu nagusia da finken eskualdaketek tributu zamaren oztopoa ez izatea, eskualdaketa horien bidez lehentasunezko nekazaritza ustiapenak sendotu eta, modu horretara, 19/1995 Legearen helburu nagusiak lortu nahi direnean

6.2. ONDASUN TRONKALAK

Atal honen izenburuak nahasmenak sortaraz ditzake, izan ere, zergaren arauketan ez da txikipenik aplikatzen ondasun tronkalak eskuratzeagatik. Edozein modutan ere, *de lege ferenda* egokia izango litzateke tronkalitatea bezalako erakunde juridikoa aintzakotzat hartzea, tronkalitatea euskal foru erakunde guztietan barneratu eta oinarritzen delako, hau da, Euskal foru zuzenbidearen euskarri diren zutabeetariko bat delako Hurrengo lerroetan sakondu nahi dudan planteamendua ez da *mortis causa* eskualdaketei begira indarrean diren txikipenetara mugatuko, ezpada azalpena zabalduko litzateke egun ez dauden txikipenetara ere, *inter vivos* eskualdaketei begira Ildo horretatik, foru legegile fiskalek erabakitako norabidea kontutan hartuta, mota

horretako eskualdaketak modu orokorrean salbuesten dira Ezin daiteke ahaztu, beste aldetik, tronkalitateak dagoeneko Bizkaiko legegile fiskalaren arreta eta begirunea lortu duela, salbuespena ezarri duelako senide tronkalen mesedetan baserriaren eskualdaketak burutzean, *mortis causa* zein *inter vivos* izan, ikusalde horretatik, ez litzateke zentzugabea izango erakunde nabarmen horrentzat eraentza fiskal berezien aldeko argudioak proposatzea

6.2.1. *Mortis causa* eskualdaketak

Zergaren legeak zerga oinarritik kentzeko moduko zenbait txikipena ezarri ditu, kausatzailearen eta subjektu pasiboaren arteko senidetasun mailaren arabera, beste hitzez adierazteko, karga tasak aldatzen dira eskualdaketaren balioaren arabera (zerga aurrerakorra delako), bai eta kausatzailearen eta kausadunaren arteko odolkidetasun harremanen arabera ere Senidetasuna aintzat hartzeko, bost arrazoi izan daitezke[132]: lehena, jaraunspena ausaren araberako egitatea da onuradunentzat; bigarrenik, urruneko senide-jaraunsleen ordaintzeko ahalbidea handiagoa izan ohi da; hirugarrenik, tributu sistemak sistema juridikoa osatu behar du, laugarrenik, lan egiteko eta dirua aurrezteko pizgarriak sustatzen dira hobarien bitartez, azkenik, alargunaren eta seme-alaben inguruabar bereziak ere aintzatesteko modukoak dira

Txikipenei dagokienez, subjektu pasiboak lau taldetara biltzen dira, talde bakoitzeko kideek txikipen ezberdina erabiltzeko eskubidea dutela Txikipenik handiena I taldeari dagokio eta hurrengo taldeentzat murrizten da, IV taldearen kasuan guztiz desagertzen

[132] TAIT, A.A., «Un comentario sobre tipos impositivos que varian de acuerdo con la consanguinidad», *HPE*, 79 (1982), 197. or.

dela. Kausatzailearen seme-alabek (bai eta adopziopekoek ere) osatzen dute I taldea, hogeita bat urte baino gazteagoak badira; II. taldean kokatzen dira hildakoaren gainerako ondorengoak, aurreko guztiak eta ezkontidea; aurrera jarraituz, III taldera biltzen dira hildakoaren bigarren eta hirugarren mailako alboko senideak, bai eta aurreko eta ondorengo ezkontza-senideak ere; azkenik, laugarren mailako alboko senideak, urrunagoko albokoak eta arrotzak IV. taldean pilatzen dira, azken horiek ez dutela txikipenak erabiltzeko eskubiderik. Txikipenaren zenbatekoa ere alda daiteke legeria fiskal batetik bestera, foru lurraldeak eskuzabalagoak eta lurralde erkidea zekenagoa izanik.

1985ean egindako eskualdaketei buruzko datuak oinarritzat hartuz gero[133], likidatutako jaraunspen gehienak edo ia-ia guztiak (%84) I. eta II. taldeei dagozkiela ikus daiteke, hots, aurrekoen, seme-alaben edota ezkontidearen alde esleitutako oinordetzei dagozkiela[134]. Bestalde, III. eta IV. taldeei dagokienez, gainerako dohain bidezko eskualdaketak biltzen dira, *mortis causa* eskurapenen %11,3 eta %1,7 direla, hurrenez hurren.

Halaber, zergaren zerga oinarritik beste txikipen bat ere ken daiteke, entitateen partaidetza edota norbanakoen enpresen balioaren %95eko txikipena, hain zuzen. Ondarearen gaineko Zergaren salbuespena aplikatzeko modukoa bada. Txikipenerako eskubidea izateko, eskualdaketa ezkontide, ondorengo edo adopziopekoen aldekoa izan behar da, halakorik ez badira, aurreko, adopzio-hartzaile edo hirugarren mailarainoko alboko senideen alde izan daiteke. Munta bereko txikipena dago (goreneko muga

---

[133] CAZORLA PRIETO, L.M.–MONTEJO VELILLA, S., *loc. cit.*

[134] Familiako burua hiltzean, bizirik dirauten familiako gainerako kideentzat sarrera gutxi gera daitezke edo lehengo sarrerak gutxitzen dira. Arrazoi hori dela-eta, pentsa daiteke alargunek eta familiaren menpeko seme-alabek tratu berezia izan beharko luketela, zergagilearen aldetik. TARI, A.A., *op. cit.*, 200 or.

batekin subjektu pasibo bakoitzeko 20.000.000 pezetako txikipena gehienez) hildakoaren ohiko etxebizitza eskualdatzen denean, bere ezkontide, aurreko eta ondorengoen alde, bai eta hildakoaren 65 urte baino zaharragoak diren alboko senideen alde ere, azken horiek hildakoarekin batera bizi izan badira hil aurreko bi urteetan zehar Kasu hietan, eskuraketak hurrengo hamar urteetan zehar iraun behar du

Bestalde, tronkalitateak galdera batzuk plazaratzea eragiten ditu Zergatik belaun--lerro zuzeneko senide tronkala bakarrik salbuesten da? edota zergatik baserriaren eskualdaketa burutu nahi denean hurrengo urteetan ustiapenean irauteko konpromezuarekin bakarrik salbuesten da senide tronkala (Bizkaiko araua)? zergatik zerga oinarriaren txikipenek ez dute aintzakotzat hartzen alboko senide tronkala? Areago oraindik, zergatik parekatzen da laugarren graduko senide tronkala arrotzekin? Tronkalitateak menpekotasuna dakarrenez, zergatik ez du legeak senide tronkala kontutan hartzen, ondasun tronkal horren derrigorrezko oinordekoa den aldetik?

Tributu legeriak aintzakotzat hartu beharko luke pertsona batek ezin duenean bere jabetzaren gainean erabat xedatu, berak nahiko lukeen bezala Izatez, horrela gertatu izan da erreserben arauketaren kasuan, adibide bat jartzearren. Kode zibilaren 811 artikuluko lerro-erreserbaren kasuan, erreserbagileak, jabea bada ere, ikuspuntu fiskaletik begiratuta gozamendunaren izaera dauka, izan ere, erreserbagilearen titulartasuna baldintzatuta dago, erreserbapeko ondasunen gainean lehenezpenezko eskubidea duen pertsona taldea baitago: erreserba-hartzaileak Era berean, ondasun tronkalek badute legez zehaztutako hartzailea senide tronkala Hori guztia dela-eta, legegileak ezar lezake txikipen bereziren bat tributu zama arintzeko, eskuraketa nahitaez gertatu behar delako legeak markaturiko bidetik Normalean, alboko senide tronkalak ondasunak dohain bidez eskuratzen baditu, horrek esan nahi du kausatzailea ondorengorik gabe hil dela eta bere aurrekoak hilda daudela ere, kasu horretan, lege

zibilaren helburua da ondasunok familiako ondaretik ez ateratzea da, eta horretarako, ondasun horiek senide jakinei eskualdatu behar zaizkie nahitaez.

Zergaren arauketan ezarritako txikipenei begiratuz gero (lehentasunezko nekazaritza ustiapena eta familiako enpresa, ohiko etxebizitzaz gain), ondorio bat atera daiteke legegileak ondare horien zatiketa saihestu nahi du, aldi berean izan daitekeen gehiegiko tributu zama urrituz, zatiketaren zioa ez izateko Txikipenen helburua ondareak familian irautea da, eta horretarako, odolkidetasun senideei (horiek baitute txikipena erabiltzeko eskubidea) tributu zama arintzen die. Zergatik ez du arau fiskalak tronkalitatea ere kontutan hartzen (erakunde horrek aurrekoen helburu bera izanik)?

Senidetasun bigarren eta hirugarren mailako alboko senide tronkalek badute egungo egunean III. taldearentzat ezarritako txikipena erabiltzeko modua; laugarren mailako alboko senide tronkala (tesiaren bigarren kapituluan ikusi genuenez, maila hori baita tronkalitatearen muga), ordea, arrotzekin parekatzen da eta ezin du bere zerga oinarritik inolako zenbatekorik kendu Arestian adierazitako arrazoiak direla bide, ez dirudi egoera hori bidezkoa denik; argudio eta zio berriek sendotzen dute jarrera hori Horrela, Nazioko Entzutegiaren 1996ko uztailaren 2ko epaian[135], egitatezko bizilagun jaraunsleari, arrotzei dagokien tarifa aplikatu beharrean, ezkontideari dagokiona aplikatu zitzaion, bizilagunak ez direlako inolaz ere arrotzak[136] bata bestearentzat Ildo horretatik, bizilagunek euren patua elkartzea erabakitzen dute eguneroko harreman egonkor eta jarraikoaren bitartez (hamahirugarren Zuzenbideko oinarria). Edu berean, senide tronkala ez litzateke arrotza izango kausatzailearentzat, izan ere, familiako ondarean horren oinordekoa izango bailitzateke eta biok batera dutelako oin erkidea

[135] JTA. 914/1996

[136] Zernahi gisaz, irizpide horri jarraituz gero, arrotzei dagokien tarifa ez litzateke inoiz ere aplikatuko. MARTIN QUERALT, J., *op. cit.*, 6 or.

Amaitzeko, ezin dira zergabilketaren arrazoiak erabili, senide tronkalak zergapetzeko, kapitulu honetan lehenago (2.2. atalean) agerian jarri denez, zerga honek eragin txiki-txikia duelako sarrera publikoetan.

6.2.2. *Inter vivos* eskualdaketak

Zergaren arautegiak ez du *inter vivos* dohain bidezko eskuraketetarako txikipenik ezarri eta, ondorioz, ez du aintzakotzat hartzen senide tronakalaren egoera mota horretako eskuraketetan. Arazoek, alabaina, esparru hori gainditzen dute. Euskal foru zuzenbide zibilean badira oinordetza tituluak ere *mortis causa* eragingarritasuna bakar--bakarrik ez dutenak, ezpada unean bertako eragingarritasuna izan dezakete, izendatzailea oraindik hil ez bada ere (hala nola, unean bertako eragingarritasuna duen oinordetza ituna) Beste alde batetik, alderantzizko jazokizuna ere gerta daiteke, alegia, *inter vivos* izan ohi diren tituluak daude, baina euren eragingarritasuna atzeratzen da izendatzailea hil artean, *mortis causa* dohaintzen kasuan, esate baterako

Erregela fiskalak honela dio:

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 19. artikulua*
> «1. Dohaintza edo berarekin pareka daitekeen titulu baten bidez egiten diren eskuraketetan, likidatuko den oinarria eta zerga oinarria berdinak izango dira, salbu eta artikulu honetako 2, 3, 4, 5 eta 6. idazatietan ezarritakoa aplikatzen denean».

Halaber, zerga oinarriari kentzeko moduko beste txikipen bat dago *inter vivos* eskualdaketetan, entitateen partaidetza edota norbanakoen enpresen balioaren %95eko txikipena, hain zuzen. Ondarearen gaineko Zergaren salbuespena aplikatzeko modukoa

bada. Txikipenerako eskubidea izateko, eskualdaketa ezkontide, ondorengo edo adopziopekoen aldekoa izan behar da. Dohaintza-emaileak 65 urte edo gehiago izan behar ditu edo, ostera, lan egiteko ezgaitua izan behar du; dohaintza egiten den arte, dohaintza-emaileak zuzendaritza eginkizunak egikaritzen jardun behar izan du, eskualdaketaren ondorioz eginkizun horiek ez dituela aurrerantzean egikarituko Eskuraketak hurrengo hamar urteetan zehar iraun behar du.

Esan bezala, txikipenak bakarrik erabil daitezke *mortis causa* eskuraketetan[137], dohaintza bidez edo baliobesteko tituluren bidez egindako eskuraketei dagokienez, ostera, zerga oinarria eta oinarri likidakorra bat datoz[138], salbu eta familiako enpresa edota lehentasunezko nekazaritza ustiapena eskualdatzen denetan. Modu horretara, ezkontideen aldeko edota senideen aldeko dohaintzak ez dira onuragarriagoak eta arrotzen alde egindako dohaintzek bezala ordaindu behar dute tributua[139]

Legegilearen jarrera hori kritika gogorrak jaso ditu doktrinako autoreen artetik, kritikok lurralde erkideko arauketari begira egin izan direla. Dakigunez, foru lurraldeetako legerietan *inter vivos* dohain bidezko eskuraketak salbuesten dira kasurik gehienetan; beraz, txikipenen ezak ez die eragiten belaun-lerro zuzeneko edo

---

[137] Artikuluak bereizten ditu *mortis causa* egindako eskuraketak eta *inter vivos* eginikoak; bereizketa hori egin behar du, eskuraketa mota bakoitzak ondore ezberdinak sortzen dituelako. Lehenengoen kasuan, ondasunak eskualdatzeko eragingarritasuna ez da gertatzen xedatzailea hil arte; dohaintzen kasuan, ordea, dohaintza-emailea bizi dela eskuratzen ditu ondasunak dohaintza-hartzaileak, dohaintza-emaileak ondasunaren gaineko jabetza galtzen duela. MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., «Aspectos problemáticos de la Ley del Impuesto sobre las Sucesiones», *RDFHP*, 197 (1988), 1.111. or

[138] Jaraunspenezko eskuraketei dohaintzak metatu behar zaizkienean, ordea, zeharka eta atzeneraginez, buruturiko dohaintzei txikipenak aplikatu behar zaizkie. MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., «Varia semiologia del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, I (1990), 111 or

[139] Dohaintzen kasuan, legegileak senidetasuna aintzakotzat har zezakeen tributu betebeharra moldatzean. Esangura horretan, Parlamentuko tramitazioaren zehar emendakinen bat aurkeztu zen ideia horiek azalduz, baina ez zuen aurrera egin CAZORLA PRIETO, L.M.–MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 198 or.

ezkontideen arteko eskualdaketei. Alboko senideen arteko eskualdaketan, ordea, ez dago salbuespenik eta kritika oso-osorik errepika daiteke.

Esangura horretan, CHECA GONZALEZek[140] zentzugabetzat jo izan du dohaintza eta jaraunspenen arteko tratu fiskal ezberdina, zerga oinarriaren kalkuluari begira txikipenik ez delako onartzen[141], dohaintzei dagokienez.

Aldi berean, egoera hori doitasunez kritikatu izan du SIMON ACOSTAk[142], bere ustetan lege fiskalaren bereizketa horrek:

a) Ekonomi ahalbidearen printzipioaren aurka egiten du, ez dagoelako inolako ziorik jaraunspenak eta dohaintzak bereizteko; izan ere, aberastasunaren gehikuntza berbera izango da dohaintzaren bidez gertatuz gero edo jaraunspenaren bidez gertatuz gero.

b) Ez du logikarik. Dirudienez, argi dago askoz egokiagoa izango litzatekeela onurak dohaintzen kasuan eman izana, heriotzaren kasurako gorde beharrean. Modu horretara, ondareen eskualdaketak sustatzen dira eskualdatzailea bizirik dela. Jokabide hori bat letorke seme-alabak babesteko printzipioarekin, familiaren barruan ondasunak banatzeko printzipioarekin eta gazteak lan merkatura eta ekoizpen sistemara sartzeko printzipioarekin. Dohaintza-emailea bizi dela, ondasunen eskualdaketa sustatzeak ahalbideratzen ditu pertsonen arazo ekonomikoak konpontzea, arazook larriagoak diren unetan pertsona horietzat: litekeena da seme-alabek familiaren laguntza gehiago behar izatea euren gurasoengandik independizatzen direnean, eta ez ostera gurasoak hiltzen

---

[140] CHECA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 74-75 or.

[141] Bereizketa hori egiteko, azalpen bakarra aurki daiteke: heriotzaren ziozko eskualdaketak saihestezinak diren neurrian, *inter vivos* gauzaturikoak nahita egiten direla. Horiek horrela, bereizketa horren azalpena ezin daiteke ekonomi ahalbidearen printzipioan bilatu. CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 301 or.; SIMON ACOSTA, E., «Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias», *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 209. or.

[142] SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 209-211. or.

direnean. SIMÓN ACOSTAren aburuz, hobe izango zatekeen pertsonen eskualdaketak sustatzea horiek bizi direla, *mortis causa* eskualdaketei lehentasuna eman eta horien aldeko bereizkeria ezarri beharrean.

c) Ez du eraginik ekoizpen prozesuaren ikuspegitik, ez eta baliabideen esleipenaren ikuspegitik ere. Gurasoen ondarea seme-alabei eskualdatzeko erraztasunak emateak, haiek bizi direla, kasu ugaritan kapitaletik ateratako etekinak gehitzea ekarriko luke, eskuratzaile berriek duten bizitasun eta energia handiagoa dela-eta.

d) Ez du barne koherentziarik erakusten ere. Azken finean, dohaintza egitean ukatzen zaien onura, dohaintza-hartzaile gehienek lupertu ahal izango dutelako kasurik ohikoenetan. Bi bidetatik gerta daiteke: batetik, kolazionatzeko eginbeharragatik, eta bestetik, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren 30. artikuluak ezarritako dohaintzen pilatzeagatik; kasu bietan, dohaintza bidez eskuratutako ondasunak jaraunspenera ekarri beharko dira eta jaraunspen gisa ordainduko da tributua, txikipen eta guzti, aurretiaz ordaindutako zenbatekoa itzuliz ere, hala denean Dohaintzen gaineko zergak konturako tributu bezala dihardu, jaraunspenen gaineko zergari begira. Arrazoi hori gehitu behar zaie aurrekoei, dohaintza bidezko eskuraketetan zerga oinarritik txikipenak erabiltzeko eskubidea eskatzeko, izan ere, kasurik gehienetan geroago itzuliko den zenbatekoa aurretik ordaintzen baita.

Tronkalitateari dagokionez, arestiko puntuan adierazitako argudioetara jo beharko litzateke, ene aburuz, *inter vivos* eskualdaketei oso-osorik aplika dakizkieke argudio horiek, beraz, ez dut une honetan errepikatuko.

Mortis causa dohaintzaren kasuan, ez dago *inter vivos* eskualdaketarik, dohaintza terminoak kontrakoa ulertzera eraman arren; hori dela-eta, dohaintza horien kasuan *mortis causa* gainerako eskuraketei aplikatutako arauketa erabili beharko litzateke[143].

---

[143] *Mortis causa* eskuraketei dagozkien txikipenak aplikatu beharko lirateke, hori baita dohaintza horien izaera. CAAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 116. or.

Hori izan da legegilearen jokabidea igaro zen mendetik hasita, zergaren zerga egitatea jorratzean azaldu genuenez. Hortaz, jaraunspen edo legatuentzat ezarritako txikipenak aplikatzeko modukoak izango lirateke; horrez gain eta nere ustetan, txikipen horiek osatu beharko lirateke tronkalitateari zor zaion tratamendu bereziarekin, aurreko puntuan adierazi nuen bezala.

Arazo gehiago dakartza unean bertako eragingarritasuna duen oinordetza itunaren erakundeak. *Inter vivos* motako eskualdaketa da, zalantzarik gabe, baina baditu muga batzuk ere (eskualdatutako ondasunen xedapenari begira, batik bat) eta, aldi berean, oinordetza prozesura biltzen da Zergaren ikuspegitik, oinordetza titulua da (jaraunspena edota legatua bezalakoa), zergaren Araudiak titulu horien zerrenda egitean oinordetza itunak ere sartzen dituelako; ondorioz, *mortis causa* gainerako eskualdaketetarako ezarri diren txikipenak oinordetza itunei ere aplikatzeko modukoak izango lirateke[144] Era berean, beste ikuspegi batetik, ituna edo kontratua burutzean gertatzen da eskualdaketa eta, ikuspegi horretatik abiatuta, *inter vivos* eskuraketekin parekatu beharko litzateke, dohaintzarekin alegia (eta txikipenak erabiltzeko eskubiderik gabe, jakina[145]) Lehenengo jarreraren alde egiten dut nik, nire ustetan txikipenak aplikagarriak izan beharko liratekeelako Dena den, autu horren gainean sakonago jardungo dut geroago unean bertako eragingarritasuna duten oinordetza itunak jorratzean (7.4.2.1 atalean). Amaitzeko, txikipenak ezartzeko unean tronkalitatea ahaztu izanari egin nizkion iruzkinak ere une honetan errepikatzeko modukoak dira

---

[144] DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *loc. cit.*; LOIS PUENTE, J.M., «De las aportaciones», *Derecho de Sucesiones de Galicia*, Colegios Notariales de España, Madril, 1996, 110 or.; AGUSTÍN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.005 or.

[145] Liberaltasunak ondore guztiak sortzen baditu dohaintza-hartzailea bizi dela, oinarri likidakorra bat etorri beharko litzateke zerga oinarriarekin. CAAMAÑO ANIDO, M.A., *loc. cit.*; CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGÓN, *loc. cit.*

Beste horrenbeste esan daiteke, testamentu boterea egikaritzean, hildakoak utzitako ondasun jakinen gaineko dohaintzak direla-eta, baita bazterketarekin burututako dohaintzei begira ere. Zerga egitatea deskribatzean, zergaren Araudiak berariaz dohaintza horiek aipatzen ez baditu ere, zerrendaren adibidezko izaerak eta dohaintza mota horiek «beste edozein oinordetza titulu» adierazmolde zabalean sartzeko aukerak euren izaera oinordetza tituluarena dela pentsarazten dit. Horregatik, *mortis causa* eskuraketetarako ezarritako txikipenak aplika daitezke dohaintza mota horien kasuan ere.

Azkenik, dohaintza hutsak daude (baldintzarik gabeak), horietan ondasunak unean bertan eskualdatzen dira oinordetza berezitasunik ekarri gabe. Dohaintza horiei ezin dakizkieke aplikatu aipaturiko txikipenak. Egoera juridiko hori kritikatua izan dute autore batzuek, arestian ikusi dugunez; euren ustez, legegileak dohaintzei emaniko tratua bereizkeria zentzugabea da. Nire aldetik, kritika horiei beste kritika batzuk gehitu behar dizkiet, tronkalitatearen tratamendu fiskal ezari lotutako kritikak, lehenago adierazi izan dudan moduan.

7. ARAU BEREZIAK

Zergaren arauketaren ariora, jarraian, arau bereziak jorratzen dira, zergaren oinarrizko osagaien eraentza orokorretik aldentzen diren arauak, alegia. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagozkion arauak dira honako hauek, eta euren artean lotura handirik ez badute ere, tributu honen berezitasunak bertara biltzen dira eta, alde

horretatik, ezinbesteko azterketa omen da, oinordetza eta dohaintzen arloaren edozein arauketa jorratzeko.

Hariari segiz, Euskal foru zuzenbidearen zenbait erakunde berezi oso-osorik azaltzeko asmoarekin, batik bat testamentu boterearen kasuan, atal honetara bildu izan dira erakunde horiek sortarazten dituen hausnarketak, subjektu pasiboari edota zergaren sortzapenari begira Forutasun zibilaren berezitasunak zergaren arau orokorra egokitzera behartzen du, egoera bereziak arautzen dituelako, izatez, foru erakundeek berezko arazoak ekartzen baitituzte.

7.1. JARAUNSPENAREN BANAKETA ETA ADJUDIKAZIO GAINDIKINA

Jaraunspenaren zatiketari ekin aurretik eta, ondorioz, izan litezkeen adjudikazio gaindikinak agertarazi aurretik, kausatzailearen eta bizirik dirauen ezkontidearen arteko ezkontza sozietatea likidatu eta desegin behar da, banaketaren objektua zehazteko, hots, hildakoak utzitako ondasuntza zehazteko. Zergapetik kanpoko kasuak aztertzean adierazi nuenez, ezkontza sozietatean duen partaidetzaren ordainez, alargunari eginiko adjudikazioa ez dagokio Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren aplikazio esparruari Aurretiazko eragiketa bati buruz ari gara, kausatzailearen oinordekoen artean banatu behar den ondasuntza zehazteko, une horretatik aurrera, zergak bere eragingarritasun osoz dihardu dohain bidezko eskuraketa horiek kargatzeko Hori guztia dela-eta, zergaren Legeko 27. artikulua ez da ezkontza sozietatearen likidazio eta desegitean aplikatzeko modukoa eta ezin dira prozesu horretan adjudikazio gaindikinak ezarri, balioen konprobazioaren harian

Irabazpidezko sozietatearen likidazio eta desegitean, Tributu zuzenbidean ez dago inolako araurik parte-hartzaileen borondatea aldarazteko edota oztopatzeko, hortaz, parte-hartzaileek askatasuna dute, alargunari irabazpidezko hartzekoaren ordainean eskubideak eta ondasunak emateko. Beste hitz batzuetan esanda, ezkontza bitartean ondasun erkide bakoitzaren ehuneko berrogeita hamar ez zaio alargunari nahitaez ematen behar[146]. Legearen 27. artikulua aplikatzeko, heriotzaren ziozko oinordetzak izan behar dira, antzeko baldintza juridikoak dituzten egitatezko kasuak albo batera utzi behar direla, eta, bereziki, irabazpidezko hartzekoaren ordainean alargunari adjudikatu beharreko ondasunak[147].

Oinordetza arautzen duten erregelek (Espainiako edo atzerriko legea, testamentua edo oinordetza ituna) jaraunspenaren banaketa definitzen dute. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren likidazioari begira. Banaketa *ideal* horretan ez dira aintzat hartzen jaraunsleek hitzartu dituzten adjudikazio zehatzak[148]. Adjudikazio horien ondorio fiskalak biltzen dira[149]. Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren arauketara.

---

[146] MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 64. or.

[147] MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 66. or.

[148] Tributu zuzenbideak fikzio bat egiten du: deitua izan den zatiaren arabera eskuratu duela oinordekoak. Fikzioak helburu argia du, hain zuzen ere, kausadunek ez dezatela tributu zorra desitxuratu aurretiaz nahita antolatutako banaketaren bidez, zergak aurrezteko asmo hutsarekin. ROZAS VALDES, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons, Madril, 1993, 126. or.

[149] MARTIN MORENO, J.L., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 1989, 104. or.

Nolanahi den ere, jaraunspenerako eskubide abstraktuaren eta horren egiazko mamitzearen arteko aldea eskuzabaltasun asmoaren ondorioa bada, dohain bidezko eta *inter vivos* negozio juridikoa burutu da, eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dago. Bestela esateko, kasu hori ez da 27. artikuluko 3. idazatiak araututako adjudikazio gaindikinaren kasu bat izango. ROZAS VALDES, J.A., *op. cit.*, 135. or.

Jaraunspenaren banaketak, berez, eta erlo bakoitza osatzen duten ondasunen adjudikazioak ez dute Ogasunarentzat inolako garrantzirik[150] Oinordetzen gaineko Zergak ez du ondasun jakinen eskuraketa kargatzen, ezpada jaraunspeneko eskubide abstraktuaren eskuraketa[151] Gerogarrenean, ondasun zehatzak esleitzen direnean ez da egintza eskualdatzailerik gertatzen, ezpada egintza zehaztailea, azken horren ondorioz, bere izaera dela-eta, ez da inolako tributurik ordaindu behar izango[152] Ulerbidez, kausatzaileak oinordetzako ondasun guztiak xedatuko balitu, bere hiru seme-alaben artean erdibana adjudika daitezen, likidatzaileak, hasiera batean, ez luke kontutan hartu behar jaraunsleek, euren hartzekoaren ordainean, lortu dituzten ondasun zehatzen balioa Eskubide eta ondasun guztien balio konprobatua hirutan zatitu behar da. Oinordetzen gaineko Zergaren likidazio oinarria zehazteko orduan[153] Hori da, behintzat, zergaren testu arau-emailearen 27 artikuluari begira, doktrinako autore gehienek egiten duten interpretazioa Jarraian, artikulu hori dator

---

[150] EAAZk 1993ko abenduaren 16an emandako ebazpenaren ariora (JTA, 1727/1993). Bulego Kudeatzaileak ondasuntzaren banaketa egin behar du zergaren ondoreetarako soilik —berdintasun hertsiaz eta oinordetzari buruzko erregelen arabera— Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarentzat ez du garrantzirik banaketa fiskala bat ez etortzeak aurretik zibilen araberako banaketarekin edota egiazko adjudikazioekin. Bulego Kudeatzaileari egoki iruditu zitzaion ezkontzaren ondasun guztien konprobazioa, eta ondasunen gaineko peritu irizpenaren bidez baloratu zituen, horren aurrean, ezin daiteke alegatu ondasun horiek alarguneri adjudikatu beharrekoak zirenik, bere irabazpideko hartzekoaren ordainean, eta ez zituenik oinordetzako tituluz eskuratu, eta, ondorioz, adjudikazio horiek ez dutenik zerikusirik zergarekin

MARTINEZ LAFUENTEk gogor kritikatu du ebazpen hori Beraren aburuz, ez du zentzurik irabazpidezko sozietatearen hartzekotik datozen ondasunen gainean alargunak Ondarearen gaineko Zerga ordaindu behar izatea, eta ondasun horien erdiaren gainean jaraunsleek Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu behar izana, adjudikazio eta banaketa horiek Administrazio fiskalak zehazten dituenean Bestela esateko, modu horretara Administrazio fiskalak zerga egitatearen lege definizioa bazter eta eskuratzaile izan ez dena karga dezake eskubide zein ondasun baten eskuratzaile gisa MARTINEZ LAFUENTE, A, *op cit*, 61-62 or

[151] ROZAS VALDES, J A, *op cit*, 127 or

[152] HORTAL SANCHEZ, G, «Tratamiento fiscal de los excesos de adjudicación en las herencias» *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 497 (1973), 887 or

[153] MARTIN MORENO, J L, *op cit*, 105 or, MARTINEZ LAFUENTE, A, *op cit*, 67 or

> *Ekainaren 22ko 3 1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 27.1. artikulua*
> «1. Heriotzaren ziozko oinordetzetan, interesatuek egindako banaketak eta adjudikazioak edozein izanik ere, zergaren ondorioetarako berdintasun hertsiaz eta oinordetzari buruzko erregelen arabera egin izan balira bezala burututzat ulertuko dira, ondasunak lurraldearen zioz edo beste edozein ziorengatik zergaren ordainketaren menpean egon ala ez eta, ondorioz, balioak konprobatzean sortzen diren gehiketak eskuratzaile edo jaraunsleen artean banbanatuko dira»

Tributu legegileak, bere arauen sustantibotasunean oinarrituta, jaraunsleei egindako adjudikazioen berdintasun hertsia ezarri du, oinordetza titulua aintzat hartuz. Tributu xedapen horrek esparru horretan bakar-bakarrik[154] zabaltzen ditu bere ondorioak. Manu horrek helburu argia bete nahi du: tributu zorraren gutxitzea saihestea, izan ere, gutxitze hori lor zitekeen, karga tasa aurrerakorrenak eta handienak aplikatu behar zaizkien eskuratzaileei balio gutxiko edo salbuetsitako ondasunak adjudikatuz[155]. Berdintasun printzipioa[156] ez da erabili behar testamentugileak berak ondasunak adjudikatzen dituenean bere testamentuan, ez eta ondasunak jaraunspenaz besteko tituluren bidez adjudikatzen direnean ere[157]. Kasu bietan, ondasun baten gainean salbuespena dagoela edo ondasun hori zergapetik kanpokoa dela adierazi behar bada, edota balioen konprobaziotik gehiketarik gertatu bada ondasun batean, gutxitze edo gehiketa horiek ondasunon eskuratzailea bakarrik ukitzen dute.

---

[154] Zergaren Arauko 27.2. artikulua: Egiaztatzearen ondorioz balioa igo duten ondasunei begira edota zergapetzen ez direnei begira, testamentugileak pertsona jakin bati berariaz eratxiki baliezko edo jaraunspenaz besteko kontzeptuan adjudikatu balitu, igoerek edo beherapenek ondasun horiek eskuratzen dituena besterik ez lukete ukituko.

[155] PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 151. or.; GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, ESIC, Madril, 1988, 105. or.; ROZAS VALDÉS, J.A., *op. cit.*, 126. or.; SANCHIS GOMEZ, A.-GALIANO ESTEVAN, J., *Cómo liquidar una herencia*, Monografias fiscales CISS, Valentzia, 1994, 183. or.

[156] Lege fikzio bat da, eskuraketak berdintasun osoz egin izan balira bezala, nahiz eta praktikan berdintasun hori egon ez. Fikzioa ezerezean geratuko da kausatzailearen berariazko erabakiaren aurrean soilik. TEJERIZO LOPEZ, J.M., *op. cit.*, 33. or.

[157] ZENBAIT AUTORE, *Memento práctico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 748. or.; ROZAS VALDÉS, J.A., *op. cit.*, 131. or.

Horiek horrela, interesatuek eurek egindako banaketa eta adjudikazioei buruz ari da manua, hau da, jaraunsleek eurek edo euren legezko ordezkariek egindakoei buruz[158] Arrazoi horiek direla-eta, manua ezin da aplikatu kausatzaileak berak banaketa zuzenean egiten duenean bere testamentuan edota bere aginduak beteko dituen komisarioaren bidez, azken hori onartzen den kasuetan, jakina[159] Halaber, manuaren aplikazio esparrutik baztertzen dira legeak agindutakoarekin bat buruturiko banaketak[160] Kode zibila izan zein foru lege zibila izan, oinordetza tituluaren eta Zuzenbide positiboaren artean desadostasuna dagoenean, likidatzaileak errespetatu behar ditu kausatzaileak buruturiko adjudikazioak[161], gerogarrenean, judizio bidez testamentuaren deuseztasuna adierazten bada, ebazpen irmoaren bitartez, orduan zergadunak itzultze eskubidea izango du, ordaindu zuen Altxorraren kuotaren gainean, eta likidazio berriak gauzatu beharko dira deuseztasun epaiaren arabera

---

[158] Horren ondorioz, jaraunsle onuradunak Oinordetzen gaineko Zerga ordaindu beharko luke jaraunspenezko eskuraketarengatik, kausatzaileak xedatu zuen bezala edo *abintestato* oinordetzari buruzko erregelen arabera; horrez gain, Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga ere ordaindu beharko luke, jasotako gaindikinarengatik, gaindikin hori jaraunsleen borondateari egotzi dakiokeelako MARTINEZ LAFUENTE, A., *El impuesto general sobre las sucesiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, 80. or

[159] ZENBAIT AUTORE, *Memento ... op. cit.*, 747. or.; SANCHIS GOMEZ, A.-GALIANO ESTEVAN, J., *op cit.*, 129 or

Kontrara, MENENDEZ HERNANDEZen aburuz, manua aplika omen daiteke jaraunsleek jaraunspenaren banaketa burutu dutenean bakarrik, eta testamentugileak zein komisarioak gauzaturiko banaketak bazter utzi beharko lirateke, zernahi gisaz, *de facto* hori ez da horrela izan behar Honakoa izango litzateke adibidea: alargunari onurak emateko asmoarekin, kausatzaileak ondorengoari legatu bidez ematen dionean seniparteko eskubideen ordainean ondorengo horri dagokiona baino zenbateko txikiagoa MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., «Aspectos controvertidos del nuevo Impuesto sobre las Sucesiones», *Impuestos*, I (1989), 126. or.

[160] MARTINEZ LAFUENTE, A., *loc cit*

[161] MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., «Breve inventario de preceptos problemáticos del ISD», *Impuestos*, I (1992), 167-168. or.

Egia esateko, 27. artikuluaren erregelak bazter utzi nahi ditu balio aitortuaren eta balio konprobatuaren arteko aldeak[162], jaraunspeneko banaketei begira, behinik behin Banaketaren adjudikazioa bat etorri beharko litzateke ondasun banatuen balio garbiarekin. Balioen konprobazioak azalaraz ditzakeen gaindikinak ez zaizkio jaraunsle adjudikazio-hartzaileari eratxiki behar; aitzitik, zergaren ikuspegitik gaindikin horrek oinordetzaren ondasuntza osatzen du eta lainean banatu behar da[163] interesatu guztien artean, euren jaraunspeneko partaidetza kuoten arabera. Nolanahi den ere, legegileak kautelazko neurri bi ezarri ditu (27.3. art.), balioen konprobazioak agertarazi duen adjudikazio gaindikinarengatik tributua ordaintzeko. Balio konprobatuaren eta oinordetza tituluaren bidez adjudikazioari dagokion balioaren arteko aldeak nabariak izan behar dira (jaraunspeneko tituluaren bidez adjudikazio-hartzaileari dagokion balioaren %50 gainditu beharko luke balio konprobatuak). Horrez gain, zergadunak Ondarearen gaineko Zergaren arauak aplikatzeagatik sortuko liratekeen balioak aitortzen baditu, ez du zerga egitatea gauzatuko, hots, ez du adjudikazio gaindikinik burutuko.

Manuak ondasunen banaketa eta adjudikazioa berdintasun hertsian gauzatuko direla ezartzen badu ere, laintasuna ulertu behar da berdintasunaren lekuan[164]; izan ere, interesatu guztiek ez dute kopuru berbera eskuratu behar, ezpada euren jaraunspeneko tituluari lainean dagokiona. Manuak eusten dio 1947ko azaroaren 7ko Araudian legegileak izandako akatsari; une hartan, manuaren aurretiazko idazketatik honako

---

[162] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legeko proiektuan, alegia, 1978ko urtarrilaren 11ko Gorteetako Aldizkari Ofizialaren 46. zenbakian argitaratutako proiektuan, ez ziren xedatu balioen konprobazioaren ondorioz gertatutako igoerak.

[163] Erregela hori bidezkoa da. Jaraunspenaren banaketa fiskala egitean, interesatuek ondasunen balioa modu artifizialean handi edo txiki dezakete; manu hori izango ez balitz. Ogasunari kalte egingo lioke. MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Siete, Valentzia, 1988, 437. or.

[164] GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *loc. cit.*

hitzak ezabatu ziren: «lainean ona, ertaina eta txarrerako». Azkeneko hitzak kendu ahal ziren, manuaren esanahiari inolako murrizketarik ekarri gabe, «lainean» hitza, ordea, ezinbestekoa da manua ulertzeko[165]. Gipuzkoako zergaren legegileak hori ulertu eta «lainean» hitza gehitu du Araudiko manuaren idazketa berrian[166].

Manu horren idazketa dela-eta, kritikak azaldu dira. Berdintasun hitzari arreta jarriz gero, badirudi Tributu zuzenbideak jaraunsle guztiak zati berdinaren gainean likidatu behar dituela, oinordetzarako deiak kontutan izan gabe, hori ez da horrela argi eta garbi[167]. Manuak, aldi berean, oinordetzari buruzko arauetara igortzen gaitu eta igorpen horrek baliorik gabe uzten du berdintasunari buruz egindako aipamena: oinordetzari buruzko araua aintzat hartu behar dela ezarri duenez, jaraunsle bakoitzaren zatia lainean ulertu behar da eta ez da jaraunspeneko masa zati berdinetan egotziko[168].

Zergatik, orduan, iraun du berdintasun hitzak —nahasmena baino ez dakarren hitzak—, eta ez da ordeztu lainean edo laintasun hitzarekin?, edo zergatik ez da berdintasun hitza kendu besterik gabe eta adjudikazioak oinordetzari buruzko erregelen arabera egin izan balira bezala burututzat ulertuko direla esan[169]?

Labur bilduz, 27.1. artikulua jaraunspen bidezko eskuraketei aplikatzen zaie eta jaraunspeneko ondasuntza banatzean jaraunsleek egindako hitzarmenei begira bakar-bakarrik, banaketa hori eta jaraunsleei dagokien jaraunspeneko titulua bat ez

---

[165] ROZAS VALDES, J.A., *op. cit.*, 128. or.

[166] Azaroaren 15eko 85/1994 Foru Dekretuaren 36. artikulua (GAO, 231. zenbakia, 1994ko abenduaren 7koa).

[167] ROZAS VALDES, J.A., *loc. cit.*

[168] ROZAS VALDES, J.A., *loc. cit.*

[169] ROZAS VALDES, J.A., *op. cit.*, 129. or.

datozenerako (kausatzaileak berak ezarritako edota legeak agindutakoa). Hori da, behintzat, doktrinako autore gehienek erakutsi duten jarrera. Edozein modutan ere, kezkak sortu dira manuaren hitzez-hitzezko idazketaren gainean, batik bat berdintasun terminoaren gainean; eta kezka horiek Foru zuzenbide zibila uki dezakete. Alde batetik, 27.1 artikuluaren erregela Kode zibilaren sisteman oinarritzen da[170], eta ez foru legerietan. Jarraian, ordea, baieztatu behar da manuak aipatutako berdintasun hori ez dela banaketaren emaitza ekonomikoaren gainean ezarritako ekuazioa. Horrela izango ez balitz, banaketaren beraren oinarriak haustea ekarriko luke eta legeak zein testamentugileak berak nahi izandako ezberdinketak ezabatuko lituzke[171].

Hala ere, autore guztiak ez datoz bat gehienen interpretazio horrekin edo badira manuaren hitzez-hitzezkotasunera lerratu diren autoreak. Modu horretara, CORA GUERREIRO eta GIL CABALLEROren[172] aburuz, 1991ko Araudiaren 54.8 artikuluak, Aragoiko fiduzia arautzean, behin-behineko likidazioak egitea agintzen du, jaraunspeneko ondarea jaraunsle guztien artean eta zati berdinetan banatuko balitz bezala; arauketa hori bat dator Zuzenbide fiskalaren printzipio nagusiarekin, azken horren arabera eta Oinordetzen gaineko Zergaren ondoreetarako, partaidetzak eta adjudikazioak berdin-berdinak balira bezala hartzen direla. Argi dagoenez, behin banaketa egin eta gero, likidazio osagarriak gauzatu behar dira edota kasuan-kasuko itzulketak burutu.

---

[170] BAS RIVASek adierazi zuenez 1959ko Araudiaren 53. artikuluari irizkinak egitean, legegile fiskalak bereganatu du Kode zibilaren 1.061. artikulutik ondoriozta daitekeen berdintasun irizpidea («jaraunspena banatzean, izan litekeen berdintasuna zaindu behar da...»). BAS RIVAS, F., *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, Edersa, Madril, 1960, I. bol., 876. or.

[171] MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., *op. cit.*, 440. or.

[172] CORA GUERREIRO, J.M.–GIL CABALLERO, M.J., «Del testamento por comisario», *Derecho de Sucesiones de Galicia*, Colegios Notariales de España, Madril, 1996, 157. or.

Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, arazoak azaltzen dira seniparte kolektiboa (norbanakoari begira, seniparte formala) arautzen delako eta kausatzaileak (edo horren izenean komisarioak, halakorik ezarriz gero) erabateko askatasuna duelako jaraunslea hautatzeko, inolako kuotarik errespetatu beharrik gabe, senide taldeari dagokion kuota globala edota ondasunen izaera tronkalak eratorritako kuota izan ezik Kontrara, Kode zibilak ezarritako seniparte sistemaren barruan, derrigorrezko oinordeko bakoitzarentzat gutxieneko kuota beti bermatzen da jaraunspenaren banaketan Are gehiago, Kodearen sistemako seniparte laburra edo hertsia (jaraunspeneko ondasunen herena) senipartedunen artean banatu behar da berdintasun osoz, aldi berean, printzipio hori da 27.1. artikuluaren oinarria, bai eta artikulu horren aurrekari historikoena ere[173].

Zer gertatuko litzateke kausatzaile forudunak seniparte osoa derrigorrezko oinordeko bakar bati esleituko balio, gainerako oinordekoak ezer gabe baztertuz? Manuaren hitzez-hitzezkotasunean oinarritutako erantzuna azalekoa izango litzateke zergaren ondorioetarako, pentsa liteke jaraunspena zati berdinetan banatu beharra dagoela senipartedun guztien artean, bat bera ere ez baztertu gabe, horren ondorioz, adjudikazio gaindikina dago senipartedun onuradunaren mesedetan

Ene ustetan, ordea, hori ez da erantzun zuzena Lehendabizi, manuak oinordetzari buruzko arauak aipatzen ditu ere; kausatzaile forudunaren kasuan, Euskal foru zuzenbide zibilak agindu bezala, adjudikazio guztiak ez dira zertan berdinak izan senipartedun ezberdinen artean. Zuzenbide zibilaren ikuspegitik, beraz, ezin interpreta daiteke adjudikazio gaindinik dagoenik. Hurrenik, jaraunspenaren banaketa kausatzaileak berak egiten du eta ez horren jaraunsleek, manuaren aginduz, ordea,

---

[173] Zergaren 1881eko Araudiaren 48. artikuluak (1881eko abenduaren 31ko Errege Dekretua) ordurako ezarri zuenez, banaketak eta adjudikazioak hainbana egin izan balira bezala ulertu behar zen

banaketa jaraunsleek burutu behar dute, adjudikazio gaindikina atzemateko Senipartedunek banaketa hitzartu izan balute, adjudikazio gaindikina izango zatekeen argi eta garbi eta manua aplikatu beharko zatekeen ondorio guztiekin. Azkenik, azaldutako kasuan adjudikazio gaindikina dagoela interpretatzeak Ogasunaren interesen kaltetan doa, tarifaren aurrerakortasuna mugatzen delako, zerga oinarria senipartedun guztien artean zatitzean.

Ondorio berberak erabili beharko lirateke banaketa, kausatzaileak zuzenean gauzatu beharrean, berak izendatutako komisarioak burutzen duenean. Ondorio berberak aplikatu behar dira, komisarioa ez delako zergaren 27.1. artikuluak aipatutako *interesatuen* taldeko partaidea. Doktrinako autoreek, bederen, interesatu izaera mugatzen dute, kausatzailearen jaraunsleei (edo horien legezko ordezkariei) aplikatzeko. Kausatzaileak fiduziarioari eskuordetzen dio oinordetza tituluaren burutzea; fiduziarioak, beraz, jaraunsleetako baten mesedetan onurak edo hobekuntzak xeda ditzake. Horiek horrela, kasu horietan ezin da adjudikazio gaindikina dela-eta tributua ordaindu, bereizkeria gertatzen delako, hots, kausatzaileak emanikoa zein komisarioak emanikoa biak direlako oinordetza tituluak; eta kasu bietan ere, jaraunsleek erabaki dezakete tituluari men egitea ala euren banaketa burutzea. Hortaz, ez dago jaraunsleek bilatutako adjudikazio gaindikinik, jaraunspenaren banaketa egitean, ezpada oinordetza tituluak agindutakoa; hori dela-eta, ez litzateke inoiz adjudikazio gaindikinaren gain likidaziorik egin beharko[174]

Halaber, ondasunak dohain bidez eta askatasunez xedatzeko aukera eta derrigorrezko jaraunsleen artetik oinordekoa askatasunez hautatzeko aukera erabil ditzake bizkaitar foru̇dun ez denak ere, ondasun tronkalak baditu Lur lauan[175]

---

[174] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGÓN, *op. cit.*, 600. or.

[175] EHFZZLren 25. artikulua: Bizkaitar foru̇dun ez direnek askatasuna dute tronkaleko ondasunak lehentasunezko belauneko tronkaleko edozeini dohain eskualdatzeko, baina hartzaileak ezingo du

(EHFZZLren 25. art.). Manuegilearen buruan, Kode zibileko seniparte sistemaren menpe dagoen kausatzailea dago, zalantzarik gabe, kausatzaileak ondasun tronkalak dituenean bere ondarean; ondasun horiei dagokienez, legeak erabateko askatasuna ematen dio ondasunok xedatzeko senide tronkalen mesedetan, nahiz eta derrigorrezko gainerako oinordekoen seniparteari kalte egin Tesiaren bigarren kapituluan ohartarazi genuenez, tronkalitatea senipartearen gain nagusitzen da, ondasun tronkalak nahikoak ez izan arren senipartea betetzeko Kausatzailearen ondareko zatirik handiena ondasun tronkalez osatuta badago, gerta daiteke ondasun horietan kausatzaileak burututako oinordetzazko izendapenak bere oinordetza legeak (Kode zibilak) ezarritako seniparte kuotak gainditzea, modu horretara, jaraunsle bati ondasun tronkal guzti-guztiak adjudika dakizkioke, gainerako seniparteduneri seniparte hertsia ordaintzeko aina ondasun egon gabe Ene aburuz, kasu hori ez litzateke adjudikazio gaindikina izango, bi arrazoirengatik: lehendabizi, kasu horretako oinordetza legea ez da Kode zibila bakarrik, izan ere, EHFZZLren 25 artikulua aplikatu behar da, tronkalitatearen izaera lurraldezkoa delako; hortaz, kausatzaileak egindako izendapena babestuta egongo litzateke, lege baten bidez Bigarrenik, zergaren 27 1 artikulua aplikatu behar da jaraunsleek eurek banatzen dutenean jaraunspena, kausatzailearen borondatea bazter utzita, kasu honetan, ordea, kausatzaileak berak zehazten du jaraunspenaren banaketa

Beste alde batetik: Bizkaiko ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 27.3. artikuluak *in fine* honakoa xedatu du:

> *Ekainaren 22ko 3 1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 27 3 artikulua in fine*
>
> «Alargunaren edo zati alikuotaren jaraunsle edo legatu-hartzailearen baten edo batzuen mesedetan egindako adjudikazioetan gaindikinik ez dagoela ulertuko da, ohiko etxebizitza edo baserria bertako ogasun eta atxikitutako

---

hartukizunik izan tronkaleko ez diren ondasunetan, ondasunokin gainontzeko seniparteduneri euren legezko seniparte laburra eman arte.

lurrekin adjudikatzen badira, ondasun horien balioak adjudikatzaileari jaraunspen osotik dagokion jaraunspeneko kuota gainditzen badu ere».

Gipuzkoako 3/1990 Foru Arauaren 26. artikuluak idazketa bera jaso du bere baitara Arabako legerian ez dago azken lerroaldearen moduko aipamenik. Nafarroan (53 art.) ez da azken lerroaldea ere arautzen, bai, ordea, aurreko biak.

Manu hori lotu behar da Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren zerga egitatearekin, azken horretan aitortutako adjudikazio gaindikinak zergapetzen dira, salbu eta gaindikinak honako arrazoiengatik gertatzen denean gauza adjudikatuaren zatiketa ezinezkoa denean edota zatiketa horrek kalte handia ekartzen duenean. Legearen 27.3 artikulua *in fine* filosofia beretik doa eta horren ustez, ohiko etxebizitzak edota baserriak bere ogasunekin ondare banandua osatzen dute, ondarearen batasuna iraunarazi behar dela. Legegilearen aburuz, ondare horren zatiketak kalte gehiago dakar oso-osorik iraunarazteak baino eta, horregaitik, jaraunsleari ondare hori adjudikatzean zergaren ondoreetarako adjudikazio gaindikinik ez dagoela ezartzen du, nahiz eta oinordetza tituluaren arabera dagokion partaidetza gainditu izan. Hortaz, kasu horretan ezin izango da aplikatu manu horrek OEEJDZri egindako igorpena, zergapean sartzeko.

Halaber, bada beste erakunde juridiko bat, familiako ondarea oso-osorik iraunaraztea bilatzen duena: tronkalitatea. *De lege ferenda*, plantea daiteke 27.3 artikuluko *in fine* erregela ondasun tronkalen adjudikazioetan ere aplikatzea, senide tronkalaren partaidetza kuota gainditzen denean, oinordetza tituluaren arabera. Argi dago, behintzat, ondasuna kausatzaileak berak (edo komisarioak) zuzenean adjudikatzen badu, ez dagoela aitortutako adjudikazio gaindikinik (27.2. art.). Arazoa, beraz, azaltzen da kausatzaileak jaraunspeneko partaidetza kuoten arabera zehazten duenean eta kuota horietako batean ondasun tronkal bat edo batzuk sartzen baditu,

kuotaren beraren balioa gaindituz. Bi kasuen artean *ratio* berdina dagoela esan daiteke, hots, 27.3 artikuluak *in fine* ezarritako erregelaren eta tronkalitateari dagokion filosofiaren artean; beste hitzez esateko, kasu bietan ondare bat osorik iraunarazi eta horren zatiketa saihestu nahi da. Ohiko etxebizitza edota baserria, aldi berean, ondasun tronkala bada, manua aplikatzen da zuzen-zuzenean; gainerako kasuetan, analogia erabili beharko litzateke, tesiaren lehenengo kapituluan aztertutako baldintzak kontutan izanik.

7.2. ERRESERBA ETA LEHENGORATZEAK

Erreserba eta lehengoratzeek oinordetzaren ohiko hurrenkera hausten dute eta legegileak nahi ez dituen emaitzak saihestea dute helburu nagusia. Zuzenbideari begira, erreserba eta lehengoratzeek oinordetzaren mundua itxi egiten dute. Erreserba xedatzeko ahalmenaren mugapena da, horren bidez heriotza dela-eta oinordetza batean ondasunak eskuratu dituenak (erreserbagileak) nahitaez eskualdatu behar ditu ondasunok pertsona jakinen mesedetan (erreserba-hartzaileak). Erreserba-hartzaileek ondasunak eskuratuko dituzte, erreserbagilea baino lehen hiltzen ez badira. Lehengoratzei dagokienez, oinordetzaren gaineko eskubide pribilegiatua da lehengoratzea, ondorengorik gabe hil den pertsonak dohaintzan jaso zituen ondasun jakinen gaineko eskubidea, alegia.

Legegile fiskalak antzinatik arautu izan ditu Kode zibilak ezarritako erreserbak, baina aldi berean ahaztu ditu foru zuzenbideetako erreserbak. Arestian, egoera hori nolabait konpondu nahi izan zuen lurralde erkideko zergaren 1991ko Araudiak. Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, ordea, zaharkitua gelditu da arestiko arauketa hori.

Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruz uztailaren 1eko 3/1992 Legea aldarrikatu ondoren. Horren ondorioz, azken lege horrek erreserba batzuk arautu ditu baina ez dute pareko arauketa fiskal egokia, behar denean aplikatzeko.

Lehengoratzeen kasuan, erakunde horiek ez dute jaso legegilearen arreta, edo behintzat horien gaineko arauketa fiskal berezirik ez da inoiz ezarri[176]. Dirudienez, legegileak aplikatzen dizkie jaraunspeneko eskuraketetarako arau orokorrak eta ez du berezitasunik ikusten erakunde horietan, eraentza fiskal berezia ezartzeko.

7.2.1. Aurrekari historikoak

Esan bezala, erreserben arauketa fiskalaren historia bakarrik jorra daiteke. Ez zen inoiz arauketa fiskal berezirik sortu lehengoratzeak arautzeko eta, oro har, oinordetzaren gaineko arau orokorrak aplikatu zitzaien lehengoratzeei. Erreserbei dagokienez, zergaren arautegian irizpide ezberdin bi erabili izan dira horiek arautzean, nahiz eta *a posteriori* arauketa bien ondorioak oso antzekoak izan.

Lehenengo irizpidea lurralde erkideko arauketari dagokio zuzen-zuzenean, zergaren 1911ko araudian[177], erreserben arauketa bikoitza ezarri zen eta arauketa horrek egungo eraentzarekin bat egin du, bere hartan iraunez. Arauketa horrek erreserbagileari eman

---

[176] Kontribuzioen Zuzendaritza Nagusiak berariazko erregela ezarri zuen 1855eko uztailaren 31ko ebazpenean, baina geroago ez zen erregela hori arauzko testuetara bildu; erregela horretan Administrazioak erakusten zuen arau orokorrak aplikatzearen desegokitasunak sortarazitako kezka. Ebazpen horren bidez, lehengoratzearen izaera juridikoari egokitu nahi izan zitzaion, irizpide onuragarriagoa aplikatuz, erregela orokorretik eratorritakoa aplikatu beharrean: atzera-dohaintzetan dohaintzagatik ordaindutakoaren herena ordaindu behar da.

[177] Zergaren 1911ko Araudiaren 33. artikulua (1911ko apirilaren 20ko Errege Dekretua).

beharreko tratu fiskala bereizten zuen, zergapeko erreserbaren arabera; ondore horietarako, lerro-erreserba (Kode zibilaren 811 art.) eta erreserba arrunta (Kode zibilaren 968, 969, 979 eta 980 art.) bereizten ziren. Ulerbidez, Kode zibileko 811 artikuluaren erreserbaren kasuan, erreserbagileak gozamendun gisan ordaintzen zuen zerga hasiera batean, erreserba-hartzailerik ez bazen dagokion garaian, jabetza soilaren gainean ere zerga ordaindu behar zuen. Kode zibileko 968, 969, 979 eta 980 artikuluetako erreserben kasuan, erreserbagileak jabe gisa ordaintzen zuen hasiera--hasieratik eta erreserba-hartzaileak ordaintzen zuen, ondasunak zein pertsonengandik etorri eta pertsona horrekin zuen senidetasunaren arabera.

Bigarren irizpidea gerraurreko Bizkaiko legegile fiskalari dagokio. Orduko arauketan ez zen bereizketarik egiten erreserba ezberdinen artean, kasu guztietan erreserbagileak ordaintzen zuen zerga jabe oso gisa, baina ondasunak erreserba--hartzaileari eskualdatu behar izanez gero, jabetza soilari zegokion zergaren kuota zatia itzuli behar zioten erreserbagileari. Horren arabera, 1925eko Bizkaiko Araudiaren 67 artikuluak honakoa xedatu zuen.

> *1925eko Bizkaiko Araudiaren 67. artikulua*
>
> «Erreserbapeko jaraunspenari dagokionez, erreserba tronkala izan zein alargun erreserba izan, erreserbagileak zerga ordaindu behar du, dohain bidezko eskualdaketen eskalaren arabera eta kausatzailearekin duen senidetasuna aintzat hartuta.
>
> Ondasunak erreserba-hartzaileari eskualdatu izana egiaztatuz gero, erreserbagileak ondasunon jabetza soilaren gainean ordaindutako zerga berreskuratzeko eskubidea izango du. Kasu horretan, gozamen eskubidea baloratu behar da aldi baterako gozamenei begira ezarritako erregelen arabera, erreserbagileak ondasunen edukitza lupertu izan dituen urteak kontutan izanik»

Bizkaiko legegileak erreserba tronkala aipatzen du eta aipamenak bi adiera izan ditzake lehendabizi, Kode zibileko 811 artikuluak ezarritako lerro-erreserbarekin pareka daiteke, izan ere, doktrinaren barruan autoreek termino biak (lerro-erreserba

zein erreserba tronkala) berdin erabiltzen baitituzte erreserba hori aipatzean Hariari segiz, Araudi horren manuetan ez da inon 811 artikuluko erreserbaren arauketa berezirik, lurralde erkidean gertatu aldera Bigarrenik, Bizkaiko legegileak Euskal foru zuzenbide zibileko erreserba tronkaletan oinarritu duela manua esan daiteke ere Bigarren adiera horren alde, honako argudioak erabil daitezke 1925eko Bizkaiko Araudiak xehatasun handiz arautu zituen foru erakunde batzuk, arauketa horretan Foru zuzenbidearen ezaguera sakona erakutsi zuela, ondorioz, erreserba tronkalari egindako aipamenak bat egingo luke zergaren Araudiak oinarritzen duen izpirituarekin Azkenik, pentsa daiteke ere aldi berean adiera biak batera erabili zuela legegileak, erreserba tronkalek eta Kode zibilaren 811 artikuluko lerro-erreserbak helburu bera dutelako erreserbapeko ondasunak zein oinetik etorri eta oin horretan irautea

Adierazi bezala, lurralde erkideko irizpidea eta Bizkaiko irizpidea bat datoz ondorioetan Erreserba burutzen bada, erreserbagileak gozamendun hutsa bailitzan ordaintzen du zerga, alderantziz, erreserba ez bada inoiz burutzen, erreserbagilea jabe osoa izango litzateke ondorio guztietarako, baita ondorio fiskaletarako ere

7.2.2. Erreserbak

Erreserbei dagokienez, egungo arautegi fiskala Kode zibilaren esparrura mugatzen da, testu horren artikulu batzuetan jasotako erreserbak arautuz, hala nola, 811, 968, 969, 979 eta 980 artikuluek jasotakoak Euskal foru zuzenbide zibilaren erreserbarik ez da berariaz arautzen erregela berezien bidez, salbu eta Estatuko 1991ko Araudiaren 55.4 artikuluak egiten duen igorpena, lehen aipaturiko arauetara (Kode zibileko erreserben arauketara, alegia)

Zergak bitariko arauketa ezarri du[178], erreserben ondorio fiskalak bereizteko Kode zibilaren 811 artikuluko lerro-erreserbaren kasuan[179], erreserbagilea gozamenduna da hasiera batean, baina jabe osoa bilaka daiteke (zergaren ikuspuntutik, jakina) erreserba azkentzen bada[180], erreserbaren onuradun diren senide guztiek erreserbari uko egin edota guztiak hiltzean Erreserbak beraren ondorioak sortuz gero, hots, ondasunak eskualdatzen badira erreserbagilearengandik erreserba-hartzaileengana, ez zaio erreserbagileari inolako likidaziorik eskatu behar, benetan eskuratu zuenaren gain (ondasunen erabilera eta luperketaren gain) ordaindu zuelako Kasu horretan, erreserba--hartzaileak kargatu behar dira, dagoeneko jabe osoak direlako, erreserbapeko ondasun eta eskubideen jabari osoa eskuratzeagatik

Erreserba arruntari dagokionez, hasiera batean jabari osoaren gain ordaintzen du tributua, baina erreserba burutzen bada, gozamendun gisa ordaindu behar du erreserbagileak[181], beste hitzez esateko, hildako ezkontidearengandik alargunak

[178] Arauketa hikotz hori kritikatu izan da Sistema bakarra ezarri beharko litzateke erreserba mota bietan erreserbagileri gozamendun ala jabe oso gisa ordaindu beharko luke zerga MENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 396 or., VELASCO ALFONSO, A., *El impuesto sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales*, Edersa, Madril, 1977, I lib., 180 or

[179] Kode zibilaren 811 artikulua Aurreko batek bere ondorengoaren ondasun batzuk jasotzen baditu jaraunsle gisa, eta ondorengoak dohainik eskuratu baditu ondasunok beste aurreko nahiz neba--arreba baten eskuetatik, orduan aurrekoak erreserbatu behar ditu lege aginduz eskuratu dituen ondasunak, ondasunok zein lerrotatik etorri eta lerro horretan hirugarren graduraunoko senide direnen mesedetan

[180] Hortaz, tributu arauaren omarnan, erreserba-hartzaileen heriotzak edota horiek erreserbari uko egiteak erreserbaren azkentzea dakarte, ondorio gisa, hori dela-eta, aldi berean jabetza osoaren bateratzea gertatzen da Orduan jabe oso bilakatu den erreserbagileak ondasun horien gaineko luperketa eta erabileragatik bakarrik ordaindu zuenez zerga, jabetza soilaren gaineko zergaren likidazioa ere eskatu behar zaio PEÑA ALFONSO, J L., *op. cit.*, 142 or

[181] MENDEZ HERNANDEZen ustetan, jabetza soilari dagokion tributuaren itzulketa erreserbatzeko betebeharra sortzean egin beharko litzateke (bertzela ezkontzean edo ezkontzaz kanpoko seme-alaba jaiotzean), erreserbapeko ondasunak eskualdatu arte itxaron beharrean, gehienetan erreserbagilearen heriotzara arte Gerogo, erreserba azkenduko balitz erreserba-hartzaile guztiak hil direlako edo euren eskubideei uko egin dizkietelako, erreserbagileak berreskuratutako jabetza soilari dagokion tributua ordaindu beharko luke MENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 397 or

eskuraturiko ondasunak eskualdatzen bazaizkie bion seme-alaba edo ondorengoei, itzuli behar zaio jabetza soilari dagokion zerga kuota. Azken finean, erreserbagilea jabe osoa da, baina jabetza soila gal dezake baldintza suntsigarria dela medio

Kalifikazio bikoitza hori logikoa da, nolabait[182] Lerro-erreserba sortzen da erreserbapeko ondasunak jarauntsi bezain laister Erreserba arruntari dagokionez, alabaina, jaraunspena eskuratzean ez da sortzen erreserbatzeko betebeharra, denbora igaro behar da derrigor, alargunak berriro ezkondu arte edota alargun dela seme-alabarik izan arte Beste hitzez adierazteko, hildako ezkontidearengandik jaraunsten duenean, alargunak jabari osoa eskuratzen du[183], beste edozein jaraunslek bezala, erreserbatzeko betebeharra oraindik sortu ez delako

Erreserbagileak erreserbapeko ondasunak besterentzen baditu besterentzearen uneko ustezko erreserba-hartzaile guztien adostasunarekin, zergaren ikuspegitik erreserba azkendutzat joko da eta kontzeptu horren gainean ordaindu beharko da tributua[184]

Erreserba-hartzaileak zerga ordaindu behar du erreserbapeko ondasunak eskuratzen dituenean[185], ondasunak zein pertsonengandik etorri eta pertsona horrekin duen senidetasun mailaren arabera, hortaz, erreserbagilearekin duen senidetasuna bazter uzten

---

Kontrara, MARTIN MORENOren aburuz, itzulketa egiteko ez da nahikoa erreserbatzeko betebeharra sortzea, betebeharraren eragingarritasuna ez delako zertan derrigorrean gertatu, erreserba-hartzaileek uko egiteagatik ala erreserba-hartzailerik ez izateagatik MARTIN MORENO, J.L., *op. cit.*, 101 or

[182] MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 67 or., MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Aspectos problemáticos de la Ley del Impuesto sobre las Sucesiones», *RDFHP*, 197 (1988), 1 107 or

[183] MARTIN MORENO, J L., *loc. cit*

[184] Zergaren 1959ko Araudiaren 34.2 artikulua eta Nafarroako 1970eko Araudiaren 61 2 artikulua

[185] Une hori gertatu baino lehen, erreserbagileak ez du bere gain zerga hartuko, igurikimen hutsa baino ez duelako (eta ez egiazko eskubide bat); eta igurikimenak ez dira zergapetzen. MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 1 108 or

da, erreserbagileak erreserba-hartzailea hautatzeko ahalmena badu ere Aintzat hartzen den senidetasun hori badu azalpenik arauaren ustetan erreserbagilea da erreserbapeko ondasunen gozamendun hutsa

Dena den, eztabaidak ere sortu dira horren inguruan Erreserba-hartzailea erreserbagilearen jaraunslea ote da ala erreserbagilearen heriotzak beharrezko betekizuna da kausatzailarengandik ondasunak eskuratu ahal izateko? Legegilearen jarrera kritikatu da[186], erreserbagilea benetako jabea delako, bere jabetza mugatua den arren, edozein modutan ere, jabetza mugatuak jabetza izaten dirau Ondasunak jatorrian hildako ezkontidearen senide batenak dira, senide horrek dohain bidez xedatzen ditu ondasunok birritan ezkonduaren mesedetan Behin erreserbagileak ondasunak eskuratu eta gero, bera da horien jabe osoa eta erreserbaren iraunaldian berau izango da jabe, erreserba azkendu arte Erreserba azkendu bada erreserbagilea hil delako, ondasunak erreserba-hartzaileen eskuetara igaroko dira Orduan jabetzaren eskualdaketa azken jabearengandik gauzatzen da, hau da, erreserbagilearengandik Horregatik, ez da logikoa Araudiaren testuak erreserbagilea eta ondasunak datozen pertsona bereiztea, pertsona ezberdinak bailiran

Foru zuzenbide zibilek ezarritako erreserbak indarreko arau fiskal bakarrak aipatzen ditu Estatuko 1991ko Araudiaren 55.4 artikuluak Horren arabera, aurreko zenbakietan xedaturikoa[187] aplikatzeko modukoa izango da, beti, Aragoiko Bildumaren 139 artikuluak, Kataluniakoaren 274. artikuluak, Nafarroakoaren 269 artikuluak eta Bizkaikoaren 36 eta 38 artikuluek ezarritako erreserbei begira

---

[186] MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed Siete, Valentzia, 1988, 398-399. or

[187] Aurreko zenbakietan Kode zibilak araututako erreserbak jaso dira, hots, 811, 968, 969, 979 eta 980 artikuluek araututakoak.

Manuaren behin betiko idazketa ez dator bat Araudiaren aurreproiektuan artikulu horrek zuen idazketarekin[188]. Azken horrek denboraz kanpoko idazketa ezartzen zuen, foru legeriek araututako erreserbak modu abstraktuan aipatzen zituelako eta manuaren aplikazioa ere mugatzen zuelako (Kode zibileko eta foru legerietako erreserbak parekatzeko aukera aintzat hartuta). Horren ondorioz, aurreproiektuaren ahuldadea zehaztasun eza zen, interpretatzaileak manuaren arauketaren menpean ziren foru erreserbak zehaztu behar zituelako. Kontrara, behin betiko idazketa oso zehatza izan da Zehaztasunak, ordea, ia berehala zaharkitu du manua (Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, behintzat); izan ere, Araudia onetsi bezain laister 1959ko Bilduma indargabetu eta Lege berria egin zen Hori dela-eta, Araudiak egindako aipamenak zaharkituak geratu dira gaur egun

Anekdota bezala, lurralde erkidearen arauketari begira, Euskal foru zuzenbide zibila aipatzen duen indarreko manuetatik, Estatuko 1991ko Araudiaren 55.4 artikulua da bakarra Lehenago ziren beste edozein aipamen desagertu dira, inolako azalpenik eman gabe

Gainerako foru legeriek ez dituzte aipatzen 3/1992 Legeak araututako erreserbak, hortaz, interpretatzaileak jarduteko irizpideak ezarri behar ditu arauen euskarririk gabe edo *de lege ferenda* Egia esateko, ez dago arazo handirik Kode zibilak ezarritako erreserbekin pareka daitezkeen foru erreserben kasuan, arautegi orokorra aplika daitekeelako Ulerbidez, EHFZZLren 84 artikuluko erreserba bat dator Kode zibilaren 811 artikulukoarekin; halaber, EHFZZLren 88 artikuluak ezarritako erreserba Kode zibilaren 968 artikuluak eta 980 artikuluaren 1 eta 2 zenbakiek araututako erreserbei dagokie.

[188] Araudiaren proiektuko 55.4. artikulua: Aurreko zenbakietan xedaturikoa, beti ere, aplikatzeko modukoa izango da foru legeriak araututako erreserben kasuan, horien edukia Kode zibileko erreserben edukiarekin bateragarria den heinean. Ikusi proiektuaren testu osoa: *CaT*, 116 (1990), 95-117. or.

Erreserba tronkalei dagokienez (3/1992 Legearen 85 eta 86.1. artikuluek ezarritako erreserbei dagokienez), horien sorrera baldintzapean dago, alargunak berriro ezkondu edota hildako ezkontidearena ez den seme-alabarik izan arte. Arrazoi horiek direla-eta, erreserba arruntaren egitatezko kasuarekin antz handia dute erreserba tronkalek eta 811 artikuluko lerro-erreserbaren filosofiatik aldentzen dira (gogoratu lerro-erreserbek ez dutela horrelako baldintzarik). Hortaz, erreserba arruntaren arauketa fiskala aplikatzeko modukoa izan daiteke Euskal foru zuzenbidearen erreserba tronkalei begira. Modu horretara, erreserbagileak zerga ordaindu behar du jabe osoa bailitzan, erreserba burutzen bada, hasierako likidazioa zuzendu behar da eta behin betiko likidazioa egin behar zaio erreserbagileari gozamendun gisa, erreserbapeko ondasunak lupertu dituen urteak aintzakotzat hartuta. Behin betiko likidazioa hasieran egindakoa baino txikiagoa bada, gaindikina itzuli behar zaio erreserbagileari[189].

Halaber, erreserba-hartzaileak zerga ordaindu behar du, ondasunak zein pertsonengandik etorri eta pertsona horrekin erreserba-hartzaileak duen senidetasun mailaren arabera, ez dirudi erregela hori zentzugabea denik erreserba tronkalei begira. Izaera tronkalik ez duten erreserbekin gertatu aldera, erreserba tronkalek ondasunak gorde nahi dituzte familia tronkalaren barruan (laugarren mailako odolkidetasunera arteko senideek osatzen dute familia tronkal hori). Tronkalitateak zehazten du ondasun tronkalaren destinoa, horren aurka erreserbagileak ezer ezin dezakeela egin, destino hori ez dago erreserbaren menpe, erabat eragingarria izateko. Beste hitzez esateko, nahiz eta alarguna berriro ezkondu ez edo hildakoa ez denarekin ondorengorik izan ez, ondasun tronkalek euren bideari eusten diote eta alargunaren xedatze ahalmenak mugatuta

[189] Agian, MENENDEZ HERNANDEZek proposatzen duenez, bidezkoa izango litzateke jabetza soilari dagokion tributuaren itzulketa erreserbatzeko betebeharra sortzen den unean bertan gauzatzea, honek horrela, erreserba azkentzen denean jabetza soilarengatiko likidazioa burutu beharko litzateke. MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 397. or.

daude, ondasunak familiako oinean iraun ahal izateko (hori baita tronkalitatearen benetako helburua). Hori dela-eta, kausatzailarekiko harremanak oso estuak dira eta erreserbaren itxuraketatik haruntzago doaz; oinarri horiekin legegile fiskalak egoera hori aintzakotzat har zezakeen

EHFZZLren 86.2 artikuluako erreserbak ez du izaera tronkalik, baina baldintza berbera dute alarguna berriro ezkontzea edota hildako ezkontidearena ez den seme-alabarik izatea. Horren ondorioz, Kode zibilaren erreserba arruntarentzat ezarritakoa aplikatzeko modukoa izango litzateke

Bestalde, EHFZZLren 87 artikuluak xedatutako erreserba ez da benetako erreserba[190], ezpada xedatze ahalmenaren mugapen bat baino, horregatik, ez luke bestelako garrantzi fiskalik izan behar

Azkenik, erreserba tronkalen kasuan erreserba-hartzailearen ikuspegitik, batik bat, harreman tronkalek dakartzaten berezitasuna kontutan izan zezakeen legegileak, eta ez erreserba-hartzaileak baserria eskuratzen duenean bakarrik (kasu horretan, eskuraketa zergatik salbuetsita dago). Zerga oinarritik kentzeko moduko txikipenak aztertzean adierazitakoa berresten dut une honetan ere

7.2.3. Lehengoratzeak

Zuzenbide fiskalaren ikuspuntutik, egitate bi ageri dira: lehena dohaintza da eta bigarrena, geroko egitatea da, hots, dohaintza-hartzailearen heriotza, azken horrek

[190] CELAYA IBARRA, A., *op. cit.*, 367 or

lehengoratze eskubidea sortzen duela aurrekoaren mesedetan Dohaintza burutu zenean, dohaintzak zergaren sortzapena ekarri zuen eta horri zegokion sarrera ere, lehengoratzeak, ordea, arazo batzuk azaltzen ditu: zergaren menpeko egintza ote da[191] oinordetza izaerako eskuraketa da ala baldintza suntsigarria betetzearen ondorioa?

VENTOSO ESCRIBANOren[192] aburuz, lehengoratze eskubidea ez da baldintza suntsigarriaren menpekoa Horrela izango balitz, egintza bakarra bitan zatitu beharko litzateke dohaintza-emailearen ikuspuntutik, dohaintza baldintza suntsigarriaren menpe izango litzateke, baina dohaintza-hartzailearen ikuspuntutik, baldintzarik gabekoa da dohaintza Autore horrek dioenez, baldintzarik gabeko dohaintza hutsa da eta ondasunak lehengoratu behar badira, ez da hori gertatzen baldintza suntsigarripean izan direlako, ezpada oinordetzazko eskubideak[193] aginduta, alegia, antolamendu juridiko zibilak dohaintza-emailearen onuretan ezarritako eskubidea Beraz, *mortis causa* eskuraketa da, nahiz eta titulu unibertsalaren bidezko eskuraketa bezala ezin kalifikatu, lehengoratzaileak ez delako jaraunslea, beste tituluren bidez halakorik ez bada behintzat[194] Esangura horretan, aurrekoak dohaintzan emaniko ondasunak berreskuratzen ditu, edota ondasun horien lekuan subrogatuak, horregatik, Oinordetzen gaineko Zerga ordaindu behar du[195]

---

[191] PANTALEON PRIETOk ezetz erantzun du: izan ere, dohaintza-emaileak ez du dohaintzan emandakoa dohain bidez berreskuratzen, ezpada aurretiaz dohaintzan eman zuelako PANTALEON PRIETO, F., «Reversión legal de donaciones e Impuesto de Sucesiones», *Revista de Derecho Notarial* 148-150 (1990), 36. or.

[192] VENTOSO ESCRIBANO, A., «Tratamiento fiscal del artículo 812 del Código civil», *HPE*, 57 (1979), 179. or.

[193] Iritzi horren aurka, PANTALEON PRIETOren ustez, dohaintza-emaileak ez du eskuratzen *mortis causa* oinordetzaren bidez, ezpada dohaintza suntsiarazi delako atzeraeraginezko ondorioak gabe, hots, desegin delako PANTALEON PRIETO, F., *op. cit.*, 35. or.

[194] VENTOSO ESCRIBANO, A., *op. cit.*, 181. or.

[195] VENTOSO ESCRIBANO, A., *op. cit.*, 185. or.

Beste autoreen ustez, lehengoratzepeko jabetza eskualdatzean, baldintza suntsigarriek bezala dihardu. Halako baldintza egikaritzean jabetza berreskuratzen da eta, ondorioz, ez litzateke zerpapeko kasuren bat izango; bestelakoa da alderdi bien adostasunarekin kontratua suntsiarazten denean, orduan zerga ordaindu behar delako. Modu horretara, lehengoratzea ez da zerparen menpeko egintza, eskualdaketa berria ez delako izan, ezpada lehenago burututako eskualdaketa eraginik gabe uzten delako, eta horregatik ez du zergapeko egintzen izaera[196]. Ulerkera horri jarraiki, lehengoratzeak ez du oinordetzen gaineko zerga ordaintzeko beharra sortuko[197], lehenagoko eskualdaketaren ezabaketa bakarrik gertatu delako, eta ez, ordea, eskualdaketa berri bat. Ildo horretatik, esan da ere[198] dohaintza-emaileak ez duela dohain bidezko ondare gehikuntzarik lortzen, dohaintza-hartzailearen aldetik ez dagoelako liberaltasunik inondik inora.

Dohaintza-hartzaileari dagokionez, legegile fiskalak honakoa hartu beharko luke aintzakotzat: lehengoratzeak dohaintzan emaniko ondasunak iraunarazteko betebeharra sortzen dio dohaintza-hartzaileari, dohaintza-emaileari lehengoratu ahal izateko. Dohaintzan emaniko ondasunak xedatzeko debekua inplizituki dago[199], ondasunak lehengoratzeko eskubidearen igurikimena existitzen den artean[200]. Horren ondorioz,

---

[196] GONZALEZ LAGUNA, M., «El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y las donaciones, especialmente la de bienes del matrimonio», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 493 (1972), 1.268. or.

[197] VENTOSO ESCRIBANO, A., *op. cit.*, 182. or.

[198] AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.022. or.

[199] Dohaintza-hartzaileak ezin du egikaritu garrantzizko ahalmen bat, *mortis causa* ondasunak xedatzeko ahalmena. Hori dela-eta, dohaintzaren eraentza juridiko fiskala eta hondakinaren gaineko fideikomiso ala xedatzeko ahalmendun gozamenaren eraentza fiskala antzekoak izan beharko lirateke. Ez dira erakunde bera, baina eguneroko arbidean eta *a posteriori* antzeko emaitza lortzen da kasu bietan: dohaintza-hartzaileak ondasunen gaineko gozamena izan du, baina *inter vivos* bakarrik xedatu ahal izan ditu. Horregatik, zentzuzkoa dirudi itzultzeko eskubidea aintzatestea jabetza soilaren gaineko zatiari dagokionez, lehengoratze eskubideak ukitutako ondasunei begira. VENTOSO ESCRIBANO, A., *op. cit.*, 185. or.

[200] CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 90. or.

ondasun batzuk lupertzeko eskubidea besterik ez zaio eratxiki dohaintza-hartzaileari[201], ikuspuntu fiskaletik, eskubide hori gozamen eskubidearen kalifikazioa beharko luke[202], eta horri buruzko erregelen arabera baloratu beharko litzateke[203]. Eraentza hori aplikatuz gero, behin epemuga igaro eta gero edota baldintza suntsigarria beteko ez balitz eta, ondorioz, lehengoratzailearen aldeko ondasunen eskualdaketa gauzatuko ez balitz, ondasunon gaineko jabetza osoa dohaintza-hartzailearen eskuetan sendotuko litzateke, kasu horretan, jabetza soilaren eskuraketaren gainean zergaren likidazioa egin behar da, eskuraketa tituluaren izaeraren arabera[204].

Aragoiko doktrinan, lehengoratzearen eraentza fiskalaren gaineko eztabaida piztu da, edo Foru zuzenbideko terminologia erabiliz gero, eskuzabaltasunen

---

[201] Azken finean, dohaintzak kausatzailearengan izan duen eragin ekonomikoa dohaintzan hartutako ondasunaren gaineko luperketa eta erabilera izan da, bai eta, hala denean, ondasunak sortaraztako etekinen aprobetxamendua ere, heriotza gertatu ondoren, oraintsu aintzat hartzen diogun baldintzetan, dohaintzan emandako ondasuna bueltatzen zaio dohaintza eman zuenari.

Egitate hori onartuz gero, eta egitatearen emaitza ekonomikoek ulerkera horretara laguntzen dutenez, dohaintza burutzean likidatu zen zerga ez zen egokia izan, ondasunaren balio osoaren gainean ganzatu zelako. Errealitatean eta *a posteriori* egiazta daitekeenez, ondasunaren gaineko gozamena baino ez da erabili izan; hori dela-eta, dohaintzan emaniko ondasuna lehengoratzean gehiegi kobratutako zergaren itzulketa eskatzeko eskubidea sortuko litzateke.

Esangura horretan, *abintestato* ondordetza irekia likidatzean, lehen aipatutako zergaren gaindikina kendu beharko litzateke; hortaz, lortutako kuota itzulketarako eskubidearen zenbatekoarekin txikitu beharko litzateke. FERNÁNDEZ PORTILLO, J., «Fiscalidad de las instituciones civiles aragonesas», ponencia presentada en las Jornadas de Derecho Aragonés, Jaca, 28, 29 y 30 de septiembre de 1990 argitaragabea, 120-121 or.

[202] AGUSTÍN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.006. or.

[203] Lehengoratzea epemuga gisa itxuratuz gero, dohaintza-hartzailearen eskubidea aldi baterako gozamenei buruzko erregelen arabera baloratu beharko litzateke. Baldintza suntsigarri gisa eratu bada, ezin daitezke aldi baterako zein biziarteko gozamenei buruzko erregelak aplikatu, iraunaldia zehazgabea delako oraindik; horregatik, gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsigarripeko gozamenari buruzko erregelak aplikatu beharko lirateke. Beste hitzez esateko, biziarteko gozamenei buruzko erregelen arabera likidatu beharko litzateke behin-behinean eta, behin baldintza suntsigarria bete eta gero, behin betiko likidazioa burutu beharko litzateke, aldi baterako gozamenei buruzko erregelen arabera. CAAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 93 or.

[204] CAAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 94 or.

lehengoratzearen eraentza fiskala. Jarrera biak ageri izan dira: oinordetzazko erakundea dela esaten duena eta horrelako izaerarik ez duela baiezten duena.

Lehenengo jarrerari dagokionez, lehengoratzeak izan behar duen eraentza fiskala *mortis causa* zerga egitatearen parekoa izango litzateke, Oinordetzen gaineko Zergaren menpean jarriz, nahiz eta tributu arauketak kasu hori berariaz jaso ez. Horrez gain, oinarri likidakorra lortzeko, zerga oinarritik senidetasuna dela-eta taldeari dagokion zenbatekoa kendu ahal izango da, bai eta lehenengo eskualdaketan Dohaintzen gaineko Zergaren zioz ordaindutako tributua ere, horretarako, analogia erabili beharko litzateke Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 20.2 artikuluak erakusten duen legegilearen borondatea[205] aplikatzeko.

Aragoiko doktrinaren bigarren jarreraren ariora, lehengoratzea ez da jaraunspeneko edo oinordetzazko eskubidea, nahiz eta praktikan eta tratamendu fiskala ikusita kontrakoa iruditu. Autore horien aburuz, eskuzabaltasunen lehengoratzea zergatik salbuetsita egon beharko litzateke, eskualdaketa horiek ez dutelako espekulazio izaerarik, izan ere, lehengoratzeei emaniko tratua hutsaltzeko moduko egintza edo kontratuei emanikoa baino txarragoa baita. Ondasunen ukantzan irabazizko efektua gertatu bada ere, likidazioa gauzatu daiteke, horretarako, eskualdatutako ondasun zein eskubideen gaineko aldi baterako gozamenaren balioa aintzat har daiteke. Azken finean, ezkontzaren ziozko dohaintzen eraentza fiskalaren parekoa izango litzateke[206].

Esangura horretan, Zergaren Legeak, 3. artikuluan, zerga egitatea definitzean, ondasunen eskuratzea aipatzen du. Argi dago lehengoratze eta eskuraketaren artean

---

[205] Centro de Estudios Registrales de Aragon, *op. cit.*, 601. or.

[206] Eiroa García, E., «Fiscalidad de las instituciones forales», *Actas de las Jornadas de Derecho Civil Aragonés (Jaca, 27, 28 y 29 de septiembre de 1985)*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 1986, 195. or.

badela alde nabarmenik, lehengoratzeak lehenagoko titulartasuna adierazten duelako eta eskuraketaren kasuan aukera horrek ez duelako ezelako eraginik

Hala ere, ezin da ahaztu Zergaren menpe jar daitekeen egitate horren jatorria (lehengoratzearen jatorria); orduan dohaintza bat likidatu zen, xedatzeko ahalmen osoarekin, dohaintza hark zerga hau ordaindu zuen, oinordetzei aplikatzeko moduko salbuespenik gabe[207]

Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legeak hiru lehengoratze ezarri ditu, hirurek ez dute islarik izan zergaren arautegi fiskalaren barruan orain arte EHFZZLren 91 artikuluko lehengoratzea bat dator Kode zibilaren 812 artikuluak ezarritako lehengoratzearekin. Horrekin batera, bi kasu gehiago arautu dira, dohaintza--hartzailea edo izendatua, ondorengorik gabe, dohaintza-emailaren aurretik hilez gero lehena, mantenu zamarekin dohaintzan emaniko ondasunen gainekoa (EHFZZLren 92 artikulua), bigarrena, unean bertako eragingarritasuna duten oinordetza itunen arloan (EHFZZLren 83 2 artikulua) Lehengoratze horiek oinordetzazko izaera dute, euren kokapena ikusita lege testuaren barruan, hortaz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe egongo lirateke Edozein modutan ere, ez dira baldintza gabeko dohaintzak, ezpada baldintzapekoak, legeak baldintzatu dituelako dohaintza-hartzaile edo bere ondorengoek dohaintza-emailea baino lehen ez hiltzera Legegile fiskalak aintzat har zezakeen ondasunen destinoaren ezinbestekotasuna, legearen aginduz, modu horretara, dohaintza-hartzaileak zerga ordainduko luke gozamendun hutsa bailitzan, arestiko lerroetan adierazi izan denez Dohaintza-emaileari dagokionez, horrek ondasunak eskuratzen ditu legearen aginduz, hasierako dohaintza burutzean zituen asmo edo helburuak eragingabeak bilakatu direlako Dohaintza dohaintza--hartzailearentzat zen, dohaintza-emailea baino luzeago bizi behar baitzuen edo,

[207] FERNANDEZ PORTILLO, J., *loc. cit.*

behintzat, ondorengorik izan behar baitzuen. Arrazoi horiek bultzatuta, lehengoratzearen eraentza fiskalak malgutu beharko luke gaur eguneko tratamendua, ondasun guztien gaineko tributua ezarri beharrean, hori kenduz osorik edo zati batean

7.3. TESTAMENTU BOTEREA

Testamentu boterearen bitartez, testamentugileak komisario bati edo batzuri eman diezaieke oinordekoa izendatu eta ondasunak banatzeko ardura, eta ondasunon oinordetza-eskualdaketa dela-eta, berari dagozkion beste ahalmen guztiak (EHFZZLren 32 art.). Testamentu boterea egikaritu bitartean, ustezko oinordekoek ez dute banakotutako senipartearen gainean inolako eskubiderik. Lehenago esan dugunez, Bizkaian senipartea kolektiboa da; horren ondorioz, behin boterea egikaritu eta gero, gerta daiteke ustezko oinordeko horietarik baten batek ondasunik ez jasotzea. Oinordekoa aukeratzeko ahalmena erabili bitartean, egoera juridiko berezia sortzen da, ondasunen gainean banaka zehaz daitekeen titularrik ez dagoelako. Hildakoak utzitako ondasunak seme-alabei dagozkie, baina ez seme-alaba guztiei, ezpada euren artetik hautatzen denari edo direnei.

Bizkaiko foru zuzenbideko testamentu botereak berezitasunak ditu, batetik, gainontzeko bati (ezkontidea izan zein ez) jaraunslearen izendapena eskuordetzeko aukera ematen baitu eta, bestetik, ustezko jaraunsleek izendapen horren menpe baitira benetako jaraunsleak izan ahal izateko, sortutako egoera berezi hori ere igarri du legegile fiskalak. ALBA SOTOk[208] agerian jarri zuenez, oinordekoa hautatzeko ahalmena

[208] ALBA SOTO, L., «El poder testatorio», komunikazioa, *Actualización del Derecho civil Vizcaino. IV Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 396-397 or.

egikaritu bitartean, egoera juridiko berezia sortzen da, norbanako titular zehatzik gabe[209]. Hildakoak utzitako ondasunak seme-alabei eta ondorengoei dagozkie, baina ez seme-alaba eta ondorengo guztiei derrigorrean, ezpada euretarik komisarioak aukeratzen dituenei. Aldi batean, bada, ondasunen titularra zehazgabea da eta horrek arazoak dakartza arlo zibilean eta arlo fiskalean, bai zergaren likidazioan bai zerga eskatzeko akzioaren preskripzio epea zenbatzean. Batzuetan, seme-alaba guztiei batera likidatu behar zaizkiela esan omen da, besteetan, ordea, likidazio geroratu behar dela, baldintza etengarriaren kasua izango bailitzateke testamentu boterea.

Hariari segiz, zergaren arautegiak testamentu boterea jaso izanagatik horren aurrekari historikoak arakatu behar dira, eguneko legeriaren nondik-norakoak ulertu ahal izateko. Une honetan testamentu boterearen indarreko arauketa fiskala aztertuaz gainera, Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluak jasotako kasua jorratu behar dut, testamentu boterearen izaera juridikoak egoera berezia eragin baitu, kasu hori tesiaren III. kapituluan aipatu nuen, zergaren lotura guneetan sakontzean.

7.3.1. Aurrekari historikoak

Testamentu boterea Euskal foru zuzenbide zibilaren garrantzi handiko erakundea da, hori dela-eta, legegile fiskalak behin baino gehiagotan aintzat hartu du erakunde hori. Egia esateko, arauketa fiskal hori ez da ohikoa, tesiaren hirugarren kapituluan aztertu

[209] Zuzenbide positiboak ardura bat dauka, jaraunspen banatugabeak sortzeko eskubide eta egoerea juridikoak behar bezala garatzea, modu horretara, trafiko juridikoa askatasunez arnasa da. Zuzenbidearentzat, ordea, ez da nahitaezkoa eskubide orok egungo titular bat izan beharra, nahikoa da subjektu bati destinaturik badago eskubidea. SOTELO ARTIEDA, J., *op. cit.*, 1.190. or.

zenez, ohikoa da lege fiskalek Foru zuzenbideen erakundeen gainean arretarik ez izatea. Horrek badu azalpenik. Kode zibilean oinarritutako arau fiskalak desegokiak izan direlako testamentu botereak sorturiko egoera juridikoak arautzeko, modu horretara, legegileak arauketa berezi onetsi behar izan du arlo horretan. Honek horrela, hiru legeria fiskalek ezarri dute erakunde horren arauketa fiskala (Bizkaikoak, Arabakoak eta lurralde erkidekoak), nahiz eta oso ikusmolde ezberdinak erabili.

Ikusmolde ezberdinek testamentu boterearen arauketa fiskalaren aurrekari juridikoen azterketa bi fasetan zatitu beharra ekarri dute, bion muga jazokizun tamalgarri batek ezartzen duela. Espainiako Guda Zibilak. Lehenengo fasean, guda gatazka piztu artean, testamentu boterearen gainean ez dago arauketa fiskalik, salbuespen batekin, salbuespen harrigarria esan behar dugu. Bizkaiko 1925eko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiko 66. artikuluaren idazketaz hitz egitean. Bitxiak dira bai, arauketa fiskalak dituen xehetasunak, gainera, orduko legegile fiskala Foru zuzenbidean aditu bikaina da, testamentu boterearen izaera juridikoa errespetatu nahi duelako arauketa horrekin. Filosofia horren ildotik, kokatu beharko genuke 1945ean onetsitako 5.9. artikuluaren eraldaketa ere, Arabako zergaren idazketari begira, arauketa horrek Bizkaiko gerraurreko arauketa ia-ia osorik kopiatzen du.

Bigarren fasea hasten da Bizkaiko eta Gipuzkoako Ekonomi Itunaren ezabaketarekin, Espainiako Guda Zibilaren ondorioz. Fase horretan, lurralde erkideko legegileari dagokio testamentu boterearen arauketa. Arauketa horrek ere oinarritzat hartu zuen Bizkaiko gerraurreko arauketa, baina Estatuko legegilearen ikusmoldea aldatu zen eta orduan erabat ezberdina zen. Legegileak mesfidantzaz begiratzen dio erakunde orori. Kode zibilean oinarritutako arau fiskal orokorretara bildu ezin baditu. Kautela neurri horietatik abiatuta, legegile erkideak aurrekoa baino arauketa murrizgarriagoa ezarri zuen, testamentu boterearen izaera juridikoaren kaltetan.

zergabilketaren arrazoiak eta iruzurraren aurkako borrokaren zioak nagusitzen dira beste guztien gainetik. Hori da egun ere indarreko arauketa fiskala Araban. Lurralde erkideari dagokionez, hori izan da arauketa, testamentu botereari buruzko aipamen guztiak desagertu diren arte (1991) eta, Bizkaiari dagokionez, 1989ra arte hori izan da ere arauketa. Azken urteotan, Bizkaiko legegile fiskala aldatu da eta 1925ean hasitako bideari ekin dio testamentu boterearen arauketari begira. Hori izango litzateke hirugarren fasea, baina fase hori indarreko arautegia aztertzean jorratuko da.

7.3.1.1. Espainiako Guda Zibilera arte

Testamentu botereari emaniko eraentza fiskalaren azterketaren lehenengo fasea Ekonomi Itunaren sistemarekin lotu behar da, sistema horretan, Aldundiek araugintza autonomoa ezartzeko aukera zuten, euren tributuak arautzeko. Eskubide Errealen gaineko Zergaren kasuan, besteak beste. Fase honen amaiera Guda Zibilean kokatu dut. Bizkaiko eta Gipuzkoako Ekonomi Itunak indargabetu zirelako une hartan, jazokizun hori erakusgarri argia da gertatzear zegoen egoera politiko eta juridikoari begira, eta Euskal foru zuzenbide zibilaren zoritxarrerako urte askotan zehar iraun zuela. Arabaren kasuan, Ekonomi Itunaren sistemak iraun zuen, baina Aldundiaren araugintza ahalmenak murriztu ziren arian-arian eta, 1952an Ekonomi Ituna eraldatu zenean, ia-ia desagertu ziren ahalmen horiek, horretan «administrazio kudeaketarako itunak» adierazpidea erabili baitzen. Egoera horrek isla izan zuen ere testamentu boterearen arauketa fiskalari begira, hasiera batean. Arabak 1945ean arauketa lokabe eta zergaren gainerako erregeletatik ezberdina onetsi zuen (Bizkaiak gerraurrean ezarritako ereduari jarraiki). Nolanahi den ere, geroago (1959an) testamentu boterearen Estatuko arauketa

kopiatu zuen legegile arabarrak, erakundearen izaera juridikoarekin bat ez bazetorren ere.

Lehenengo fasean zehar, Ekonomi Itunak administrazio ezberdinen artean eskumenak eratxikitzean, kausatzailearen auzotartasun zibila erabili zuen lotura gune gisa. Eskubide Errealen gaineko Zergari begira, hortaz, bizkaitar edo arabar forudunari bere lurralde historikoari dagokion arauketa fiskala bakar-bakarrik aplikatu zitzaion. Lurralde erkideko arautegia ezin daiteke aplikatu, salbuespeneko kasuetan izan ezik, hala nola, bizkaitar forudunak testamentu boterea egilesten duenean bere testamentuan eta geroago lurralde erkideko auzotartasun zibila eskuratzen duenean. Egoera horrek azal dezake lurralde erkideko arautegi fiskalean testamentu botererearen gaineko erregelarik ez izatea, Guda Zibila amaitu baino lehen.

Horren ondorioz, Araba zein Bizkaia eskudun ziren zergaren arautegian, erakunde hori arautzeko, hala ere, lurralde bakoitzean egoera ez da berdina. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren historia jorratzean ikusi genuenez, Bizkaiak 1894an onetsi zuen Eskubide Errealen gaineko Zergaren arautegia eta zergaren Aracdia birritan eraldatu zuen gerraurretik, 1907an eta 1925ean. Horiek horrela, azken araudi horrek bakarrik jaso zituen testamentu botereari buruzko erregela bereziak. Harrigarria bada ere, zergaren historian zehar testamentu botererearen lehendabiziko arauketa fiskala izateko, horren idazketa xehetasun handikoa izan zen eta oso zorrotza Zuzenbidearen ikuspegitik. Zergaren gainerako arau fiskalen idazketa kopiatu ziren oso-osorik edo zati batez lurralde erkideko arautegitik; testamentu botererearen kasuan, ordea, 1925eko Araudiaren arauketak Bizkaiko legegileak asmatutako arau eta erregelak dira, arauketa horretan kasuan kasuko tankera erabiltzen duela, abstrakzio txikikoa, alegia. Edozein modutan ere, ez da hori arauketaren ezaugarririk nabarmenena; Bizkaiko arauketa fiskalak Foru zuzenbidearen ezaupide sakonetik abiatu zen, bai eta testamentu botereak

esparru horretan dituen berezitasunetatik ere Arauaren xehetasuna horren handia da eta testamentu boterearen izaerarekiko horren egokia, zergaren geroko arauketa guztiek eredutzat hartu dutela lurralde ezberdinetan, areago oraindik, zergaren indarreko arauketari begiratuz gero, esan daiteke berrikuntzarik ez dela izan 1925ean Bizkaiko araudia aldarrikatu zenetik

Testamentu boterearen arauketa fiskalaren fase honetan, legegilearen filosofiak ezaugarri jakina erakusten du fiskalitatea egokitzeko ahalegina, testamentu boterea bezalako erakunde juridikoen izaera zibilera Arau fiskalak saihestu nahi zuen erakunde zibilak indarra galtzea eta horren izaera juridikora egokitzen zen, edozein tributuk bilatu behar dituen zergabilketa helburuen kaltetan gabe

Filosofia horrek aldaketa sakona pairatu behar du, Espainiako Guda Zibilean zehar Ekonomi Itunen sistema indargabetzen denean Nolanahi den ere, salbuespeneko kasua gertatu zen zergaren Arabako araudia, alegia Behin Espainiako Guda Zibila amaitu eta gero, Arabako Ekonomi Itunak indarrean darrai, guda gatazkaren aurretik zituen ezaugarri berberekin, hots, lurralde historikoari araugintzan autonomia handia eratxiki ziola Eskumen horiek egikaritzean, Arabako Aldundiak erregela batzuk ezarri zituen testamentu boterea arautzeko Eskubide Errealen gaineko Zergari begira, erregela horiek bat datoz gerraurreko filosofiarekin eta Bizkaiko Aldundiak 1925ean onetsitako arauketa eredutzat hartzen da Aldundiak 1945eko uztailaren 21ean emandako Erabakiaz ari naiz, horren bidez, Arabako arautegiak estrainekoz aratu zuen testamentu boterea Kronologiari begiratuz gero, arauketa arabarra zergaren historiako bigarren faseari dagokio, hau da, Espainiako Guda Zibilaren ondorengoa Hala ere, lehenengo fasearen filosofiara biltzen da arauketa hori eta horregatik fase horretan kokatzea erabaki dut

Zoritxarrez, Arabako Ekonomi Ituna eraldatzen denean (1952an), Aldundiaren araugintza ahalmenak nabarmen murriztu ziren, orduz geroztik, legegile arabarra bat dator lurralde erkideko arautegiarekin Horren guztiaren ondorioz, zergaren Arabako geroko arauketek ez dute erabat errespetatzen testamentu boterearen izaera juridikoa, hori baita bigarren fasean lurralde erkideko arauketak erabilitako filosofia berria Arabako Aldundiak Estatuko erregela fiskalak kopiatu besterik ez du egiten eta gaur egun ere, egoera hori da lurralde historiko horretakoa, Arabaren kasuan, ez da aldatu legegilearen filosofia, Bizkaiaren kasuan edota lurralde erkideko kasuan gertatu aldera

Lehenengo fasera itzulita, aztertu behar da 1925eko Bizkaiko Araudiaren 66 artikuluko idazketa, alegia, testamentu boterea arautzen zuena

Bizkaiko 1925eko Araudiaren 66. artikulua

«Foru legeriaren arabera eta testamentu boterearen bidez ganzatu beharreko jaraunspenaren kasuan, banaketarako dokumentuak edo zergaren likidazioako behar diren aitorpenak aurkeztean, horretarako ezarritako epeen barruan, eta hala denean luzapen arruntaren epe barruan ere, ordurako boterea egikaritu eta jaraunslea izendatu bada, jaraunsleari eskatu behar zaio zergaren ordainketa, dohain bidezko eskualdaketaren eskalaren bidez eta kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera

Dokumentu horiek aurkeztean, testamentu boterea egikaritu ez bada, eskuordekoari eskatuko zaio jaraunspenaren gaineko zergaren ordainketa, kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera eta testamentu boterepeko ondasun guztien gainean Ondasunen zati bati begira bakarrik egikaritu bada boterea, bereizi behar dira eskualdatutako ondasunak, batetik, eta eskuordekoaren esku direnak, bestetik, aurreko erregelen arabera ondasun multzo bakoitzari dagokion zerga aplikatuko zaio

Jaraunspenaren likidazio orokorra egiteko behar diren dokumentuak likidatzera aurkeztu eta gero testamentu boterea egikaritzen bada, egikaritze hori egintza bakar batean egin zein ondoz ondoko egintza bereizien bidez egin, zerga eskatu behar da egindako jaraunsle izendapen bakoitzean, horretarako, jaraunslearen eta kausatzailearen arteko senidetasuna aintzat hartuko da eta jaraunsle horri adjudikatutako ondasun guztien balioaren gainean Kasu horretan, eskuordekoak eskubidea dauka, jaraunspenaren likidazio orokorra egitean ordaindutako zerga itzul diezaioten, baldin eta jaraunsleari ondasunak eskualdatu izana eta jaraunsleak berari dagokion zerga ordaindu izana bidezkotzen badu

Aurreko lerroaldeak aipatutako itzulketara biltzen da eskuordekoak ordaindutako zerga osoa, jaraunsleari eskualdatutako ondasunei dagokienez, horretarako, jaraunslearen izendapena eta horren ondoriozko eskualdaketa

> burutu behar dira urtebeteko epea igaro aurretik. kausatzailearen heriotzatik zenbatzen hasita Epe hori igarotakoan boterea egikaritzen bada. jaraunsleari eskualdatutako ondasunen jabetza soilari dagokion zergaren zatia bakarrik itzuliko zaio eskuordekoari Eskuordekoa. beraz. ondasunon aldi baterako gozamenduntzat hartuko da. eta gozamen horri dagokion zerga probintziaren Altxorraren mesedetan izango da Testamentu boterea bizirik dirauen ezkontideari eman bazaio seme-alaben artean ondasunak xedatzeko. eta zergaren ordainketarako Araudiak ezarritako epeen barruan boterea egikaritu ez bada. orduan jaraunspena likidatu behar da seme-alaba guztien artean hainbana zatitu izan balitz bezala. boterea egikaritzean egin beharreko zuzenketen kaltetan gabe»

Nabarmen daitekeenez, arauketa xehetasun handikoa da eta erakundearen izaera juridikoaren ezaupide zabala erakusten du, aldi berean, ez ditu ahaztu tributu printzipioak, zerga guztien arauketan izan behar direnak, alegia Testamentu boterearen izaera juridikoa aintzakotzat hartzen da, legegileak kontutan izan dituelako boterea egintza batzuetan egikaritzeko aukera, bai eta boterea ez egikaritzea legeak ezarritako urtebeteko epean zehar ere. Bizkaiko Foruak aipatzen zuen epea hain zuzen, legegilea jakitun delako epe hori luzatu ohi dela ohituraren arabera Halaber, legegilearen asmoa ondasunon benetako eskuratzaileak kargatzea da jaraunsleak, horretarako, ordea, komisarioak ordaindu behar du zerga behin-behinean Hariari segiz, komisarioak badu itzulketarako eskubidea, behin boterea egikaritu eta ondasunak behin betiko eskualdatu eta gero Bestalde, legegileak ez ditu ahaztu zergabilketako erantzukizunak eta arauketa horretan ere zergaren ordainketa ziurtatu nahi du hasiera hasieratik, komisarioari edota jaraunsleari luzatutako behin-behineko likidazioen bidez, geraoago, boterea egikaritzeagatik behin betiko likidazioak egin behar direnean, behin-behineko likidazioak zuzentzeko aukera ematen da Ildoari jarraiki, boterea egintza batzuetan egikaritzearen ondorioz, jaraunsle batek jaso ditzakeen hartukizun guztiak pilatzea xedatzen du legegileak, eta modu horretara zergaren aurrerakortasuna zaintzen du. Araudiaren 104 artikuluak ezarritakoaren arabera (oinordetza tituluz eskuratutakoak pilatzera behartzen zituen artikulu horrek)

Testamentu boterearen arauketa zehatzari dagokionez, 66 artikuluak hiru epealdi bereizten ditu. Lehenengo epealdia dokumentuak aurkezteko epeari dagokio. Zerga likidatzeko dokumentuak aurkeztean, boterea osorik egikaritu bada, jaraunsle bakoitza kargatzen da, berak jasotakoaren arabera; boterea zati batean bakarrik egikaritu bada, adjudikatuaren gainean jaraunslea zergapetzen da eta jaraunspenaren gainerako ondasunen gainean komisarioa, horiek kausatzailearekin zuten senidetasunaren arabera; azkenik, boterea orainditik egikaritu ezean, komisarioari likidazioa luzatu behar zaio jaraunspenaren ondasun guztien balioaren gainean.

Bigarren epealdia hasten da dokumentuak likidatzera aurkezten direnean eta bukatzen da urtebeteko epea igarotakoan, kausatzailearen heriotzatik zenbatzen hasita. Bigarren epealdi horretan zehar, testamentu boterea osorik egikaritzen bada, jaraunsle onuraduna zergapetzen da eta komisarioak eskubidea dauka aurreko lerroaldearen arabera ordaindutako zerga itzul diezaioten; boterea zati batean bakarrik egikaritu bada, jaraunsle onuraduna kargatzen da, horren mesedetan gauzaturiko adjudikazio guztiak pilatuz eta, aldi berean, komisarioari itzulketa eskubidea aitortzen zaio, adjudikaturiko ondasunen neurrian.

Hirugarren epealdia hasten da lehen aipatutako urtebeteko epea igarotakoan, testamentu boterea geroago egikaritzen denean. Kasu horretan, komisarioa aldi baterako gozamenduntzat joko da, ondasunak eskualdatu gabe egon diren urteak aintzat hartuta. Horrez gain eta kasu berezia bezala, komisarioa ezkontidea deneko kasua arautzen da, seme-alaben artean ondasunak banatu behar dituenean; kasu horretan, zerga seme-alabei likidatzen zaie hainbana, baina boterea egikaritutakoan likidazioak zuzendu behar dira, behin betiko eskualdaketen arabera.

Arauketa berritzailea dakar 66 artikuluak eta zergaren arau fiskaletik ezberdina gainera. Egia da Bizkaiko legegileak orduan indarrean ziren zenbait erregela aintzakotzat hartu zituela, besteak beste, fideikomisoak arautzen zituzten erregelak, horrela komisarioa likidatzen da jaraunspen osoaren gainean, boterea egikaritu bitartean, bai eta kausatzailea hil ondorengo urtebeteko epeari eman zitzaion garrantzia. Dena den, legegileak erregela horiek bildu eta testamentu boterearen izaera juridikora egokitu zituen, arauketa berri-berria sortzeko, erakunde zibilarekin begirune handia erakutsiz. Modu horretara, boterea zati batean bakarrik egikaritzea arautzen da komisarioa aldi baterako gozamenduntzat jotzen da, jaraunsle bakoitzak benetan eskuratu duenaren arabera ordaindu behar du zerga, eta abar. Bestalde, badira testamentu boterearen izaera juridikoaren haustura dakarten erregelak ere: jaraunslea ez den aldetik, komisarioak jaraunspen osoaren gaineko likidazioa ordaindu behar duenean, seme-alabek hainbana ordaindu beharreko likidazio, boterea egikaritu bitartean[210]. Nolanahi den ere, testamentu boterearen estraineko arauketa fiskala dela kontutan hartuta, nire ustetan arauketa orokorrean oso egokia da 1925 urterako, legegileak ez dituelako hartzen orduan indarrean ziren fideikomisoen gaineko zenbait erregela. Erregela horiek hartu izan balitu, testamentu boterearentzat ez zatekeen batere onuragarri izango, besteak beste, komisarioa kargatzea arrotzei zegokien tarifaren arabera, kausatzailea hil eta hurrengo urtebetean ondasunen adjudikazioa ezagutuko ez balitz.

Areago oraindik, egun indarreko legeriarekin alderatuz gero, inpartzialtasunez nabarmen daiteke Bizkaiko 1925eko Araudiaren 66 artikuluaren garrantzia. Esangura horretan, boterearen izaera juridikoari begirumerik gehien erakutsi dion indarreko

[210] Arau hori ezin daiteke erabat bete, ustezko onuradunak izan behar direlako boterea egikaritzean existitzen direnak, eta ez testamentu boterearen sorreran diren onuradunak. ORTA ALMEDA, J.: «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», *Derecho civil aragonés*, I (1996), 76 or.

arauketa Bizkaikoa dela esan daiteke, horiek horrela, indarreko arauketa bizkaitarrak ez du erregelarik, testamentu boterea egintza batzuen bidez egikaritzen den kasurako Edozein modutan ere, indarreko arautegiak gainditzen du 1925eko Araudiaren testua, sortzapenari buruzko kontzeptuari begira eta testamentu boterea baldintza etengarriekin parekatzean

Zoritxarrez, 66 artikuluaren bilakaera ezin izan genuen ikusi. Bizkaiko Aldundiaren araugintza eskumenak ezabatu zirelako Ekonomi Ituna indargabetu zenean (1937an), izan litekeen bilakaera horretan, ez dakigu testamentu boterearen izaerara estuago hurbilduko zatekeen ala alderantzizko bidea hartuko zukeen, lurralde erkidean bezala Argi dago, behintzat, Bizkaiko Aldundiak araugintza ahalmenak berreskuratu dituenean, 1981eko Ekonomi Itunaren bidez, zergaren arautegi fiskala berriro egokitu dituela testamentu boterera (1989tik geroztik), arauketa berri horretan, 1925eko legegilearen idela batzuk berreskuratu izan ditu

Lehenago adierazi bezala, kronologiari begiratuta 1945ean onetsitako Eskubide Errealen gaineko Zergaren arauketa arabarra fase honetatik kanpo utzi beharko litzateke Hala ere, arauketa hori fase honetan kokatzearen alde nago, gerraurreko arautegi bizkaitarraren filosofia berean oinarritzen delako Aldundiak 1945eko uztailaren 21ean emandako Erabakiaren[211] bidez, Eskubide Errealen eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zergaren Araudia aldarazi zen eta bosgarren artikuluan honako erregela berria gehitu zen

> *1945ean Arabako Araudiaren 5.9. artikulua*
>
> «Foru legeriaren arabera eta testamentu boterearen bidez gauzatu beharreko jaraunspenaren kasuan, zerga likidatzean, dagoeneko testamentu boterea egikaritu eta jaraunslea izendatu bada, jaraunsleari eskatu behar zaio zergaren ordainketa, dohain bidezko eskualdaketaren eskalaren bidez eta kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera — Dokumentuak aurkezteko

[211] Uztailaren 28ko Probintziaren Aldizkari Ofizialean

araudizko epeetan edo horien luzapenetan testamentu boterea egikaritu ez bada, eskuordeko edo komisarioari eskatuko zaio zergaren ordainketa, kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera eta testamentu boterepeko ondasun guztien gainean — Epe horiek zein euren luzapenak igarotakoan, ondasunen zati bati begira bakarrik egikaritu bada boterea, likidazio egokia egin beharko litzateke, eskualdatutako ondasuntza eta eskuordekoaren eskuetan dirauena bereiztuz, eta aurreko lerroalde bitan ezarritako arauak aplikatuz — Jaraunspenaren gaineko likidazio orokorra egin ondoren testamentu boterea egikaritzen bada, egintza bakar batean zein ondoz ondoko egintzen bidez, zerga eskatu behar da egindako jaraunsle izendapen bakoitzean, jaraunsle horri adjudikatutako ondasun guztien balioaren gainean eta jaraunslearen eta kausatzailearen arteko senidetasuna aintzat hartuz Kasu horretan, eskuordekoak eskubidea dauka eskualdatu dituen ondasunen gainean ordaindutako zerga itzul diezaioten, kausatzailearen heriotza dataik hasita hurrengo urtebetean izendatu badu jaraunslea, kontrara, urtebete hori igarotakoan egikaritzen bada testamentu boterea, ikusmolde fiskaletik komisarioa aldi baterako gozamenduntzat joko da, eta eskualdatutako ondasunen jabetza soilari dagokion zerga itzultzea bakarrik lor dezake — Aurreko lerroaldeetan xedatutakoa gorabehera, testamentu boterea bizirik dirauen ezkontideari eman bazaio seme-alaben artean ondasunak xedatzeko, eta dokumentuak aurkezteko epeetan edo horien luzapenetan boterea egikaritu ez bada, jaraunspena behin-behinean likidatu behar da seme-alaba horien guztien artean hainbana zatitu izan balitz bezala, boterea egikaritzean egin beharreko zuzenketen kaltetan gabe Azken likidazio horietan, bizirik dirauen ezkontidea ez da inoiz aldi baterako gozamenduntzat joko, kausatzailearen heriotzatik igarotako denbora gorabehera»

Argi dakusagunez, Arabako manuak Bizkaiko gerraurreko legeria eredutzat hartzen du, eta orduko legeria aztertzean egindako hausnarketak ez ditut berriro errepikatuko, ene aburuz kasu honetara ere dauden hartan ekar daitezkeelako Hala ere, ñabardura bi egin behar ditut nahitaez Lehendabizi, artikulu bien idazketa ia-ia berdin-berdina da, euren edukiari begiratuz gero, manu arabarraren azkeneko esaldia izan ezik, horrelakorik ez baitago arautegi bizkaitarrean Esaldi horretan, ezkontide komisarioari ez dio aitortzen aldi baterako gozamendunaren izaerarik, kausatzailea hil denetik urtebetea igarotzeaz geroztik eta seme-alaba guztiei hainbana behin-behineko likidazioa luzatu ondoren, testamentu boterea egikaritu bitartean Erregela horren interpretazioak norabide bi har ditzake: batetik, erregelak ez dio aitortzen aldi baterako izaerarik komisarioak duen gozamenari eta, ondorioz, beti kalifikatu behar da biziarteko gozamen gisa, bestetik, erregelak adierazten du jaraunsleei behin-behinean luzatutako likidazioa

jaraunspenaren balio osoaren gainean eta, horren ondorioz, komisarioaren egoerak ez luke garrantzi fiskalik izango. Bigarren interpretazioaren alde egiten dut arrazoi batzuk direla, besteak beste, manuak ez duelako ezertarako biziarteko gozamenaren aipamenik egiten eta horrela egin zezakeen, gozamendunaren biziaz besteko baldintza suntsigarripeko gozamenak arautzean egiten zuen bezala, gozamen horretan, gozamenduna biziartekoa balitz bezala likidatzen zen hasiera batean, geroago, gozamena azkentzean, behin-behineko likidazioa zuzendu behar zen, aldi baterako gozameneko erregelen arabera (hori baitzen gozamendunak benetan lupertu izan zuena). Halaber, manuaren hitzez-hitzezkotasunak jaraunspenaren likidazioa ezartzen du semealaben pentzutan hainbana, behin-behinean luzatutako likidazio horretan ez da bereizten gozamena eta jabetza soilaren artean.

Bigarrenik, beste ñabardura bat egin behar da, manua onetsi zeneko une historikoari begira. Ordurako, 1945 urterako Bizkaiko eta Gipuzkoako Ekonomi Ituna desagertuak ziren, ondorioz, Estatuko legegileari dagokio lurralde horietan zergaren arauketa, hau da, 1925eko Bizkaiko Araudia ezin da aplikatu. Hortaz, foru erakunde bat zegoen inolako berariazko arauketa fiskalik gabe. Testuinguru horretan, Arabako Aldundiak, bere araugintza eskumenak egikaritzean, testamentu boterea arautzea erabaki zuen eta, horretarako, indargabetutako Araudira jo zuen, orduan indarrean ziren fideikomisoen arau fiskaletan oinarritu beharrean, ostera, ezin izango zukeen testamentu boterearen izaera juridikoarekin egokitasun zehatzik lortu. Berriro ere, deitoratu behar da legegile fiskalak, kasu honetan arabarrak, hasitako bideari jarraitu eta horretan sakondu ez izana eta, zergaren ondorengo arauketetan, lurralde erkideko arautegia (1947an ezarria, alegia) kopiatu bamo ez zuela egin. Zaiantzarik gabe, 1952an Arabako Ekonomi Ituna aldaraztzen denean, Aldundiaren araugintza ahalmenak erabat murriztu ziren, eta horrek bere isla izan zuen testamentu boterearen arauketari begira ere.

7.3.1.2. Egungo arauketara arte

Bigarren fase honetan, goitik behera aldatzen da legegile fiskalaren irizpidea Foru zuzenbidearen autuari dagokionez. Aurrerantzean, ez da arau fiskalaren egokitasuna lehenengo irizpide gisa bilatuko. Euskal foru zuzenbide zibilari begira. Aldaketa horrek eragina ere izan du testamentu botereari aplikatzen zaion eraentza fiskalean, izan ere, eraentza horrek boterearen izaera juridikoa kokolan jartzen baitu. Doktrinako autoreek behin eta berriro adierazi dutenez, legegileak mesfidantzaz begiratzen die foru erakundeei, araugintzaren gidari dira zergabilketa eta iruzurrari aurre egiteko ardurak. Filosofia berri horrek ia-ia gure egunotara arte iraun du indarrean, esate baterako, Arabaren kasuan, lurralde erkidean ere, zergaren arautegitik testamentu botereari buruzko aipamenik desagertu arte (1991ko zergaren indarreko Araudia onetsi arte) filosofia hori erabili izan da. Bizkaiko legegile fiskalak bakarrik aldatu du bere irizpidea, 1989tik aurrera, eta itzuli da lehenengo fasearen filosofiara, hau da, lehentasuna eman dio arau fiskalaren eta arau zibilaren arteko egokitasunari, zergabilketa arrazoien (edo bestelako arrazoien) gainetik.

Hasierako unean, 1937an Bizkaiko Ekonomi Ituna indargabetu eta bere inguruan garatutako arautegia ezabatzen denean, Estatuko legegileari dagokio testamentu botereatren arauketa fiskala. Behin Espainiako Gerra Zibila amaitu eta gero, 1940an tributu eraldaketari ekin zitzaion, Eskubide Errealen gaineko Zergari buruzko Lege, Tarifa eta Araudi berriaren testu bategina onetsiz (1941), hala ere, ez da Euskal foru zuzenbide zibileko erakunderik aipatzen testu horretan. Hurrengo arauzko testua onetsi arte (1947ra arte), hamar urte luze iraun zuen lege hutsuneak, testamentu boterea arautzeko erregela berezirik gabe. Kritikak piztu ziren eta foru doktrinako autoreren

batek salatu zuen egoera bidegabea. Garai hartan, zergaren arautegian ez zegoen arau berezirik eta Kode zibilean oinarritutako araua aplikatzen zen. LEZON NOVOAK[212] agerian jarri zuenez, testamentu botereak arlo zibilean eta hipoteka arloan autu interesgarriak piztu ezeze. Eskubide Errealen gaineko Zergaren esparruan ere eragin nabarmena zuen.

Testamentu boterearen menpeko jaraunspenak likidatzean, Eskubide Errealen gaineko Zergaren harira, bi irizpide erabiltzen ziren garai haietan:

1. Utzitako ondasunen (hildako ezkontidearen jaraunspena, alegia) erdi zatiezinaren eskualdaketa kausatzailearen heriotzako datan gauzatu zela ulertzea, zergaren Araudiko 52. artikuluaren arabera, eta Kode zibilaren 657. artikuluaren ariora.
2. Komisario alarguna denetan, eskualdaketa hori ez zela burutzen ulertzea, komisarioak testamentu boterea egikaritu arte, hots, jaraunsle edota jaraunsleen izendapena egin eta utzitako ondasuntza banatu arte.

LEZON NOVOAren aburuz, lehenengo irizpidea zen, hain zuzen, eguneroko aribidean erabilitakoa. Edozein modutan ere, irizpide horrek ez zuen funtsik oker batetik abiatzen zelako: kasu horretan Zuzenbide zibil erkideko manua (Kode zibilak 657. artikuluan ezarritakoa) aplikatzeko modukoa zela pentsatzea. Kasu horretan, ordea, komisario edo fiduziarioak boterea egikaritzen ez duen bitartean, oinordeko taldea osatzen duten senipartedunek eskubide igurikimena besterik ez dute eskuratzen, beste hitzez esateko, fiduzia-emailearen heriotzatik, senipartedunek jaraunsle aukeratuak izateko igurikimen hutsa eta komisarioak ahalordetik kanpo burututako egintzak aurkaratzeko akzioa

[212] LEZON NOVOA, M.R., «Cuestiones que plantea el testamento por comisario regulado ¿por el Fuero de Vizcaya?», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 216 (1946), 307-309. or.

eskuratzen dituzte. Ildo beretik, fiduzia-emailea hiltzean, gozamen eskubide zabal-zabala sortzen da ezkontide fiduziarioaren mesedetan, bai eta ondasunak xedatzeko titulartasuna ere, zehaztu gabeko ezaugarriekin, ez da ezagutzen jabe jaraunslea nor den, horren izendapena komisarioaren erabakimenean dagoelako erabat. MARTIN RETORTILLOk[213] Aragoiko fiduzia bidezko testamentuari buruz irizten duena analogiaz aplikatuz, hautatzeko ahalmen edo eskumen hori egikaritu artean, izendatuak ez dauka jaraunspena likidatzera aurkezteko betebeharra. Hortaz —autore ospetsu horrek dioenez—, data horretatik aurrera bakarrik zenbatu daitezke dokumentuak aurkezteko epeak, bai preskripzio epeak zehazteko bai isunak jartzeko ere, jaraunslearen izendapena komisarioen esku denetan (horretarako epe zehatzik ezarri gabe), kausatzailearen ondareren eskualdaketa ekonomiko eta juridikoa ez da gauzatzen kausatzailearen heriotza hutsarekin, ezpada komisarioak bere ardurak bete izana beharrezkoa da. Fiduzia-emailea hiltzen denetik, badago gozamen baten eskualdaketa eta horri begira manu orokorra suertatzen da aplikagarria, baina jabetza soila ez du izendaturiko titutarrik (modu oso eta burutuan ez, behintzat), eta jaraunslea ezezaguna denez, 57. artikulua aplikatu beharko litzateke, bosgarren zenbakia alegia, eta, horren ondorioz, likidazioa geroratu beharko litzateke jaraunslea nor den ezagutu arte, likidazioa egiteko epea data horretatik zenbatzen hasita.

Testamentu boterearen arauketa fiskal bereziari dagokionez, lege hutsunearen egoera hori lurralde erkidean konpondu zen, 1947ko zergaren Araudiaren 33.8 artikulua onetsi zenean. Aurrerantzean, manuaren idazketa eredutzat hartuko zen eta testamentu boterearen eraentza fiskalaren ezaugarriak finkatuko ziren horren arabera, zergaren arauketak jasan zituen ondorengo eraldaketetan, gainera, ideia horiek legeria

[213] Ikusi Ekonomia-Administraziozko Auzitegi Zentralak 1926ko apirilaren 13an emandako ebazpena eta hurrengo artikulua: MARTIN RETORTILLO, C., «Liquidación del impuesto de derechos reales de los nombramientos de herederos por comisarios en Aragón», *Revista de Derecho Privado*, 173 (1928), 50. or.

ezberdinetara zabalduko ziren, testamentu boterearen eraentza fiskala arautuz gero, hots, lurralde erkidean, Bizkaian eta Araban Manuak argi eta garbi erakutsi zuen Estatuko legegileak foru erakundeekiko agertzen zuen mesfidantza eta deitoragarritasuna[214]. Aldi berean, manu horrek filosofia berria ekarri zuen. Foru zuzenbidearen fiskalitateari begira, egun ere indarrean dagoena zenbait lekutan

Bizkaiko gerraurreko arautegian oinarritu zen (edota 1945eko Arabako arautegian, azken hori arautegi bizkaitarraren oinordekoa, ikusi bezala) 33.8 artikuluaren idazketa ere. Artikuluak ezarritako lehenengo erregelak erakusten du aurreko bi arauketak kopiatzen dituelako. Nolanahi den ere, lurralde erkideko arauketak beste parametroetara biltzen da, ondoren ikusiko dugun bezala

> *1947ko Estatuko Araudiaren 33.8 artikulua*
>
> «Bizkaiko Foruak ezarritakoaren arabera eta testamentu boterearen bidez gauzatu beharreko jaraunspenaren kasuan, jarausle izendapen bakoitzean jaraunsleari eskatu behar zaio zergaren ordainketa, adjudikaturiko ondasun guztien gainean eta kausatzailearekin duen senidetasun maila amtzat hartuta. Likidazioa indarreko tarifaren eta une horretan ondasunek dituzten balioaren arabera luzatuko da. Likidaziorako behar diren dokumentuak aurkeztean edota likidazioa ikerketa jarduketen ondorioz burutzean, testamentu botorea egikaritu izan ez bada, komisarioaren pentzutan ordainduko da zerga, kausatzailearekin duen senidetasun mailaren arabera eta jaraunspenaren zenbateko osoaren gainean. Altxorraren kuotagatik ordaindutakoa itzultzeko eskubidea izango du komisarioak. Foruak ezarritako legezko epemugaren barruan jaraunslea izendatzen badu, itzulketa lortzeko, aurretiaz egiaztatu behar du zerga ordaindu dela, ondasunen zenbateko osoaren gainean, jaraunsleei egindako eskualdaketagatik. Epemuga hori igarotakoan, itzulketarik ezin daiteke eskatu, baina komisarioak ordaindutakoa probetxagarria da izendatutako jaraunsleentzat, dena den, jaraunsleek ezin dute molako itzulketarik eskatu, kausatzailearekin duten senidetasuna dela-eta»

Modu horretara, 33. artikuluko 8. idazatitik eraentza ezberdina atera daiteke, testamentu botorea noiz egikaritzen denaren arabera, hots, dokumentuak likidatzera

---

[214] FORNESA, R., «Trato a las sustituciones y fideicomisos del nuevo Reglamento de Derechos Reales», *Revista Jurídica de Cataluña*, LIX, 6 (1960), 789. or

aurkeztu edota ikerketa jarduketen ondorioz likidazioa burutu baino lehen zein horren ondoren gertatu Lehenengo kasuan, izendatutako jaraunsleak ordaintzen du zerga, kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera eta adjudikatutako ondasunen zenbatekoaren gainean, bigarren kasuan, komisarioak ordaintzen du zerga kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera eta jaraunspenaren osoaren gainean Horiek horrela, bigarren kasuan azpikasu bi bereizi behar dira a) Foruak ezarritako legezko epemugaren barruan komisarioak jaraunslea izendatuz gero, komisarioak itzulketarako eskubidea du, jaraunsleek zerga ordaindu dutela frogatu bada. b) Foruak ezarritako legezko epemuga ondoren komisarioak jaraunslea izendatuz gero, komisarioak ez du itzulketarako eskubiderik izango, baina berak ordaindutakoa izendatutako jaraunsleen probetxuan izango da Jaraunsleek, ordea, ezin dezakete itzulketarako eskubidea eskatu, kausatzailearekin duten senidetasuna dela-eta

Aurreko legeriaren eta lurralde erkideko legeriaren arteko aldea nabarmena da, foru erakundearentzat karga gehiago ekartzen duelako, arrazoi ezberdinengatik Lehendabizi, legegileak ez du aintzat hartzen testamentu boterea egintza batzuetan egikaritzeko aukera, horrela, foru ohituraren aurka egiten du eta doktrinako autore gehienen esanari[215] muzin egin ere, autore horiek agerian utzi dutenez, testamentu boterea egikaritzean komisarioak askatasun zabala zuelako Hurrenik, manu fiskalak Foruak ezarritako legezko epemuga aipatzen du, boterea egikaritzeko, epemuga baldintza gisa arautzen du komisarioak ordaindutakoa itzultzeko eskubidea erabili ahal izateko Bizkaiko Foru Berriak XXI Tituluaren 3 Legean ezarritako legezko epemuga urtebetekoa zen, kausatzailearen heriotzatik edota seme-alaben adin nagusitik zenbatzen hasita Nolanahi den ere, sustrai sakoneko foru ohitura lege testuaren gainetik nagusitzen zen, horren arabera, boterea epe mugagabean emana zela ulertzen zen,

[215] JADO Y VENTADES, R., *Derecho Civil de Vizcaya*, Casa de Misericordia, Bilbo, 1900 Bigarren argitaraldia, handitua eta Bizkaiko eta Arabako Batzorde Bereziak idatzi zuen Kode zibilaren Eraskin Proiektuarekin erkatua, Casa de Misericordia, Bilbo, 1923, 275-276 or

komisarioa aldi berean ezkontidea zenean. Jaraunspena urtebeteko epean banatzeko beharra bat zetorren orduan indarrean zen fideikomisoen eraentza fiskalarekin[216], nahiz eta fideikomisoa eta testamentu boterea erakunde zibil ezberdinak izan eta arauketa fiskal hori boterearen izaera juridikoaren aurkakoa izan. Esangura horretan, urtebeteko epea igaroz gero boterea egikaritu gabe, komisarioak ordaindutakoaren itzulketa ezinezkoa zen, horren trukean, izendatutako jaraunsleak ez zuen zerga ordaindu behar. Erregela hori bidegabea da[217] edonondik begira dakiola, bere jatorria ezin da bilatu boterearen arauketa fiskalaren aurrekari historikoetan, ezpada fideikomisoen arauketan (32.2 art.), urtebeteko baldintza hartu zen bezala. Erregelak zergabilketaren helburuak bilatzen ditu argi eta garbi, zergaren aurrerakortasunak behartuko baitu komisarioa zerga kuota handiagoa ordaintzera, jaraunsle guztien kuotak batzearen emaitzarekin alderatuz gero. Azkenik, manuak ez du aipatzen komisarioaren aldi baterako gozamendun izaera, boterea egikaritu bitartean[218].

Badira antzekotasunak ere 1947ko manuaren eta aurreko manuen artean. Testamentu boterea osorik egikaritu bada tributua likidatzeko behar ziren dokumentuak aurkeztu baino lehen, jaraunsle onuradunek bakarrik ordaindu behar zuten zerga[219]. Era

---

[216] Fideikomisoak arautzen zituen Araudiko 33.1. artikuluak ere fiduziarioa ordainarazten zuen, jaraunsle fideikomisarioa nor zen jakin gabe urtebetea igaroz gero.

[217] Aran bidegabea da, egiazko eskuraketa fideikomisarioak egiten duelako eta horregatik fideikomisarioak hildakoarekin zuen senidetasun maila erabili beharko litzateke karga tasak zehazteko. MENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 386. or.; SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 1.185. or.; MIRALLES FUENTE, T., «El Derecho civil especial de Baleares y los Impuestos generales sobre las Sucesiones y las Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 14 (1975), 65. or.

[218] Bitxia bada ere, fideikomisoen inguruan bada antzeko arauketa berezia (33.4. artikulua). Fiduziarioak edo jaraunspena eskualdatzeko testamentugileak enkargatutako pertsonak, ondasunak oinordeko fideikomisarioaren eskuetan utzi arte, ondasunen ekoizkin edo errentez osorik edo zati batez, aldi baterako edo bizitartean, gozatzeko edo horiek eskura izateko ahalmena badu, gozamendun gisa ordainduko du zerga, kausatzailearekiko duen senidetasunaren arabera. Kasu horretan, fideikomisarioak ere ondasunen jabetza eskuratzean dagokion zerga ordainduko du, eta fiduziarioak ordaindutakoa ez da haren alde konputatuko.

[219] Fideikomisoentzat, Araudiaren 33.3. artikuluak erregela berbera ezarri du.

berean, une horretarako boterea egikaritu ezean, komisarioak ordaindu behar zuen jaraunspen osoaren gaineko likidazioa, kausatzailearekin zuen senidetasun mailaren arabera Hariari segiz, horrela ordaindutakoa berreskuratzeko eskubidea ezarri zen. Foruak agindutako urtebeteko epean zehar boterea osorik egikarituz gero Dena den, antzekotasunak antzekotasun, eraentza horien arteko ezberdintasunak kualitatiboki askoz kaltegarriagoak dira testamentu boterearentzat, gerraurreko eraentzarekin alderatuta, eta ezberdintasun bakoitzarekin gero eta gehiago aldentzen da boterearen izaera juridikotik

VELASCO ALONSOk[220] adierazi duenez, fideikomisoen erregela bera aplikatzen da kasu horretan, epe barruan fideikomisarioa ezezaguna denean, horiek horrela, foru erakundearen ezaugarri berezi eta epeei egokitu da erregela hori Testamentu boterearen bidez gauzatu beharreko jaraunspenetan, izan ere, ez dago fideikomisorik, ezpada konfiantza tasuna, oro har, senar-emazteen artekoa[221] ORDIN GIESTren[222] aburuz, erregelaren helburua da fideikomisoen fikzioa erabilita arrotzen arteko eskualdaketa gerta daitezen saihestea[223] Oinordetza eraentzen duten arau zibilen arabera, testamentugileak (fideikomisogileak) beste pertsona bati (fiduziarioari) eratxiki dakioke jaraunspeneko ondasun batzuk edo guzti-guztiak artatu eta hirugarren pertsonari (fideikomisarioari) eskualdatzeko ardura Fideikomiso hutsei dagokienez, testamentugileak izendatutako fiduziarioa arduradun hutsa da, jaraunspena fideikomisarioari helarazteko

[220] VELASCO ALONSO, A , *op cit* , 176 or

[221] BAS RIVAS, F , *op cit* , 774 or

[222] ORDIN GIESTL, J M , *Impuesto de Derechos Reales Manual practico con legislacion y jurisprudencia*, Bosch, Bartzelona, 1956, 270 or

[223] Konfiantzazko jaraunsletzak eta fideikomisoak zuritasun eza ekarri eta iruzurrerako aproposak izan daitezkeenez, ia-ia antolamendu juridiko guztietatik desagertu dira, Kataluna eta Nafarroaren kasuan izan ezik SOTELO GALLEGO, J , *op cit* , I 184 or

Egia esateko, 1947ko araudiaren 33.8 artikuluko idazketak kritika ugari jaso ditu, testamentu botorearen izaera juridikoarekin bat ez datorrelako ZUBIRI DE SALINASek[224] esandakoa erabilita, komisarioari inoren ondarea *mortis causa* xedatzeko ahalmena eratxiki zaio, baina komisarioa bera ez da jaraunslea ezta onuraduna ere jaraunspenez besteko tituluaren bidez, ezaugarri horrek bereizten ditu fideikomisozko ordezpenetatik eta fideikomisoetatik. Hartutako ardura betetzean, komisarioak bere borondatea adierazten du eta ez kausatzailearena, horretara, konfiantzazko jaraunspenetik edo isilpeko fideikomisoetatik bereizten da, horietan testamentuegileak isilpean emandako jarraibideak ezagutarazi behar zituen deituak, testamentugilearen oinordetza benetan burutzeko asmoarekin.

Artikuluaren idazketak, bestalde, eragozpena dakar. Eskualdatutako ondasunza batzen denean komisarioarengan, tributuaren aurrerakortasuna areagotzen da, ondorio hori onuragarria da Ogasunarentzat baina kaltegarria benetako subjektu pasiboentzat. Horrez gain, eskuraratzaile bakoitzak ordaindu beharko lukeen banakako zerga bazter uzten da.

Orduz geroztik, manuaren idazketak irauten du zergaren arauzko eraldaketa guztietan. Horrela, 1959ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Estatuko Araudiaren 33.8 artikuluak (1991ra arte indarrean izan dena) zein 1959ko uztailaren 21eko zergaren Arabako Araudiaren 30.6 artikuluak hitzez hitz errepikatzen dituzte 1947ko Araudiak erabilitako terminoak.

Testamentu botoreari dagokionez, bada, arauketak agerian uzten zituen arau fiskalaren moldaketa desegokiak izan ditzakeen akats guztiak, erakunde zibilaren

---

[224] ZUBIRI DE SALINAS, F., «La fiducia sucesoria», *Actas de los primeros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragon, Zaragoza, 1992, 78. or.

benetako izaera juridikoari begira 1) arauketaren ariora, bizirik dirauen ezkontidearen mesedetan izan behar zen boterea nahitaez, hots, ez zen aintzat hartzen boterea beste pertsona bati edo batzuei emateko aukera. 2) Bizkaiko Foru Berria aipatzen zen, foru hori 1959ko Bildumak indargabetu zuen arren. 3) boterea egikaritzeko epeaz ari zen manua, nahiz eta ohituraren indarrez epe hori oso malgutua izan eta egunerokotasunean ez erabili. 4) komisarioak zerga ordaindu behar zuen jaraunspeneko ondasun guztien gainean (jabea izango balitz bezala) baina ondasun horien gozamenduna izango zen gehienez komisarioa. Akats tekniko horiek albo batera utzita, manuak bidegabekeria argia egiten zuen bere azken xedapenean, *jaraunsle* izenekoek ez zuketelako eskubiderik, ordaindutako zergaren itzulketa eskatzeko, behin boterea egikaritu eta gero, eurek benetan ordaindu beharrekoa zerga kuota txikiagoa izan balitz.

OEEJDZtik bereiztu ondoren, Oinordetzen gaineko Zerga Orokorraren testu bateginak (apirilaren 6ko 1.018/1967 Dekretua) ekiten dio 1947ko arauditik datorren idazketari, aldaketa xume batekin. 1967ko arauaren 35.8 artikuluak ez du Bizkaiko Foru Berria aipatzen, ezpada Araba eta Bizkaiko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Bildumaren 13. artikulua eta horren baterakoak aipatzen ditu (uztailaren 30eko 32/1959 Legea). Bilduma hori indarrean izan da uztailaren 1eko Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legea aldarrikatu arte. Hortaz, 1967ko arauarekin ez da testamentu boterearen arauketa fiskala aldatzen, edo aldaketak ez dira garrantzizkoak, bederen.

MERINO HERNANDEZek[225] nabarmen utzi duenez, orduko arauketatik honakoa azpimarra zitekeen: testamentu boterea egikaritzen ez zen artean, zerga ordaindu behar zuen komisarioak, kausatzailearekin zuen senidetasunaren arabera eta jaraunspenaren

[225] MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragon*, El Justicia de Aragon, Zaragoza, 1994, 212 or.

zenbateko osoaren gainean. Arauketa horrek ageri-agerian Euskal Herrian oinordetza eskuordetzaren euskarri betidanik izan diren printzipio eta oinarriaren aurka egiten zuen, izan ere, komisarioak ez zuen ezer *mortis causa* eskuratzen komisio--emailearengandik, eta, Aragoiko zuzenbidean gertatu bezala, hildakoaren borondatearen ordezkoa baino ez zen, jaraunspeneko oinordetza antolatzeko. Horiek horrela, 1967ko arauak ere xedatzen zuenez, komisarioak jaraunsleak izendatzen bazituen Foruak ezarritako legezko epemugaren barruan, jaraunsle horiek itzulketarako eskubidea izango zuketen. Kontrara, manuak berak, hurrengo idazatian, erabat ukatzen zuen itzulketa hori Aragoiko zuzenbidearen kasuan.

Ildo horri eutsi zion testamentu boterearen arauketa fiskalaren bilakaerak. Horretara, 1975eko irailaren 30eko zergaren Arabako Araudiaren 66. artikuluak kopiatzen du 1967ko testu bateginaren idazketa bera, garrantzirik gabeko aldaketa sartu bazuen ere. Lehenago, Foruak ezarritako legezko epemuga aipatzen zen, 66. artikuluak, ordea, Bildumaren 19. artikulura jotzen du, Forura jo beharrean. Egia esateko, Bilduma eta Forua bat datoz legezko epemugari dagokionez, formaren aldaketa da, hots, izenarena, eta ez du arauaren eduki materiala jorratzen. Bestalde, gogoratu beharra dago 1975eko Araudia dela gaur egun lurralde horretan indarrean den Araudia. Arabako lurraldeari begira, 66. artikuluaren idazketa aldaketa edo erreserbarik gabe bereganatu zuen 1981eko maiatzaren 31ko zergaren Foru Arauaren 22. artikuluak. Foru Arau hori da indarrekoaren aurrekari. Indarreko arauketa atal egokian jorratuko da, baina testamentu boterearen arauketari dagokionez, ez da 66. artikuluko idazketatik urruntzen.

Lurralde erkideari dagokionez, 1967ko testu bategina indargabetu zen abenduaren 18ko 29/1987 Legea aldarrikatu zenean. Lege horrek ez du baitaratzen testamentu boterea arautzeko erregela fiskal berezirik, hori dela-eta, 1959ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudia aplikatu beharrekoa zen. Ikus daitekeenez, testamentu

boterearen egoerak ez zuen inolako aldaketarik izan Hurrenez, indarreko Araudiaren onespenak (1991) garrantzi handiko aldaketa ekarri du, arauzko testu berriak aurrekoa (hots, 1959koa) indargabetzen du, baina testamentu botereari begira ez du bestelako arauketarik xedatu Horixe da egun dugun egoera juridikoa, hau da, ez dago testamentu boterea arautzeko erregela fiskal berezirik

Bizkaiko kasuan, bilakaera ezberdina izan da Espainiako Konstituzioa (1978) aldarrikatu ondoren eta, Bizkaia eta Gipuzkoari dagokienez, Ekonomi Itunen sistema erabat berrezarri ostean (1981), 1 018/1967 Dekretuak indarrean darrai Dekretu horrek testamentu botereari mesfidantzaz begiratzen dio, bere zerga filosofiatik argi atera daitekeenez VELASCO ALONSOk[226] dioenez, «legegilea beldur da Altxorraren eskubideei iruzur egingo dietelako, jaraunspeneko mandatuaren eraginez Hori saihesteko, inolako zalantzarik gabe komisarioa jaraunsle izaerarekin parekatu du, zergaren ondoreetarako bakarrik, horretara, boterea egikaritu izan ezean, komisarioak ordaindu beharko du zerga, kausatzailearekin duen senidetasun mailaren arabera eta jaraunspenaren zenbateko osoaren gainean»

Horiek horrela, behin testamentu boterea egikaritu eta jaraunslea zehaztu eta gero, azken horrek ordaindu behar du zerga, eta komisarioak ordaindutakoa berreskuratzeko eskubidea izango du, jaraunslea arretaz eta ezarritako epeetan izendatu duela frogatuz gero Osterantzean, ez du itzulketa eskubiderik izango, baina berak ordaindutakoa izendatutako jaraunsleen probetxuan izango da Kasu horretan, jaraunsleek ez dute eskubiderik diferentzia eskatzeko kausatzailearekin duten senidetasuna dela-eta, ordaindutako zenbatekoa eurei dagokiena baino handiago izan arren[227]

[226] VELASCO ALONSO, A., *loc. cit*

[227] VELASCO ALONSO, A., *loc. cit*

Behin Ekonomi Ituna indarrean jarri eta gero, Bizkaiko legegileak aurre egin behar dio boterearen arauketa fiskalari. Lehenengo konponbidea azaroaren 28ko 11/1985 Foru Arauaren 23. artikulua izango da; konponbide horrek ekiten dio arestian deskribatutako irizpideari. Egia esateko, Bizkaiko legegileak kopiatu baino ez zuen egin 1981eko Arabako Foru Arauaren testua. Hori guztia dela-eta, doktrina foruzalearen kritikak jaso zituen bata bestearen atzean.

ALBA SOTOK[228] adierazi zuenez, lege eraentza horrek egoera iraingarria ekarri zien bizkaitarrei, testamentu boterea erabili nahi zutenean, boterea egikaritu bitartean, zerga jaraunspenaren zenbateko osoaren gainean ordaindu behar zelako, zergaren aurrerakotasunak sortarazitako kuota handiagoarekin. Sarri-askotan, eraentza fiskal horren ondorioz, komisarioak arrapaladan xedatu behar zuen boterea.

Arau fiskal bidegabe hori zuzendu behar da, behintzat, ezkontzaren ondorengo edo seme-alabek bizirik dirautenerako eta komisarioa alarguna denerako. Kasu horretan, segitzen du autoreak, jaraunspen osoa zatitu behar da ondorengoen belaun lerroak diren beste zatitan, kausatzailearen oinordetzara aurretiaz deituak izan badira lerrook. Modu horretara gauzatu behar da zergaren likidazioa, dena den, behin testamentu boterea egikaritu eta gero, Foru Ogasunaren mesedetan diren zuzenketak ere burutu beharko lirateke.

Antzeko ardura sortarazi zen Bizkaiko doktrinaren autoreen artean ere, orduan indarrean zegoen arauketa fiskala zela-eta[229].

---

[228] ALBA SOTO, L., *op. cit.*, 403. or.

[229] Horrela, Ekonomi Ituna berrezarri ondoren, CELAYA IBARRAren iritzi, Foru Ogasunak ez zukeen une horretan eta lurralde erkideantestamentu boterea arautzeko erabiltzen zen eraentza fiskal bera aplikatu behar, eta ohartarazi nahi zien orduko erakunde publikoei, eraentza fiskal horrekin betidanko ohitura bizkaitarra desagertzeko zorian zegoela. Bere adierazpenen ondorio zehatzen artean, honakoa eskatzen zuen: 10. Testamentu botere eta foru komunikazioaren ondorio fiskalak arautu beharko lirateke, gure Zuzenbidearen aplikazioaren inguruan inolako bereizkeriarik egin gabe (275.

Kritikak kritika, irizpide hori sendotu zen Oinordetza eta Dohaintzen gaineko zergaren Araudiaren 26. artikuluan (martxoaren 5eko 29/1986 Foru Dekretua) Araudi hori da, hain zuzen, indarrean dena.

Nolanahi den ere, kopernikar aldaketa edo goitik beherako aldaketa gertatu zen testamentu boterearen arauketa fiskalean otsailaren 15eko 2/1989 Foru Arau onestean. Argi eta garbi ageri zaigu Bizkaiko legegile fiskalaren irizpide aldaketa, dena den, eraentza hori ez dut orain jorratuko, ezpada testamentu boterearen indarreko arauketari dagokion atalean. Modu horretara, eta Bizkaiko lurraldeari dagokionez, testamentu boterearen arauketa fiskalaren bigarren fasea amaitu da eta fase berria hasi da, gerraurreko garaiko filosofiari berriro atxikituta, nahiz eta indarreko arauketa eta 1925ekoa bat etorri ez.

---

or.) CUEVA IBARRA, A., «Adecuación de las instituciones», *Actualización del Derecho civil Vizcaino. IV Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 272 or.

ARRIOLA ARANAK, bere aldetik, adierazi zuen Notarioen Proiektuko Txostenean politika fiskal osoaren berrikuspena eskatu zuela, komisario bidezko testamentu eta foru komunikazioari begira, batik bat. Ordurako, aurreko garai historikoetan gertatu aldera, Foru zuzenbidea deitoratzeko arrazoi nagusienak ez ziren kanpoko erasoetan bilatu behar, ezpada garaiko ingurunabarretara egokitzeko ezintasunean eta foru erakunde nagusien eraentza fiskalean. Orduko Bizkaiko Foru Ogasunaren testuetan, foru komunikazioaren likidazioaren eraentza fiskala hutsez hutsez kopiatu zen Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren testu zaharretatik, eta azken horiek idatzi eta interpretatu ziren beti irabazpidezko sozietateari begira, gauza bera gertatzen zen Gain Bahioaren gaineko ariela arautzen zuten Udal Ordenantzen kasuan. Komisario bidezko testamentuaren egoera, ordea, larriagoa zen. Erakunde publikoetan pertsona batzuek azaldutako aurkako iritzirik izan arren (besteak beste, Bizkaiko Foru Aldundiari emandako Notarioen Txostenak berariaz eraentza fiskalaren eraldaketa eskatu zuen arren), 1986ko martxoaren 5eko Dekretuak aurretiaz indarrean izandako arau sistema bera errepikatzen zuen. Modu horretara, Bizkaiko Oinordetzen gaineko Zergaren testuari begiratuz gero, xedapen horretatik erakunde bizkaitar-bizkaitarra aipatzen zuen arau bakarrak testamentu boterearen heriotza zekarren sistema baino ez zuen kopiatu. Testamentu botereak ezin zuen aurrera egin sistema fiskalak bere horretan iraun bitartean. Autorearen esanetan, eta hizketaldi zehatzak aipatu gabe, berarekin batera mahaian zeuden pertsonekin elkarrizketa sakonak izan zituen eta komisario bidezko testamentuaren erakundearentzat konponbide zoragarriak lortu zituzten, baina konponbide horiek bideraezinak suertatzen ziren, erakundearen eraentza fiskala zela-eta. Horregatik, bere ustez, martxoko eraldaketan aldatu beharko zatekeen testamentu boterearen eraentza. ARRIOLA ARANA, J.M., «La necesidad de la actualización: medios, procedimientos y metodología», *Actualización del Derecho civil Vizcaino. IV Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 62-63 or.

7.3.2. Testamentu boterearen arauketak duen egoera

Bizkaiko eta Arabako legeria fiskalek bakarrik jasotzen dute egun Euskal foru zuzenbide zibileko erakunde horren arauketa berezia, baina arauketa bi horiek irizpide guztiz ezberdinak dute abiaburu. Ildoari jarraiki, esan daiteke Bizkaiko indarreko arauketa fiskala bat datorrela erakunde zibilaren izaera juridikoarekin eta, horren ondorioz, zuzenagoa dela zergadunari begira ere, Arabako legeriaren kasuan, kontrara, egoera bestelakoa da, boterea arautzean oraindik Bizkaia eta Arabako Bilduman oinarritzen baita, Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legea bazter utzita. Gainerako legeria fiskaletan (Gipuzkoa, Nafarroa eta lurralde erkidea), ez dago boterearen gainean arauketa berezirik; azalpena izan daiteke lurralde horietan erakunde zibil hori ez dela aplikatzen

Ikus dezagun, bada, lurralde horietan guztietan zein den indarreko arauketa. Azterketa egitean, hurrenkera jakin bati jarraituko zaio, legeria bakoitzak testamentu boterearen izaera juridikoari erakutsi dion errespetuaren arabera, modu horretara, azken unean aztertuko dut arauketa fiskal bereziaren ezak sortarazitako egoera

7.3.2.1. Bizkaiko Lurralde Historikoa

Arestiko atalean aztertu genuenez, Bizkaiko legegile fiskalak irizpidez aldatu zuen erabat, testamentu boterearen arauketa fiskalari begira, otsailaren 15eko 2/1989 Foru Araua onetsi zuenean. Foru erakunde zibilei buruz Foru Arau horrek jaso zituen

erregela fiskalak bildu dira indarreko ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arauemailearen idazketara, inolako aldaketarik gabe Testamentu boterearen ikusmolde zorrotzak bazter utzita. Bizkaiko Foru Aldundiak erakunde hori arautu du ikusupuntu hirukoitzetik abiatuta, bere benetako izaera juridikoarekin artezago egokituta[230]

Lehendabizi, komisarioa ez da aurrerantzean jaraunsle izango zergaren ondoreetarako, modu horretara, testamentu boterearen izaera juridikoari hurbiltzen zaio arauketa fiskala Edozein modutan, komisarioak zergaren ordainketaren erantzule solidarioaren kalifikazioa jaso du, aurreko legeriatik datorren oztopoa agerian utziz, alegia, mende erdian zehar indarrean izan den legeriatik Hurrenik, komisarioa aldi berean jaraunspenaren gozamenduna bada (hori gertatu ohi da ezkontidea komisarioa denetan), biziarteko gozamena izango balitz bezala likidatzen da behin-behinean, geroago likidazioaren zuzenketa egin behar da (aldi baterako gozamenari buruzko erregelekin likidatuz), komisarioak boterea egikaritu eta, ondorioz, gozamena azkentzen denean Azkenik, testamentu boterea azkendu bitartean (egikaritzeagatik edo beste edozein arrazoirengatik), ez da tributu betebeharraren sortzapenik gertatuko ustezko jaraunslearentzat Beste hitzetan esateko, zergaren sortzapena gertatzen da boterea egikaritzen denean edo horren egikaritza ezinezko bihurtzen denean

Erregela horiek erakusten dute Bizkaiko legegile fiskalaren asmoa, arau fiskala foru erakunde zibilera egokitzeko Erregelon azterketa zehatz-mehatza ondorengo ataletan jorratuko da, beraz, atal horietara igortzen dut irakurlea

---

[230] «Consultorio de Derecho Foral Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994 259 or.

7.3.2.2. Arabako Lurralde Historikoa

Bi manuk arautzen dute testamentu boterea lurralde horretan: Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko apirilaren 24ko 25/1989 Foru Arauaren 30 artikuluak, eta zergaren 1975eko Araudiaren 66. artikuluak, lehenago ere iruzkinen bat egin izan diodana. Hurrengo lerroetara ekarri dut indarreko manuaren idazketa:

> *Apirilaren 24ko 25/1989 Foru Arauaren 30. artikulua.*
>
> «1. Bizkaiko eta Arabako Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Bildumaren 13. artikuluak eta horren baterakoek ezarritakoaren arabera eta komisario bidezko testamentuaren edota testamentu boterearen bidez gauzatu beharreko jaraunspenaren kasuan, jaraunsle izendapen bakoitzean jaraunsleari eskatu behar zaio zergaren ordainketa, adjudikaturiko ondasun guztien gainean eta kausatzailearekin duen senidetasun maila aintzat hartuta. Likidazioa indarreko tarifaren eta une horretan ondasunek dituzten balioaren arabera luzatuko da.
>
> »Likidaziorako behar diren dokumentuak aurkeztean edota likidazioa ikerketa jarduketen ondorioz burutzean, testamentu boterea egikaritu izan ez bada, komisarioaren pentzutan ordainduko da zerga, kausatzailearekin duen senidetasun mailaren arabera eta jaraunspenaren zenbateko osoaren gainean. Ordaindutakoa itzultzeko eskubidea izango du komisarioak, legezko epemugaren barruan jaraunslea izendatzen badu; legezko epemugatzat ulertu behar da testamentugileak ezarritakoa, eta ezarri ezean, urtebetekoa, testamentugilea hil den datatik zenbatzen hasita. Itzulketa lortzeko, aurretiaz komisarioak egiaztatu behar du zerga ordaindu dela, ondasunen zenbateko osoaren gainean, jaraunsleei egindako eskualdaketagatik. Epemuga hori igarotakoan, itzulketarik ezin daiteke eskatu, baina komisarioak ordaindutakoa probetxagarria da izendatutako jaraunsleentzat, dena den, jaraunsleek ezin dute molako itzulketarik eskatu, kausatzailearekin duten senidetasuna dela-eta.
>
> 2. Era berean, oinordetza arloan Foru Zuzenbideari buruzko Bildumek ezarritako xedapenak aplikatzeko modukoak dira»

Arabako legegile fiskalak 1959ko Bildumaren arauketari eusten dio, nahiz eta Bilduma orain dela sei urte indargabetua izan, dirudienez, legegileak bazter utzi nahi du errealitate berria, alegia, uztailaren 1eko 3/1992 Legaren onespenaren ondorioz sortutakoa. Manuaren idazketak errepikatzen du 1947ko Estatuko Araudiak xedatutakoa, garrantzi gutxiko bi aldaketekin: batetik, Bilduma aipatzen du Forua

aipatu beharrean; bestetik, 1947ko testuak aipatzen zuen urtebeteko legezko epemugaren barrura bildu du testamentugileak ezarritako epemuga ere. Azken erregela horrekin, boterearen izaera juridikora hurbildu nahi du, baina hurbilketa hori ez da nahikoa. Testamentu boterearen arauketa fiskalaren aurrekari historikoak aztertzean, kritika ugari egin zitzaizkion 1947ko testuari eta horren ondorengoei ere, hortaz, ez ditut orain errepikatu kritika horiek baina, ene aburuz, erabat aplikakorrak dira gaur egun. Bestalde, manuaren bigarren zenbakiak, teorian behintzat, Foru zuzenbideen harrera zabala dakar Arabako arau fiskari begira, gainerako lurralde historikoetan antzeko xedapenik ez dagoela, irizpide horren arabera, foru arautegi fiskala aplikatzeko modukoa zaie foru legeria zibil ezberdinei, baita egun Euskadiko Autonomia Erkidegoan indarrean denari ere.

Araudiaren testuari dagokionez, zati batean indargabetua da, Foru Arauaren 30 artikuluarekin bat ez datorren xedapenetan, hau da, Araudiko manuaren idazketa zorrotzagoa denez, zorroztasun hori ezin daiteke egun aplikatu.

Artikulu bien idazketak kritikak jaso ditu nahitaez doktrina foruzalearen aldetik. Esate baterako, URIARTE ZULUETAren[231] aburuz, 1992tik hona igarotako denbora oso laburra da, baina orain arte ez da jaso gozamen poderosoa berriro egikaritu denaren berririk. Hori azaltzeko, eragina izan du, zalantzarik gabe, gozamen poderosoaren ondorio fiskalen arauketa egokiaren ezak. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko 1989ko apirilaren 24ko Foru Arauak egokitu duelako. Nolanahi den ere, arauketa ezaren ondorioak arindu edo leundu dira jaraunspeneko eskualdeketen salbuespenaren bidez, eskualdaketa ezkontide, ondorengo zein aurrekoen mesedetan

[231] URIARTE ZULUETA, M.M., «El Fuero de Ayala», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 240 or.

direnean (1991ko abenduaren 29ko Foru Arauaren 36. artikuluak ezarri zuen salbuespena).

Zalantza eta eragozpen horiek guztiak ikusita, pentsa daiteke manuaren idazketa behartua dela eta aurrekari historikoen ondorioz bakarrik irauten duela. Horregatik, manua desegokia da, ez da ezinbestekoa eta hobe izango litzateke horri ezabatzea edota errealitate berrietara berau egokitzea.

7.3.2.3. Lurralde erkidea

Abenduaren 18ko 29/1987 Legeak ez du berariaz foru erakunde zibilik arautzen, baina Legearen 26. artikuluak igortzen gaitu[232] onetsi beharreko Araudiaren geroko arauketara, legea garatuz. Horiek horrela, behin 1991ko indarreko Araudia onetsi eta

---

[232] Parlamentuan Legearen tramitazioan, 55. zenbakiko emendakina, proiektu osoaren gainekoa, Alderdi Liberalak aurkeztu eta zergaren bihar-etziko Araudira foru omordetzazko erakunde, fideikomiso, erreserba eta gozamen eskubideen tributu arauketa igortzea proposatzen zuen (*Boletín Oficial de las Cortes Generales*, núm. 20-4, Serie A, 1987ko martxoaren 14koa, 43. or.). Katalunako Gutxiengoko Taldeak eraztun zion emendakin horri, zenbait erakunde juridikoren tributazioa Araudiaren arauketaren esku uzteak lege erreserbaren Konstituzio printzipioaren aurkakoa izango bailitzateke (Katalunako Gutxiengoko Parlamentu Taldeak aurkeztutako 221. zenbakiko emendakina, *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, núm. 20-4, Serie A, 1987ko martxoaren 14koa, 94. or.).

Modu horretara, manuaren egungo idazketara heldu zen, idazketa horretan ordezpen arrunta, zuzi eta onbidezko ordezpen, bizitantze eta erabilize eta gozamenei buruzko erregela batzuk biltzen dira. Legearen arauketak ez du zehatz-mehatz jasotzen fideikomiso zein Foru zuzenbideko antzeko erakundeen gaineko erregelarik, horien tributazioari buruz onarrizko irizpideak baino ez ditu jaso (eskuratzaileak ondasuna xedatzeko ahalmena izanez gero, jabetza osoarekin parekatzen da; eskuratzaileak ondasunak hipertzeko ahalmena izanez gero, gozamendunaren izaera izango luke). Foru omordetzazko erakundeak zergaren Araudian arautu behar izan dira, 29/1987 Legeak Araudira egiteko igorpena dela-eta; bien bitartean, hots, Araudia onetsi artean, 1959ko urtarrilaren 15eko Araudiaren 32, 33 eta 34. artikuluak aplikatzeko modukoak ziren (MARTÍN MORENO, J. L., *op. cit.*, 100. or.; CAZORLA PRIETO, L. M.-MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 231. or.).

Egia esateko, 26. artikulu horrek jasotako erakunde juridiko guztiek ezin dute bi erregela fiskal horietara egokitu besterik gabe (MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., «Aspectos problemáticos de la Ley del Impuesto sobre las Sucesiones», *RDFHP*, 197 (1988), 1. 105. or.).

gero, araudi horretan ez da euskal testamentu boterearen aipamenik egiten, kontrara. Aragoiko fiduziari buruzko arauketak iraun egin du

Indarreko testu fiskaletik ez dira euskal fiduziaren erakundeak bakarrik desagertu Izan ere, testu horretan ez dira arautzen (eta aurretiaz inoiz ez dira arautu izan) «oinordetzaren eskuordetzari» buruz diren antzeko erakundeak ere, Galizia, Nafarroa, Katalunia eta Balearreetako legeria zibiletakoak, alegia Horiek horrela, esan behar da bereizkeria larria egiten zaiola Aragoiko fiduziari eta, ondorioz, Konstituzioaren aurkakoa ere

MERINO HERNANDEZen[233] ustez, legegile fiskalak indarreko arauak berrikusi beharko lituzke, elkarrekin oso antzekoak diren erakunde zibilen eraentzan ezberdintasunak saihesteko[234] Ildo horretatik, lehendabizi 1991ko Araudiaren 54 artikuluko 8 zenbakia ezabatu beharko litzateke, Araudia aldarrikatzean egin zen bezala, Bizkaiari begira (1967ko testu bateginaren zenbakia ezabatu baitzen)

Dakigunez, 1991ko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Araudia onesteak, aldi berean, 1959ko Araudiaren indargabetzea ekarri zuen[235], bertan zegoen testamentu boterearen arauketa fiskal berezi bakarra

Horren guztiaren ondorioz, egungo egunean ez dago euskal foru oinordetzaren arauketa fiskal berezirik lurralde erkidean, salbu eta 1991ko Araudiaren 55.4 artikuluak erreserben gainean ezarritako igorpen arau harrigarria kenduta, gainera, bere garaian

---

[233] MERINO HERNANDEZ, J.L., *op. cit.*, 212-213. or

[234] Irtzi berekoa: SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, I 185 or

[235] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legeko azken xedapenetatik bigarrena

aztertu zenez, 3/1992 Legea aldarrikatu ostean, egun Estatuko Araudiaren arauketa erabat zaharkituta gelditu da.

Testamentu boterearen arauketa eza gertatu da eta lurralde erkideko legegileak ez du inolako azalpenik eman bere jokabideari buruz. Une honetan gogoratu behar da bizkaitar forudunak testamentu boterea egilesten duenean lurralde erkideko arautegi fiskala aplika dakiokeela, aurreko kapituluan egiaztatzeko modua izan genuen bezala, lotura gune zibil eta fiskalak aztertzean. Ene aburuz, ez dago azalpen argirik Estatuko legegilearen jokabidea bidezkotzeko, izan ere, Bizkaiko edota Arabako zergadun foruduna berariazko konponbide fiskalik gabe gelditu baita (eta emaitza fiskal egokia lortzeko, interpretazio juridikoaren bideetatik barneratu beharko du nahitaez).

Testamentu boterea egiletsi duen bizkaitar forudunari begira, zein da aplikatu beharreko arau fiskala bizkaitar horrek ohiko egoiliartasuna lurralde erkidean duenean? Aukera bat izango litzateke analogiaren bidez antzeko erakunderen batean oinarritutako arau fiskalak aplikatzea, ulerbidez, Aragoiko fiduzia arautzen duen 1991ko Araudiko 54.8 artikulua aplikatzea. Esangura horretan, autore batzuek proposatu dute[236] Aragoiko fiduziaren eraentza fiskala Galiziako komisario bidezko testamentuari aplikatzea. Kontrara, beste autore batzuen ustez[237], Aragoiko fiduziaren arauketa berezia eta apartekoa da, ondorioz, ezin da bestelako kasuetan aplikatu.

Arean bere, Bizkaiko testamentu boterearen antzera, Nafarroako zuzenbide zibilaren arabera egiletsitako testamentu bidezko xedapena aztertzean[238], Tributuen Zuzendaritza

---

[236] CORA GUERRERO, J.M.-GIL CABALLERO, M.J., *op. cit.*, 156. or.

[237] AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1007. or.

[238] Kausatzaileak bere jaraunspenaren ondasun guztien gaineko gozamena eratxiki zion bizirik ziranen ezkontideari, biztarteko izaerarekin, aldi berean, testamentugilearen jaraunspena bere nahierara banatzeko fiduziario-komisario izendatzen zuen bere ezkontidea, kausatzailearen seme-alaba

Nagusiak[239] erantzuten duenez, bizirik dirauen ezkontidearen pentzutan luzatu behar da zergaren likidazioa, kausatzailearen jaraunspena osatutako ondasunen gaineko gozamena eskuratzeagatik, horretarako, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arautegiak ezarritako arau orokorrak aplikatu beharko lirateke Jabetza soilaren eskuraketari dagokionez, seme-alaba bakoitzaren pentzutan luzatu beharko litzateke zergaren behin-behineko likidazioa, Zuzendaritza Nagusiaren arabera; zerga oinarria izango litzateke jaraunspena seme-alaba guztien artean hainbanatzearen emaitza Jaraunspeneko ondasunak banatzeko ezarritako epea igarotzen utziko balu bizirik dirauen ezkontideak, testamentugileak emandako ahalmena egikaritu gabe, bera hiltzean, likidazioa luzatu beharko litzateke ondasunon jabetza osoa berreskuratzeagatik, zergaren arau orokorrak aplikatuz Bizirik dirauen ezkontideak berari emaniko ahalmena egikarituko balu, ondasunen banaketa irmoa den aldetik, jabe soilen pentzutan luzatutako behin-behineko likidazioak zuzendu beharko lirateke, bizirik dirauen ezkontideak xedatutakoaren arabera egokitzeko, modu horretara, likidazio osagarriak luzatu beharko litzateke, edo behar zena baino gehiago sartu bazen, aldearen itzulketa eskatu, kasuaren arabera Bizirik dirauen ezkontidea hiltzean, jabe soilei luzatuko zaizkie jabetza osoa berreskuratzeagatik dagozkien likidazioak

Nabarmen geratu denez, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak Aragoiko fiduziarentzat ezarritako eraentza bera erabiltzen du kasua konpontzeko, hala ere, ez du analogia bidez hori aplikatzeko legearen babesik eta ez du batere bidezkotzen erabilitako irizpidea Bestalde, irizpide horrek gogorarazten digu 1925eko Bizkaiko Araudiaren 66 artikuluak ezarritakoa, antzeko erregela xedatu baitzuen

---

eta biloben artean banatzekotan eta horretarako hamabost urteko epea emanez DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *op cit*, 78 or

[239] 1991ko apirilaren 3ko Erantzuna DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *op cit*, 79 or

Testamentu botereari oinordetza fiduziaren eraentza juridikoa aplikatu ahal izateko, lehendabizi, beharrezkoa da kasu bien artean antzekotasun edo *ratio* bera egotea[240]. Kasu bietan jaraunspen irekia dago eta interesatu batzuen mesedetan gauzatuko da jaraunspen hori; baina, aldi berean, ez dago jaraunspeneko eskuraketa zehatzik fiduziarioak bere ahalmenak egikaritu arte, legatuak xedatu, jaraunsleak izendatu eta ondasunak nahi duen eran eta denboran banatzeko.

Dena den, hori ez da konponbide fiskala araututa ez dagoen kasuari analogia aplikatzeko behar den betekizun bakarra. Alde batetik, lurralde erkideko arautegiak testamentu botorea arautu duen bakoitzean, beti modu ezberdinean arautu izan du Aragoiko fiduziaren arauketari begira, lehenengoari tratamentu onuragarriagoa emanik. Beste alde batetik, Aragoiko doktrinako autore guztiek kritikatzen dute Aragoiko oinordetza fiduziaren eraentza fiskala, bere izaera juridikoari egokitzen ez zaiolako, kritikok eraentza fiskalaren aurrekari zein indarreko arauketara jorratzen dituzte. Horretara, 1967ko testu bateginak bere 35.9 artikuluan arautu zuen Aragoiko fiduziaren egoera fiskala, manuaren aginduz, behin-behineko likidazioa luzatu behar zen jaraunspen bakoitzaren pentzutan hainbana. Geroago, jaraunsle izendapena gertatzen zenean, jaraunsleak zatitugabeko kuota hipotetikoa baino gehiago jasotzen bazuen, likidazio osagarria egin beharko zen, kontrara, zati alikuota baino gutxiago jasotzen zuen jaraunsleak ez zuen gehiegi ordaindutakoa berreskuratzeko eskubiderik. Begibistakoa denez, arauketa hori ez zen batere egokia, fiduzia egikaritu bitartean gertatzen zen egiazko egoerari begira. Arean bere, fiduziarentzat oso kaltegarria suertatu zen arauketa hori, karga handia zekarrelako jaraunsleentzat. Gainera, ez zen erraz ulertzekoa itzulketa eskubidearen eza, izan ere, zerga horrek ondare

[240] Ezin da bidezkotu Bizkaiko komisarioaren eta Aragoiko fidaziaren artean dagoen ezberdintasuna, legegile fiskalak eskauntako konponbideak aintzat hartuz gero. SOLCHAGA LOITEGUI, J., *loc. cit.*

eskualdaketak kargatu nahi zituen, eta kasu horietan ez zen eskualdaketarik izan[241] Labur zurrean, Herri Ogasunaren eskubideak bermatzeko konponbidea xedatu zen, baina fiduziaren izaera juridikoarekin bat ez zetorren konponbidea ere[242]

Aragoiko oinordetza fiduziaren egungo arauketari dagokionez, Araudiaren 54 8 artikulua xehetasunez aztertuz gero, kritikarik gogorrenak ere egin beharko litzaizkioke Lehendabizi, eta aurreko legerian gertatu bezala, manu horren iritziz fiduziarioa beti izan behar da alarguna, baina hori ez da beti nahitaez gertatu behar Areago oraindik ere manuaren esanetan «bizirik dirauen ezkontidearen pentzutan luzatu beharreko likidazioaz» ari da, «gainerako ondasuntzaren gainean» egin beharreko likidazioa aurrekoaren kontrakoa bailitzan, beste hitzez esateko, manuak uste du alargunak, fiduziarioa izateaz gain, jaraunspen osoaren gaineko gozamena ere duela, nahiz eta sarri-askotan hori ez da derrigorrean gertatu behar

Hurrenik, arauaren aginduz, «gainerako ondasuntzaren» gainean behin-behineko likidazioa egin behar da «jaraunsle guztien pentzutan horretarako oinarria izango litzateke jaraunspeneko masa jaraunsle guztien artean hainbanatzearen emaitza» Manuak azaltzen duen arazo tekniko-juridikorik handien eta larriena da jaraunsleei buruz egiten duen aipamena[243] Izan ere, fiduziaren bidez gauzatu beharreko jaraunspenetan ez dago benetako jaraunslerik, fiduzia egikaritu arte, oso-osorik ala zati batean[244]

---

[241] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGÓN, *op. cit.*, 599. or

[242] ZUBIRI DE SALINAS, F., *op. cit.*, 92. or.

[243] Kausatzailearen seme-alaba eta ondorengoek ez dute jaraunsle izaerarik lortzen, organo fiduziarioak horiek hautatzeko aukera dagoelako soilik ZUBIRI DE SALINAS, F., *loc. cit.*

[244] MERINO HERNÁNDEZ, J.L., *op. cit.*, 207 or

Alderantziz, egungo arauketa positibotzat jo daiteke ordaindutako kuotaren itzulketa legegileak ahalbideratzea, noiz-eta oinordetzaren onuraduna ez denak ordaindu izan badu lehenago[245].

Aragoiko autoreek zalantzan jartzen dute Araudiko artikuluaren legezkotasuna ere, legea garatu beharrean, legearen aurka egiten duelako manuak. Araudiaren 54.8 artikuluaren arauketak Legearen oinarrizko bi kontzeptu hausten ditu erabat: fiduziaren kasuan, behin-behineko likidazioa burutzean, ez dago inolako ondare gehikuntzarik[246] kausatzailearen «ustezko jaraunsleen» mesedetan, une horretan ez dutelako ezer ere ez eskuratzen (gerta daiteke bihar-etzi ezer ez eskuratzea ere). Araudiaren manu horrek aginduta, behin-behineko likidazioak luzatu behar dira «jaraunsle guztien pentzutan» eta zergaren izaera subjektiboarekin bat dator, Legearen 1. artikuluak ezarritakoaren ariora. Aldi berean, ordea, karga hori ezartzen zaien subjektuek ez dute ezer eskuratu eta, ondorioz, ez dute euren ondarea jaraunspen bidez gehitu, hortaz, zergarik ordaintzeko betebeharrik ez duen subjektuen gain ezartzen ari da tributua.

Araudiaren manu horrek ere Legearen 3. artikuluaren aurka egiten du, azken horrek honakoa xedatzen baitu «zerga egitatea da jaraunspen, legatu eta beste edozein oinordetza tituluren bidez ondasunak eta eskubideak eskuratzea». Oinordetza tituluren bidezko ondasunen eskuraketarik izan ezean, egikaritu gabeko fiduziaren kasuan gertatu bezala, legearen eta zentzunaren arabera ezin daiteke zerga egitaterik izan.

Araudiak beste lege urrapen bat ere egiten du Legearen 5. artikulua ikusita, artikulu horretan xedatzen denez, «zerga ordaindu behar dute zergadun gisa, pertsona fisikoak

---

[245] ZUBIRI DE SALINAS, F., *loc. cit.*

[246] *Ibidem*

direnean a) *mortis causa* eskuraketei dagokienez, kausadunek» Fiduzia egikaritu bitartean, ordea, ez dago kausadunik[247].

Horiek horrela, ez dirudi Aragoiko fiduziaren eraentza fiskala analogia bidez testamentu botereari aplikatzea konponbiderik egokiena izango litzatekeenik, ikusi dugunez, eraentza fiskal horrek ez du aintzat hartzen fiduziaren izaera juridikoa eta, ondorioz, ezingo luke boterearena ere errespetatu Hori dela-eta, zergaren arautegian bilatu beharko litzateke, testamentu boterearentzako eraentza fiskal egokia, bilaketa horretan, zalantzarik gabe, Bizkaiko indarreko erregela fiskalaren arauketara hurbildu beharko litzateke Aragoiko doktrinaren autoreek beharrizan berbera nabaritu dute eta ondorio batzuetara heldu dira, testamentu boterearen kasuan aplikatzeko modukoak, gainera

Esangura horretan, fiduzia egikaritu bitartean, ez litzateke ustezko onuradunen pentzutan likidaziorik burutu behar, likidazioak behin-behinekoak izanda ere[248] Horrek badu bere azalpena fiduziarioak bere ahalmenak egikaritu ezean, jaraunsle onuradunek ez dute inolako ondare gehikuntzarik jasoko (Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 1 artikulua), ez eta inolako ondasunik eskuratuko ere (Lege bereko 3 1 artikulua) Alderantziz, ustezko jaraunsleek igurikimena bakarrik eskuratzen dute, kausatzailearen jaraunspeneko ondasuntza osoa ala horren zatiren bat jasotzeko igurikimena, alegia, igurikimena, gainera, desager daiteke, fiduziarioak ez badio ustezko jaraunsleari ondasunik eratxikitzen[249] Ez da zentzuzkoa behin-behineko likidazioa eskatzerik, kasu horretan eskuraketaren eragingarritasuna mugatu edo eteten delako, areago oraindik, kasu horretan eskuratzeko eskubidea bera dago baldintza etengarriaren menpean Beste

[247] MUÑOZ HERNÁNDEZ, J L , *op cit* , 209-210 or

[248] ORIA ALMUDI, J., *op cit* , 79 or

[249] ORIA ALMUDI, J., *op cit*., 80 or.

hitzez esateko, oinordetza tituluaren existentzia eta izaera (jaraunspena, legatua...) baldintzapean dira, fiduziarioak bere ahalmenak egikaritu artean. Horren ondorioz, eskuraketa irmoaren eragingarritasuna baldintza etengarriaren menpe denean, ulertzen da eskuraketa gauzatzen dela baldintza betetzen den egunean; arrazoi gogorragoak daude irizpide bera aplikatzeko, baldintza etengarriaren menpe eskuraketaren eragingarritasuna egon beharrean, eskuraketa titulua bera dagoenean, hots, eskuraketa bera baldintzapean denean[250].

Indarreko Araudian bertan aurki daitezke irizpide nahikoak likidazio fiskal zuzenago eta egokiagoa burutzeko, oinordetza fiduziaren kasuan. Horien artean, 8. artikulua nabarmendu behar da, horren arabera,

> *Lurralde erkideko 1991ko Araudiaren 8. artikulua*
> «Zergari lotu eta ondare gehikuntzaren sorburu den egintza edo kontratua baldintza bat betetzearen menpe dagoenean, haren kalifikazioa legeria zibilaren agindueu arabera egingo da. Baldintza etengarriztat kalifikatuz gero, baldintza hori bete arte ez da zergarik likidatuko»

Manu horretan oinarritu beharko litzateke Espainiako antolamendu zibil ezberdinetan dauden «oinordetzaren eskuordetza» modalitate ezberdinen eraentza fiskal oro. Fiduzia (edo antzeko erakundea) dagoenean, berori egikaritu bitartean, ondasunen *mortis causa* eskualdaketa baldintzapeko egoeran da, egoera hori ez da bereizten baldintza etengarripeko oinordetza eskualdaketetatik. Ondore horietarako, fiduzia bera da baldintza bat, ondasunen egiazko eskualdaketa oztopatu edo mugatzen duen baldintza, alegia. Horiek horrela, fiduziaren bidez gauzatu beharreko edozein jaraunspenen kasuan, erregioaren Tributu Administrazioak indarreko Araudiaren 8. artikulua aplikatu beharko luke; ondorioz, likidazio fiskalaren etetea Administrazioaren arioz zehaztu beharko litzateke, baldintza bete arte, hots, fiduzia egikaritu arte[251].

---

[250] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 599-600. or.

[251] MERINO HERNANDEZ, J.L., *op. cit.*, 212-213. or.

Aragoiko fiduziari konponbide hori aplikatzeko, alabaina, gaindiezineko oztopoari aurre egin behar zaio: badago fiduzia berariaz arautzen duen manu berezi bat, Araudiaren 54 8 artikulua, hain zuzen. Testamentu botereari dagokionez, ez dago horrelako oztoporik, boterearen aipamen oro desagertu delako lurralde erkideko arautegitik, 1991. urteaz geroztik. Hortaz, ene aburuz, legegileak kontrakoa berariaz xedatu ezean, konponbide fiskalik egokiena izango litzateke 1991ko Araudiaren 8 artikulua aplikatzea, modu horretara, zergaren likidazioa geroratu beharko litzateke testamentu boterea egikaritu arte Testamenu boterea egikaritu bitartean, jaraunspenaren gainean era daitekeen gozamen eskubideari dagokionez, Araudiaren 51 7 artikulua aplikatu beharko litzateke nire ustez, artikulu horrek gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsigarriaren menpe eratutako gozamenak arautzen ditu Erregela horien ariora, oinordetza irekitzean behin-behineko likidazioa egin behar da biziarteko gozamena bailitzan, behin baldintza bete eta gero (boterea egikaritzeagatik edo azkentzeagatik), behin-behinekoa zuzendu eta behin betiko likidazioa burutu beharko litzateke, aldi baterako gozamenarentzat ezarritako erregelen arabera

7.3.2.4. Gainerako lurraldeak

Gipuzkoako zein Nafarroako arautegiek[252] ez dute erregela fiskal berezirik testamentu boterearentzat Nolanahi den ere, arautegi biek xedatu dituzte lurralde erkideko arautegiak ezarritako erregelen antzekoak, baldintzei begira (Estatuko

[252] Salbuespen gisa, zergaren Nafarroako Araudiaren 63. artikulua aipa daiteke Jaraunsleetariko bat hilez gero, eta jaraunspena ez badu onartu testamentu boterea egikaritu gabe egon delako, ez dago gehiagotzeko eskubiderik, titulartasunak zehaztu barik daudelako

Araudiaren 8. artikulua) eta gozamendunaren bizitzaz besteko baldintzapean diren gozamenei begira (Estatuko Araudiaren 51.7. artikulua). Hortaz, nire ustez aurreko puntuan proposaturiko konponbidea aplikatzeko modukoa da ere lurralde horietan, lurralde erkidean bezala ez dagoelako arauketa berezirik.

7.3.3. Testamentu boterearen eraentza juridikoa

Lehengo ataletan jorratu izan ditugu egungo arautegiaren aurrekariak. Hasiera batean, legegile fiskalak (bizkaitarrak, alegia) testamentu boterearentzako arau fiskala xedatu zuen, arau hori haren izaerara egokitu nahi zuela, hurrenez, legegile fiskalak (lurralde erkidekoak, oraingoan) kontrako muturrera jo zuen, Tributu administrazioaren zergabilketa interesak nagusitu baitziren foru erakunde zibilaren kaltetan. Azkenik, testamentu boterearen arauketak egun duen egoera azaletik aztertu zen. Labur bilduz, hiru egoera guztiz ezberdinak ditugu gaur egun: alde batetik, arauketa eza (lurralde erkidea), beste alde batetik, arau fiskala egokitu da erakunde juridiko zibilera (Bizkaia); hirugarrenik, arau fiskal zaharkituei eusten zaie, azken urteotan errealitatea aldatu izan ez balitz bezala (Araba). Ibilbide historiko horrek balio digu indarreko arauak artez interpretatzeko, bai eta lege hutsuneak konpontzeko ere, eraentza juridiko osagabea nahitaez izan beharreko hutsuneak, hain zuzen.

Helburu horrekin, atal honetan aztertu behar dira indarreko arau zehatzak zein diren, testamentu boterearen eraentza juridikoa osatzen dutelako. Zalantzarik gabe, arau horiek gehienak Bizkaiko legeriari dagozkio, lurralde hori baita alor honetan arauketarik zabalena duena, ezin dira ahaztu, ordea, Arabako legeriak ezarritako erregelak, oso zaharkituak izan arren.

Hala ere, eraentza juridikoaren azterketa ez litzateke osoa izango oraindik Testamentu boterearen arauketak lege hutsune sakonak erakusten ditu, arauketa askieza delako, hots, bilakatu eta garatu behar delako. Beste hitzetan esateko, *puzzlea* osatu ahal izateko, piezak falta dira eta atal honetan horiek bilatu behar dira, gainerako piezekin bat etortzeko eta *puzzlea* osatzeko Ulerbidez, indarreko arauketak ez du aurreikusten komisarioak egintza batzuen bidez testamentu boterea egikari ahal izatea, ezpada erakundea arautzean ematen du komisarioak egintza bakar batean baino ezin izango lukeela boterea egikaritu Arauketa osagabea behartzen nau *de lege ferenda* konponbideak luzatzera, horrek dakarren arriskuarekin

7.3.3.1. Sukjetu pasibo erantzuleak

Bizkaiko arautegiak bakarrik jaso du manu hau, hots, gainerako legeriek ez dute horrelakorik arautzen

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 8.3 artikulua*
> «Testamentu botere edo *alkar poderoso*aren bidez gauzatu beharreko jaraunspenetan, komisarioa erantzule solidarioa izango da, boterea oso-osorik egikaritu bitartean edo horren azkentze kariak gertatu artean»

Manuak kritika borobila jaso beharko luke, komisarioa delako zergan araututako erantzule solidario bakarra Tributuen Lege Orokorrarentzat solidaritatea arau orokorra bada ere, oinordetzen gaineko zergarentzat, ordea, solidaritatea salbuespen arraroa da[253] CALVO ORTEGAren[254] hitzak erabilita, erantzukizun solidarioa aldatu beharko

[253] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed Siete, Valentzia, 1988, 132 or

[254] CALVO ORTEGA, R., *op. cit.*, 344 or

litzateke erantzukizun subsidiarioaren truk; aldaketa egokia izango litzateke, solidaritate pasiboaren ondorioak zailtasun handiko egoerak ekar ditzakeelako funtzionarioarentzat eta zerga salbuespenaren antzeko egoerak zergadunarentzat.

Ezin dut ulertu zergatik komisarioaren egoerak zergaren gaineko erantzuleenak baino okerragoa izan behar duen. Testamentu boterearen abantailetariko bat da oinordekoa izendatzean kausatzaileak presaka jardutea saihesten dela, ustezko jaraunsleek familiako ondarea iraunarazteko gaitasunik oraindik erakutsi ez dutenean Hariari segiz, testamentu boterea ahalbideratzen du hautaketa hori orekatua izatea, denboran zehar luzatzen delako komisarioaren bitartez. Kasurik gehienetan, komisarioak kausatzailearen oinordekoak izendatzen dituenerako horiek adin nagusikoak izango dira eta, ondorioz, euren egintzen gainean erantzukizun osoa izango dute

Horiek horrela, zergatik izan behar du erantzukizun solidarioa komisarioak, Bizkaiko legegilearentzat? Niri, behintzat, erantzun bakarra datorkit burura: lehengo arauketaren pisu astuna Ene aburuz, testamentu boterearen bilakaera historikoak ekarritako hondarra da, aurreko legerian komisarioa likidatzen zen hildakoak utzitako ondasunen jaraunsle bailitzan, boterea egikaritu bitartean. Bizkaiko indarreko arautegiak, artez, komisarioa gozamendun gisa likidatzen du (gozamendun izaera duenean, jakina), baina komisarioaren lehengo ikusmoldeak oraindik eragin handia du eta horregatik kalifikatu da erantzule solidariotzat Halan da guztiz ere, gaur egun arauketa horrek ez du zentzunik nire ustez, batik bat, arauaren gainerako manuekin alderatuz gero, hau da, indarreko eraentza juridikoaren izpirituarekin ez dator bat Arrazoi horiek arauaren aldaketa eskatzera behartzen naute, modu horretara,

komisarioa Administrazioaren irizpidez erantzulea izan behar bada, erantzule subsidiario izan beharko litzateke, gehien jota

Gainerako arautegi fiskalei dagokienez, ez dago antzeko manurik, horretara, arau fiskalaren isiltasunaren aurrean, jaraunslearen komisarioa ezin da erantzule solidariotzat hartu Edozein modutan ere, Arabako arautegia Bizkaikoa baino zorrotzagoa da, berarentzat komisarioa delako hildakoak utzitako ondasunen jaraunsle eta kontzeptu horregatik likidatzen du ere, testamentu boterea egikaritu bitartean Arabako manuaren aurrekari historikoak aztertzean nabarmen utzi genuenez, arau fiskal horrek ezin die kritikei aurre egin: Zuzenbide zibilaren ikuspegitik, komisarioa ez da kausatzailearen jaraunslea, ezpada hildakoaren borondatea ordezkatzen du, jaraunsleak izendatzean edota hildakoak utzitako ondasuntza banatzean Arabako manuak, bada, testamentu boterearen izaera juridikotik aldentzen da argi eta garbi; hori dela-eta, manua lehenbailehen aldatu beharko litzateke

7.3.3.2. Sortzapena eta preskripzioa

Berriro ere, Bizkaiko arauak bakarrik aipatzen du testamentu boterea, mugapenen bat delako, eta gainerako baldintzapeko eskuraketen multzora biltzen ditu

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 23. artikulua*
>
> «1. Heriotzaren eta bizitza aseguruen ziozko eskuraketetan, kausatzailea edo aseguratua hiltzen den egunean edota, Kode zibilaren 196. artikuluaren arabera, ausentearen heriotza adierazpena irmoa bihurtzen denean sortuko da zerga.
>
> 2. Dohain bidez eta *inter vivos* egindako eskualdaketetan, kontratua burutu edo gauzatzen den egunean sortuko da zerga
>
> 3. Baldintza, epemuga, fideikomiso, *alkar poderoso* edo testamentu boterea edo beste edozein mugapena dagoelako, ondasunen eskuraketa

ororen eragingarritasuna etenda badago, mugapen horiek desagertu diren egunean burutu direla ulertuko da beti».

Gainerako legeria fiskaletan sortzapena arautzean ez da aipatzen testamentu boterea, horretarako onetsitako artikuluan; ostera, artikulua izan ohi da Bizkaikoaren parekoa

Tributuaren sortzapena definitzeko, esan daiteke sortzapena une bat dela, une horretan lege fiskalaren aginduz tributuaren zerga egitatea gauzatu dela ulertzen da, eta, ondorioz, tributu betebeharra sortu dela[255]. Beste hitzez esateko, sortzapena da zerga egitatea gauzatu den unea, legegilearen ustetan[256]. Sortzapenak tributu betebeharraren sorrera dakar, hots, zerga ordaintzeko betebeharra; eginkizun horrez gain, sortzapenak erreferentzi gunea da ere denborari begira, aplikatzeko moduko legea zehazteko eta ziurtasun juridikoaren mesedetan beste zereginetarako[257]. Sortzapena gertatu baino lehen, ez dago betebehar izaerako loturarik, ez eta hartzekodun zein zordun moduko egoera juridiko subjektiborik ere, eta zorra ez da existitzen. Labur bilduz, sortzapena da zerga egitatearen osagaietariko bat, aldi berean, zerga egitatearen amaiera zehatz-mehatz adierazten du[258].

---

[255] ALONSO GONZALEZ, L.M., *Devengo del tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, Madril, 1997, 443. or.; PIÑA GARRIDO, M.D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madril, 1997, 43. or.

[256] Sortzapena ez dator beti eta kasu guztietan bat zerga egitatearen osagai materialaren burutzearekin. Areago oraindik, zenbait kasutan sortzapena zerga egitatetik aldentzen da, horren osagai materialari begira zerga egitateen lege definizioak aintzat hartuta. Ulerbidez, Fabrikazioaren gaineko Zerga Berezien kasuan, errealitatean alde bat dago zerga egitatearen burutzearen (zergapeko ekoizkinen fabrikazioa) eta lege bidez sortzapena gertatzen den unearen artean (fabrikatutako ekoizkina fabrikatik irtetzean); edozein modutan ere, alde hori ezin daiteke igarri arlo juridikoan. ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 443–444. or.; PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 281. or.

[257] Sortzapena gertatzen den unea doitasunez zehaztu behar da, tributu betebeharrari buruzko hainbat autu konpondu ahal izateko. Horien artean honakoak nabarmen daitezke: aplikatzeko moduko legea zehaztea, zerga ohiarriaren osagaiak baloratzeko unea zedarritzea, subjektu pasiboen jarduteko gaitasuna eta horien egoitza fiskala zehaztea, aplikatzeko moduko zehapenak argitzea eta preskripzio epeak zenbatzen hasteko unea ezartzea. PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 28. or.

[258] Zerga egitatearen hurrenkera kronologikoari begiratuz gero, sortzapena horren amaiera izango litzateke, horren azken urratsa; izan ere, sortzapenak zerga egitatea osatzen duten elementu guztien bilketa adierazten baitu eta, modu horretara, zerga egitatea amaitutzat har daiteke. ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 445. or.

Bestalde, sortutako tributuaren likidazioak ez du ondorio eratzailerik tributu betebeharrari begira; alderantziz, eragiketa hori lotuago dago betebeharraren amaiera eta azkentzearekin, betebeharraren sorrerarekin baino[259], batik bat, ordutik aurrera tributua eskatzeko modukoa izango dela aintzat hartuz gero[260] Tributu zorra autolikidazio prozeduraren bidez ordaintzen denean, horretarako ezarritako epea bukatzean eskatzeko modukoa da zuzen-zuzenean; kasu horietan eskakortasuna legearen aginduz gertatzen baita, hots, berariazko agindeirik gabe[261] Kontzeptu bi bereizi behar dira, alabaina; tributu betebeharra sortua izateak ez du esan nahi eskatzeko modukoa denik kasu guztietan, hau da, hartzekodunak, Administrazioak alegia, ezin dezakeela betebeharraren betepena berehala eskatu Sarri-askotan, antolamendu juridikoak aldatzen du betebeharraren eskakortasuna geroko une batera

7.3.3.2.1. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, aintzat hartu behar da pertsona bat hiltzen den unean ez duela inork eskuratzen kausatutako jaraunspena.

---

[259] Tributuaren sortzapena zerga ordaintzeko betebeharraren sortarazlea da subjektu pasiboaren ikuspuntutik, baina ez du esan nahi zerga ordaintzeko beharra une horretan zuzenean eragingarria denik, administrazio kudeaketaren geroko egintza den aldetik, likidazioak eragingarritasunez zehazten ditu zortutako zenbatekoa, hori ordaintzeko Administrazioak ezarri dituen epeak eta moduak Likidazioa egiten denetik aurrera, tributu kuotaren sortzapena gertatzen da, eta, subjektu pasiboari eginiko jakinarazpenaren bidez, zenbateko zehatz bat Herri Ogasunari zor diolaren berri emango zaio MATA SIERRA, M.T., «El nacimiento de la obligación tributaria en el momento de la liquidacion análisis y crítica (TS, 3ª, Secc 2ª, sentencia de 5 de julio de 1991)», *REDF*, 79 (1993), 529 or

[260] Sortutako zorraren likidazioak zor hori eskatzeko moduko bihurtzen du, hau da, eskakortasuna likidazio egintzaren ondorio nagusia dela ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 83 or

[261] PEREZ ROYO, F., *op. cit.*, 215. or.

Zuzenbide zibilaren ikuspegitik[262]. Hori dela-eta, zergaren sortzapena azaltzeko arazoak sortzen dira; sortzapena gertatzen baita zerga egitatea gauzatu aurretik, esangura hertsian ulertuta behintzat. Zalantzarik gabe, erantzuna abiatu behar da *mortis causa* eskuratze prozesua osatzen duten fase ezberdinen azterketatik; prozesu hori zati daiteke kontzeptuen aldetik baina eguneroko aribidean nahastu ohi dira fase guztiak:

a) Oinordetzaren irekiera. Kausatzailea hiltzen den unean nahitaez eta beti gertatu behar den fasea da. Fase horretan, pertsonari egozten zitzaizkion harreman juridikoen batuketa jaraunspen bihurtu da, eskualdatzeko modukoak badira.

b) Bokazioa Horren bidez, kausatzailea hiltzean jaraunsle izan litezkeen pertsona guztiei deia egiten zaie, dei hori kausatzailearen borondatearen bidezkoa zein legearen aginduzkoa izan

c) Delazioa Horren arabera, jaraunsle deituek jaraunspena onartzeko zuzeneko aukera dute Fasea hasten da jaraunspena onartzeko aukera zabaltzen denean eta amaitzen da berori onartzean

d) Eskuraketa. Horrela, kausatzailearen eskualdatzeko moduko titulartasunen multzoaren jaraunsle bihurtzen da eskuratzailea, jaraunspena onartu ostean normalean

Zerga egitatea eta sortzapena arautzen duten manuak irakurtzea nahikoa da bien artean desoreka bat dagoela nabaritzeko, hau da, zerga honen sortzapenaren eta zerga egitatearen artean Modu horretara, zerga egitatearen arabera eskuraketa mota bat bakarrik dago zergapean, sortzapena, aldiz, aurreko une batean kokatzen da, itxuraz

---

[262] PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 82. or.

behintzat, ondore eskuratzailea erabat bazter uzten duela[263]. Sortzapena kausatzailea hiltzean edota kontratua burutzean gertatzen da. Hori da, zalantzarik gabe, Auzitegiek eta Administrazioak ezarritako doktrina orokorra.

Zailtasun hori zergaren ikerlearen hizpide eta kritikaren jopuntua izan da ere[264]. Zergaren sortzapenaren eta zerga egitatea gauzatzearen arteko desoreka gainditzeko, interpretazio ezberdinak erabili izan dira. Autore batzuentzat, lege zibil eta lege fiskalaren arteko dibortzio gertatzen da erabat (bektorialitate printzipioa); beste autore batzuentzat, desorekaren konponbidea zerga egitatearen osagai objektiboan bilatu beharko litzateke (CAZORLA eta MONTEJO).

Tributu legegileak[265] tributu betebeharraren sortzeko unea finkatu du oinordetzaren irekieran[266]. Une hori zentzuzkoa dirudi[267], jaraunspena eskuratzen delako —behin onartu eta gero— kausatzailearen heriotzaren unean egin izan balitz bezala, modu horretara, tributuaren eragingarritasuna behar bezala bermatzeko, tributu betebeharraren sorrera une horretan finkatu beharra zegoen, areago oraindik isilbidezko onarpena

[263] ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 258. or.

[264] Legearen idazketak zentzugabekeria handia dakar. Espainiako sistemari begira. Tributu sortzapena (tributu betebeharraren sorrera) lotuta badago zerga egitatearen gauzatzearekin (ondasunen eskuraketarekin), eginbehar hori sortzeko ez da nahikoa kausatzailea hil izana. Espainian nahitaezkoa delako jaraunsleak jaraunspena onartu beharra eta onarpena burutzeko hogeita hamar urteko epealdia ematen zaiolako. Jaraunspenaren onarpenik ez badago, ez dago eskuraketarik ere; eta zerga egitatea ondasun jakinen eskuraketak zehazten duenez, ezin daiteke sortu zerga ordaintzeko betebeharra, eskualdaketa hori dela-eta. MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Disertaciones hermeneuticas en torno al Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1991), 82–83. or.

[265] Doktrinako autore gehienen ustez, arau fiskalak sistema germanikoa bereganatu du, eskuraketaren unea zehazteko. MARTIN MORENO, J.L., *op. cit.*, 89. or.; GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *op. cit.*, 93. or.; MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 29. or.; VELASCO ALONSO, A., *op. cit.*, 150. or.; BAS RIVAS, F., *op. cit.*, 873. or.

[266] Zergaren 1881eko Araudiaren 47. artikuluak (1881eko abenduaren 31ko Errege Dekretua) ezartzen zuenez, jaraunspen edo legatu bidezko eskuraketaren gaineko zerga eskatzeko modukoa da, kausatzailea hil denetik.

[267] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 1.174. or.

arautzen duen sistema zibilaren kasuan[268] (Espainiako kasuan, alegia) Tributu teknikaren arrazoiak zein iruzur fiskalaren aurkako burrukak sorturiko zioak albo batera utzita ere, oinordetzaren egiturak berak ere antzeko konponbidea eskatzen du[269]. Lehendabizi, arauzko administrazioa ezarri ez bada jaraunspenaren gainean, Kode zibilaren 999. artikuluak jaraunspeneko ondasunak administratu eta artatzeko ahalmen batzuk eratxiki dizkio deituari. Bigarrenik, lege testu bereko 440 artikuluak edukitza zibil-zibila aldarrikatzen du, jaraunslearen mesedetan eta jaraunspenaren ondasun guztien gainean

Labur bilduz, tributuaren sortzapena oinordetzaren irekierarekin batera gertatzen da eta eskatzeko modukoa da delazioa benetakoa denetik Ikusmolde horretatik begiratuta, jaraunspenaren onarpenak eginkizun negatibo hutsa bete dezake, jaraunspena zapuzteko eskubideari uko egiten zaiolako onarpenaren bidez; kontrara, zapuzketak[270] eginkizun positiboa dauka, ordura arte tributuaren egitatezko kasutzat erabili izan dena ezabatzeko balio duelako

Bigarren iritziaren ariora, Tributu zuzenbideak ezin du kontrolatu edo ezin da gelditu tributu betebeharraren betepena noiz gertatu zain, borondatez zein borondatez aurka izan betepena[271] Ondorioz, bektorialitate fiskalaren printzipioa erabiltzen da[272]

---

[268] Tributuen Zuzendaritza Nagusiak 1994ko apirilaren 8an emaniko Erantzunaren ariora, jaraunsleek Oinordetzen gaineko Zerga ordaindu izanak isilbidez jaraunspena onartu dutela dakar DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *op. cit.*, 31 or

[269] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *loc. cit.*

[270] Zapuzketaren arauketa ez dator bat autoreak adieraziitako tributuaren sortzapen eta eskakortasunaren ulerkera horrekin SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 1 179 or

[271] Ogasuna ezin daiteke jaraunspenaren onarpenaren zain egon jaraunspenezko eskualdaketa bat likidatzeko, osterantzean jaraunsleak nahi duenean likidatu beharko litzateke eskualdaketa hori BAS RIVAS, F., *op. cit.*, 874 or., GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *loc. cit.*

[272] BAS RIVAS, F., *op. cit.*, 873 or., CAZORLA PRIETO, L.M.-MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 219. or

ez da Kode zibilaren eskualdaketaren kontzeptua aldatzen, baina eskualdaketa gertatu behar delako presuntzioa ezartzen da, jaraunspenei dagokienez onarpenaren bidez eta dohaintzei dagokienez *traditio*a betetzearen bitartez. Horren erakusgarri izango litzateke, presuntzio hori ezerezean geratzen denean baldintza etengarriaren eraginez, mugapen hori desagertzen den egunean ulertzen baita eskuraketa gauzatu dela[273].

Hirugarrenik, zergaren Legearen 3. artikulua beste modu batean interpretatzen da. Manua azaletik irakurriz gero, pentsa daiteke hurrengoa dela zerga egitatearen osagai objektiboa: jaraunsleak, legatu-hartzaileak, dohaintza-hartzaileak edota bizitza aseguruaren onuradunak ondasun zein eskubideak eskuratzea. Arrazoinamendu hori onartzearen ondorioz, zergaren sortzapena bakarrik gerta daiteke eskuraketa hori gauzatzen denean, eta ez lehenago. Hortaz, eskuraketa gauzatu ezean, hots, zerga egitatea gauzatu ezean, ezin daiteke sortu tributu betebeharra. Hariari segiz, zentzugabea izango litzateke Legearen xedapena, kausatzailea hiltzen den egunean edota dohaintza burutzen denean gertatuko delako zergaren sortzapena. Eskuraketa gertatu ez bada, nola likidatu daiteke zerga[274]?

Galderaren erantzuna bilatu beharko genuke zerga egitatearen osagai objektiboan. Osagai objektiboa ez da jaraunsleak, legatu-hartzaileak, dohaintza-hartzaileak edota bizitza aseguruaren onuradunak burututiko eskuraketa, ezpada eskuraketa hori gerta dadineko eskubidearen sorrera, jaraunspenari egindako deia, dohaintzaren burutzea dohaintza-hartzailearen onarpena beharrezkoa ez dela[275]. Legearen hitzez-hitzezkotasunak, alabaina, badu azalpenik. Legeak zerga egitatea deskribatzean, horren

---

[273] CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 320. or.

[274] CAZORLA PRIETO, L.M.-MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 218. or.

[275] CAZORLA PRIETO, L.M.-MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 219. or.; PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 84. or.

ondoriorik nabariena aipatu du: dohain bidezko eskualdaketaren objektu diren ondasun eta eskubideen eskuraketa.

SOLCHAGA LOITEGUIK[276] iruzkin batzuk egiten dizkio iritzi horri, zergaren sortzapena geroratuz, oinordetzaren irekieratik horren delaziora. Izan ere, Zuzenbidearen aldetik, negozioaren ondorio eskualdatzaileak gerta daitezkeen unetik aurrera eska daiteke zerga; hori dela-eta, zerga aurretiaz eskatzeko modukoa da, eskualdaketaren ondorioak noiz gertatzen diren alderatuta Are zehatzago oraindik, Oinordetzen gaineko Zergaren kasuan, printzipio orokor gisa, une hori koka daiteke delazioa eragingarria den unean, hain zuzen, jaraunspena onartzeko aukera zehatza ematen zaionean deituari

Egia esateko, ez da apartekoa edo oso arraroa legegilearen jokabide hori Beste batzuetan ere, zergaren sortzapena lotu du zerga egitatearen ezaugarri batekin bakarrik, eta ez zerga egitatearen osagai objektiboa osorik gauzatzearekin Ildo horretatik, gogora ekar daitezke Zerga Berezietan ere sortzapenaren eta zerga egitatearen artean gertatzen den desoreka, itxuraz behintzat Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, Legeak eskualdatze prozesuari hasiera-hasieratik begiratzen omen dio, hots, kausatzailea hil den unetik, prozesu osoa amaitu arte; une horretan hildakoak utzitako ondasuntza osatzen duten eskubide eta ondasunak erabat eskuratzen direlako, *mortis causa* eskualdaketei begira Legegileak, alabaina, sortzapenaren bidez lehenengo unea baino ez du aipatzen elipsi bat eginez eta zerga egitatea bereizteko ezaugarri gisa bigarren unea erabiltzen du[277]

---

[276] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, I 176 or

[277] ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 260 or

Horiek horrela, legegile fiskalaren jokabidea azal dezakeen azken arrazoia edozein dela, karga ezartzeko bide horrek Administrazioaren hartzekodun egoera indartzen du erabat, zalantzarik gabe[278].

Manuaren idazketa deitoratzen duten kritikak izan dira ere, arrazoi sakonetan oinarrituta, gainera. Esate baterako, MENENDEZ HERNANDEZek[279] artez nabarmentzen duenez, tributu honetan, beste edozein tribututan gertatu bezala, sortzapenaren unea bat etorri beharko litzateke zerga egitatea osorik gauzatzen den unearekin. Hariari segiz, oinordetzen gaineko zergaren kasuan, oinarrizko une hori gertatzen da kargatutako ondasunaren benetako eskualdaketa gauzatzen den unean, hain zuzen. Zergaren Legearen 3. artikuluko idazketak xedatzen duenez, ondasuna eskuratua izan behar da, tributu zorra sortu dela ulertu ahal izateko; ondasun zein eskubideen eskuraketa gertatu ezean, ez dago zerga egitaterik, ez dago tributu betebeharraren sorrerarik eta, horren ondorioz, zergaren sortzapena ezin da gertatu[280]. Legearen 3 eta 24 artikuluen arteko desoreka erabatekoa da, legegileak badaki, jakin ere, zergaren sortzapena oraindik ez dela gertatu (jaraunspeneko eskuraketa gertatu ez delako), baina zerga eskatzen du aurretiaz[281].

Aurreko lerroaldearen esanekin bat nator guztiz. Ene aburuz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, sortzapenaren eta zerga egitatearen arteko desorekak azalpen bakarra dauka. Sortzapena da une bat, legearen aginduz zerga

---

[278] ALONSO GONZALEZ, L. M., *op. cit.*, 262 or.

[279] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Siete, Valentzia, 1988, 281 or.

[280] CAMIÑO ANIDO, M. A., *op. cit.*, 316 or.

[281] MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Disertaciones hermenéuticas en torno al Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1991), 83 or.

egitatea gauzatu dela ulertzen den unea; hortaz, arau fiskalaren borondatea izango litzateke horren azalpena, tributuaren errealitatetik aldentzeko.

Legearen 24.1. artikuluak itxuratu bezala, sortzapena bidezkotu nahiko lukeen beste edozein jarrerak ez dauka oinarririk defendatzeko, ez tributu teknikaren arrazoiak ezta dohain bidezko eskuraketa eskatzeko eskubidearen sorreran oinarrituta ere. Hala ere, arauaren borondatea bada indarreko idazketa azaltzeko arrazoi bakarra, arazoak sortzen dira lerrun bereko beste manu batzuekin.

Hariari segiz, 24. artikulua eta 1 artikulua edo 3. artikulua lerrun berekoak dira guztiak. Lehenengoak tributu betebeharraren sorrera kausatzailea hil den egunean zehazten du; azken biek xedatzen dutenez, alabaina, zergak kargatzen ditu pertsona fisikoek lorturiko dohain bidezko ondare gehikuntzak eta zerga egitatea izango litzateke ondasunak zein eskubideak eskuratzea. Ildoari jarraituz, zerga egitatea oso-osorik gauzatu aurretik zergaren sortzapena gertatuko balitz (hau da, betebehar izaerako loturarik edota hartzekodun eta zordun egoera juridiko subjektiboak sortu aurretik), ondorio deitoragarriak ekarriko lituzke. Alde batetik, doktrinak modu baketsuan onarturiko tributu sortzapenaren kontzeptu bera berriro definitu beharko litzateke, beste hitzez esateko, sortzapenaren kontzeptu berria sortu beharko litzateke, zerga egitatea gauzatzearekin inolako zerikusirik gabea, eta kontzeptu hori bakar-bakarrik bidezkotu zitekeen tributu legearen idazketan bertan. Beste alde batetik, ezin dira ahaztu zerga egitatearen eta ekonomi ahalbide printzipioaren arteko harremanak, tesiaren hirugarren kapituluan argi nabaritu zenez. Legearen 24.1 artikuluaren idazketaren ariora, subjektua kargatzen du une horretan inolako ekonomi ahalbidea agertu ez badu ere, zerga egitatea gauzatu ez duelako eta zerga egitateak barneratzen dituelako ekonomi ahalbidearen osagaiak. Kausatzailea hiltzen den unean, ustezko jaraunsleek ez dute oraindik ezer eskuratu.

Autore batzuen ustetan ikusi dugunez, zerga egitatearen osagai objektiboa ez da ondasunen eskuraketa bera, ezpada eskuraketa hori gerta dadineko eskubidearen sorrera[282]. Autore horiek une hori kausatzailearen heriotzarekin parekatzen dute Nolanahi den ere, une hori ez da gertatuko deituak jaraunspena onartzeko aukera zehatza duen arte, i.e., delazioa egin arte[283]. Interpretazio hori, ordea, askieza da, beharbada deituak ez duelako inoiz jaraunspena onartuko eta, horren ondorioz, ez du inoiz zerga egitatea gauzatuko.

Bestalde, adierazi izan da oinordetzak aldarrikatzen duela eskuratutako ondasunen edukitza zibil-zibila jaraunslearen onuretan eta onarpenaren ondorioak kausatzailea hil zen unera atzera ekartzen direla[284]. Baiezpen horiei, alabaina, iruzkin batzuk egin behar zaizkie. Lehendabizi, edukitza *zibil-zibila*ren adierazmoldeak berak erakusten du edukitza hori ez datorrela errealitatearekin bat; Espainiako zuzenbidean edukitza egitatezko egoera bezala itxuratzen da eta lege fikzioak bakarrik alda dezake ikusmolde hori (Kode zibilaren 440. artikulua[285]). Bigarrenik, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ez da aldizkako zerga, ezpada instantekoa, leku egokian azaldu nuenez, hortaz, epealdi batean ondasun batzuek titulartasun juridikorik gabe irauten badute ere (hots, kausatzailearen heriotzatik jaraunsleak jaraunspenaren onarpena egin arte dirauen

---

[282] CAZORLA PRIETO, L.M.–MONTEJO VELILLA, S., *loc. cit.*

[283] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *loc. cit.*

[284] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 1.174. or.

[285] Kode zibilaren esparruan eta egun indarrik ez duen 49/1981 Legeari dagokionez (Euskal foru zuzenbide zibilarekin pareka ezin daitekeen kasuan), oinordekoaren izendapena ezkontide-komisarioari eratxiki dakioke. Kasu horretan, Kode zibilaren 440. artikulua aplikatu beharko litzateke; horren ondorioz, modu horretara izendatu den jaraunsleak edukitza zibil-zibila izango luke, jabe soila gisa ustiapenaren titularra hil zenetik, izan ere, Legeak izendapenaren ondorioak atzeneraginez ekartzen ditu heriotzaren unera. Izendapenaren ondoren, izendatua ustiapenaren edukitzailea izango litzateke, jabari osoaren gainean. CALVO MEDIDE, A., *La posesión en el Derecho hereditario*, Trivium, Madril, 1991, 146. or.

epealdian), ez du inolako garrantzirik zerga horren ondoreetarako (ez, ordea, errentak edota ondare titulartasunak kargatzen dituzten aldizkako zergen kasuan). Garrantzizkoena da ondasunen eskuraketa benetan noiz gertatu den zehaztea eta une horretan duten balioaren arabera zergapetu beharko lirateke. Beste hitzez esateko, eskuraketa beti izango da zergapean, kausatzailearen heriotzatik ondorengo hilabetean gertatu zein handik bi urtera gertatu. Izan daitekeen iruzur fiskala berdin gertatuko da une batean zein bestean. Iruzurra saihestu daiteke jaraunspenaren ondasunen inbentarioa eta jaraunsle izan daitezkeen pertsonen zerrenda aurkezteko betebeharra ezarriz, kausatzailea hil ondoren; alde horretatik, ez da beharrezkoa unean bertan zergaren likidazioa egitea, hori gauzatuko baita jaraunspena onartzen den unean.

7.3.3.2.2. Sortzapena eta testamentu boterea

Arestiko hausnarketak balioko dizkigute tributu sortzapenaren eraentza fiskala modu egokian bideratzeko, testamentu botereari begira.

Testamentu boterearen bidez antolatutako oinordetzaren kasuan, ez dago jaraunspenerako delaziorik, ezta, halaber, ondasunak eskuratzeko eskubiderik ere, komisarioak bere ahalmenak egikaritzean jaraunslea zein jaraunsleak izendatzen dituen arte, edota ondasunak banan-banan esleitzen dituen arte. Horren guztiaren ondorioz, testamentu boterea egikaritu bitartean, ez dago oinordetza banaketarik, ez da jaraunslerik, ez da ondasunik eskualdatzen ere. Oinordetzari begira, kausatzailearen jaraunspeneko prozesua geldiarazten da, oinordetzarako delazio eteten da aldi berean;

horiek horrela, arlo fiskalean ere antzeko geldiarazpen edo etetea gertatu beharko litzateke[286].

Ildo horretatik begiratuta, 24.1. artikulura bildutako arauketa zurrun eta biribila bakarrik aplika daiteke bizirik dirauen ezkontideak gauzaturiko eskuraketei begira (hots, gozamenari begira, halakorik bada). Beste hitzez esateko, komisarioak ordezten duen borondatea adierazi bitartean jaraunsleak izendatzeko, jaraunsleek ez dute oinordetzen gaineko zergarik ordaintzeko betebeharrik[287]; horren ondorioz, komisarioak jaraunslea izendatu edota jaraunspeneko ondasuntza banatzen duen egunean bertan zergaren sortzapena gertatuko da, kausatzaileen jaraunsleei begira[288]. Hori izan beharko litzateke, behintzat, legegilearen zentzuzko jarrera.

Baldintzapeko egintzei dagokienez (baldintza etengarria bada[289]), sortzapena gertatuko da eskuraketa burutzen den egunean bertan, baldintza, epemuga, fideikomisoa, testamentu boterea... betetzen delako. Irtenbide hori bat dator zerga horren zerga egitatearekin, egun araututa den bezala. Horregatik esan daiteke baldintzapeko egintzen sortzapena gertatzen dela baldintza betetzen den unean, une hori baita oinordeko baten aldeko eskuraketa gertatzen den unea[290], hain zuzen. Oinordetzen

---

[286] MERINO HERNÁNDEZ, J.L., *op. cit.*, 210-211. or.

[287] MARTÍN RETORTILLO, C., *loc. cit.*

[288] MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., «Varia semiologia del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, I (1990), 110. or.

[289] Baldintza etengarripeko egintza zehazgabea da: eskubide hori egunen batean sor daiteke ala inoiz ez da sortuko. Horregatik, ezin da zuzenean likidatu; hori eginez gero, baldintza beti bete behar dela aurretiaz ezartzea bezala izango litzateke. Modu horretara, baldintzapeko egintza baldintzagabeko bilmuko litzateke, aldi berean errealitatea ahaztuz eta desitxuratuz, baldintza betetzen ez den kasuetarako. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Siete, Valentzia, 1988, 491. or.

[290] PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 85. or.

gaineko zergaren kasuan, zerga egitatea dohain bidezko eskuraketa gauzatzea da, hortaz, eskuraketa gertatu ezean, tributu betebeharra ezin daiteke sortu[291].

Sortzapenari begira, beraz, argi dago kontratua burutu den eguna ez dela beti garrantzizkoena, osterantzean baldintzapeko egintzei buruzko araua alperrik legoke, izan ere, baldintzapeko egintzak burutzen dira kontratua burutzen denean[292] eta, ondorioz, eskuraketa gauzatu aurretik burutzen dira egintzak, baldintza etengarria betetzean Beste hitzetan esateko, kontratua burutzen da baldintza hizpatzen den unean, eskubidearen eskuraketa, ordea, ez da gauzatuko baldintza bete artean[293] Baldintza izateak eskualdaketaren eragingarritasun geroratzen du *Zuzenbidez*, edo, gauza bera esanik, eskualdaketa ezin daiteke gertatu baldintza bete arte Hori dela-eta, hasieratik titulua baliozkoa bada ere, tituluak eratorritako eskuraketa etenda geratzen da[294] Mugapena (baldintza) desagertzen den egunean eskualdaketa gertatu dela ulertzen da, eta une horretan bertan zerga egitatearen sortzapena ere gertatuko da[295], hots, une horri begiratu behar zaio, zerga oinarria eta karga tasa zehazteko

Manuaren hitzez-hitzezkotasuna gorabehera, kausatzailea hiltzen den unean bertan zergaren sortzapena zuzen-zuzenean gertatzen dela uler daiteke, ulerbidez, une hori baita ezkontide komisarioak jaraunspenaren gaineko gozamen eskubidea eskuratzen duenean Hariari segiz, mugapenen bat den kasuan, hots *alkar poderosoa*, zergaren

---

[291] ORTA ALMEDA, J., *op. cit.*, 78 or

[292] CONDE CONDE, M., *op. cit.*, 263 or

[293] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 283 or

[294] CONDE CONDE, M., *loc. cit.*

[295] CONDE CONDE, M., *op. cit.*, 264 or

likidazioa eteten da baina dagoeneko zergaren sortzapena gertatua da, bai eta harreman juridiko-tributarioak sortu ere, baldintza etengarripean diren arren[296]

Horretara, autore batzuen esanetan, Oinordetzen gaineko Zergaren oinarria ekonomi ahalbidearen gehikuntzan datza, ondare elementuak *mortis causa* eskuratzearen ondorioz. Legeak oinordetzaren eragingarritasun eskualdatzailea bereziki hartzen du aintzakotzat, halakorik jazo ezean, tributuaren sortzapena gertatu izan da, baina sorturiko tributu betebeharra ez da eskatzeko modukoa izango, eskualdaketaren ondorioak gerta daitezkeen artean[297]. Horixe da baldintza etengarripeko deituaren kasua ere, baita ernaldugabeari egindako deiarena eta fideikomisoarena ere. Azken finean, manuak zergaren likidazioa geroratzen du, ez, ordea, horren sortzapena[298], sortzapena kausatzailea edo subjektu aseguruduna hiltzean gertatu behar delako[299]

Ezin dut iritzi hori inolaz ere onartu. Testamentu boterearen kasuan, tributuaren sortzapena ezin daiteke gertatu kausatzailea hiltzen den egunean. Une horretan, jaraunspeneko eskuraketa gauzatuko den unea zehazgabea delako (testamentu boterea egikaritu bitartean); areago oraindik, eskuraketa lortzeko eskubidea bera ere baldintza etengarripean dago[300]. Beste hitzetan adierazteko, kausatzailearen jaraunspeneko

---

[296] Arau hori aintzat hartuta, eskuraketa baldintzatzen zuten mugapena desagertu baino lehenago gertatzen zen tributuaren sortzapena, nahiz eta une horretara arte tributua likidatu eta eskatzeko aukera sortu ez. MARTIN MORENO, J.L., *op. cit.*, 91 or.; MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 214 or.

[297] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 1.175 or.

[298] ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 267 or.
Ondorio bera atera daiteke 1996ko martxoaren 22ko Erantzunetik. DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *op. cit.*, 107-108 or.

[299] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la comunidad conyugal continuada (arts. 60 a 71)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II lib., José Luis LACRUZ BERDEJOK eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 616-619 or.; AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.006 or.

[300] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *loc. cit.*

ondasuntzaren zati bat ala berau osorik jasotzeko igurikimena bakarrik dute ustezko jaraunsleek; igurikimen hori, gainera, ezerezean gera daiteke, komisarioak euretariko bati edo batzuei ezer esleitzen ez dienean. Horiek horrela, tributuaren sortzapena oinordetzarako delazioarekin gerta daiteke, arinen jota; testamentu botearearen kasuan, alabaina, delazioa ez da gertatzen mugapena desagertu arte (boterea egikaritu arte ala berori azkendu arte). Dena den, ene aburuz hobe litzateke jaraunspeneko eskuraketa benetan gauzatu arte itxarotea, delazioa jaso duen jaraunsleak onartzen duenean, alegia

Kasu horietan, sortzapena ez da kausatzailearen heriotzarekin gertatzen Badira, behintzat, arrazoi gehiago hori ondorioztatzeko Arestian aztertu izan denez, tributuaren sortzapenak tributu betebeharraren sorrera dakar; era berean, sortzapenak zenbait eginkizun betetzen ditu denborazko erreferentzia gisa, aplikatzeko moduko legea zehaztu, zerga egitatea baloratu eta preskripzio epeak zenbatzen hasteko unea finkatzeko (behin aitorpenak aurkezteko borondatezko epea amaitu eta gero). Demagun kausatzailea 1998ko urtarrilaren 1ean hil dela, eta testamentu boterea egiletsi duela bere ezkontidearen mesedetan Komisario horrek ez du boterea egikarituko 2005eko urtarrilaren 1era arte (hots, heriotza gertatu zenetik zazpi urtera). Zergaren sortzapena kausatzailearen heriotza egunean gertatu dela ulertuz gero, 2005 urtean aplikatu beharko genuke 1998 urtean indarrean zegoen legea, ondasunen balorazioa ere 1998 urteko balioaren arabera egin beharko litzateke, eta tributu zorra zehazteko Administrazioak duen eskubidea, likidazio egokiaren bitartez, ordurako preskribatuko litzateke, bost urte igaro direlako aitorpenak aurkezteko borondatezko epea amaitu denetik zenbatzen hasita[101]. Hala eta guztiz ere, hori ez da horrela gertatzen Egoera

[101] 1985eko apirilaren 27ra arte, TLOren 65 artikuluak xedatzen zuenez, tributu zorra zehazteko preskripzio epea tributuaren sortzapen egunetik hasita zenbatu beharra zegoen Horiek horrela, 1985eko apirilaren 26ko Legeak aldarazi zuen *dies a quo*. Ordutik aurrera, preskripzio epea zenbatu behar da aitorpen egokia aurkezteko arauzko epea bukatzen den egunetik hasita. Beste hitzez esateko, bost urteko epea ez da hasten zergaren sortzapena gertatzen den egunean, ezpada dokumentuak aurkezteko epea bukatzen den egunean, hots, hogeita hamar egun baliodun dohaintzen kasuan eta sei hilabete edo urtebetea *mortis causa* eskuraketen kasuan, lurralde erkidearen edo Bizkaiaren kasu, hurrenez hurren

hori argitzeko, zentzuzko azalpen bakarra izango litzateke sortzapena bat datorrela oinordetzarako delazioarekin, eta delazioa, aldi berean, testamentu boterea egikaritzean gertatzen dela. Interpretazio horren arabera bakarrik azal daiteke preskripzio epea zenbatzeko unea, alegia, boterea egikaritzen den unetik zenbatu behar da preskripzioa, une horretan bertan ere baloratu behar dira ondasunak; eta orduan indarreko legeria zein eta legeria hori izango zaio aplikatzeko modukoa oinordetza eskuraketari.

Nolanahi den ere, Bizkaiko arautegiak[302] komisarioa behartzen du betebehar instrumental edo formazko batzuk betetzera, tributu izaerakoak, aitorpena aurkezteko epe arrunten barruan (kausatzailearen heriotza egunetik zenbatzen hasita). Geroago, betebehar formal horien aipamena egingo dut, beraz, bertara igortzen zaituet.

Halaber, beste arazo bat azaltzen da boterearen egikaritza ezagutzerik ez denean, behin erabili eta gero. Esate baterako, boterea testamentuaren bitartez xedatzen denean, eta EHFZZLren 46. artikuluak ezarritako salbuespena[303] bazter utzita, boterearen egikaritzaren ezeztaezintasunak bere edukiaren zuzeneko eragingarritasuna dakar, horren ondorioak ezin dira geroratu komisarioa hil arte. Autua azaltzen da testamentuzko xedapena argitara ematen ez denean komisarioa hil arte. Egoera horretan, Tributu administrazioa defentsarik gabe dago, testamentu boterea modu ezeztaezinean erabili dela ezin dezakeelako jakin, erabileraren unean gertatzen da, alabaina, zergaren sortzapena. Administrazioak boterearen egikaritzaren berri izango du testamentuaren edukia publikoa denean, hots, komisarioa hiltzen denean, baina gerta

---

[302] «CONSULTORIO de Derecho Foral Vasco», *loc. cit.*

[303] EHFZZLren 46. artikuluak komisario alargunak eginiko xedapenen ezeztakortasuna ahalbideratzen du, xedapenok ezkontzako seme-alaba zein ondorengo erkideen mesedetan egin eta xedapenaren izaera ezeztakorra berariaz adierazten bada.

Kasu horretan, alargunaren heriotzara arte itxaron behar da, orduan bere borondate adierazpena ezeztaezin bihurtzen delako. ORIA ALMUDI, J., *op. cit.*, 75. or.

daiteke zerga ordurako preskribatua izatea. Nire ustez, kontrol neurriren bat ezarri beharko litzateke, Notarioen Kolegioen eta Azken Nahietako Egintzen Erregistroaren lankidetzarekin; modu horretara, Ogasunak likidazio egokia luza zezakeen tributuaren sortzapena gertatzen denean.

Bizkaitar forugabeak egiletsitako testamentu botereak arazo berezia dakar, bai eta bizkaitar forudunak egiletsitakoa ere, geroago lurralde erkideko auzotartasun zibila eskuratzen badu. Kasu horretan, alderatu behar dira kausatzailearen oinordetza eraentzen duen legea (Kode zibila) eta testamentu boterea arautzen duena (3/1992 Legea), eta bien arteko baterakortasuna bilatu ere Doktrinaren esanetan, testamentu botereak ezin dezake ukitu seniparte hertsia; hortaz, seniparteduнek berehala eska dezakete jaraunspenaren zati hori Testamentu boterearen menpean gainerako bi herenak bakarrik izango dira. Horiek horrela, zergaren sortzapena bi unetan gertatzen da lehenengoa, kausatzailea hiltzen denean, seniparte hertsiaren gainean; eta bigarrena, boterea egikaritzen denean. Arazoak sor daitezke onuraduna jaraunsle bera denean adjudikazioak metatzeko, zergaren preskripzioaren ingurukoak, boterea egintza batzuen bidez egikaritzeagatik, adjudikazioei aplikatu beharreko legearen gainean Arazo horiek eta testamentu boterea egikaritzen denean egintza batzuen bidez jaraunsle beraren mesedetan sorturiko arazoak antzekoak direnez gero, azken horiek jorratzean aztertuko ditut atal egokian (7.3.3.5 atalean, alegia) eta une horretan lorturiko ondorioak kasu honetarako ere baliagarriak izango lirateke, ene ustetan

Bizkaiko Foru Arauak zergaren sortzapena finkatzen du testamentu boterea egikaritzean eta ez kausatzailea hiltzean; arauketa horren bitartez, komisario bidezko testamentu zein testamentu boterearen izaera juridikoa errespetatzen du Kasu horietan, jaraunspena banatzeko ahalmena eskuorde daiteke eta aukera hori aintzakotzat hartu behar du legegileak, modu horretara, delazioaren eragingarritasuna oraindik ez dela

gertatu ondorioztatu beharko litzateke[304] eta, ildoari jarraiki, zerga ez dela eskatzeko modukoa ordura arte, eta zergaren preskripzio epea ezin daitekeela zenbatzen hasi

Hori dela-eta, mugapenak desagertzen diren unea hartzen da aintzat, ondasunen balioa zehazteko[305] (Bizkaiko 29/1986 Araudiaren 6. artikulua). Lege arautik desagertu da aipamen hori, hau da, mugapena desagertzen den eguna kontutan hartuko dela, ondasunen balioa zehazteko eta karga tasak aplikatzeko. Dena den, ezabaketa horrek ez du garrantzi handirik, eskuraketa egun jakin batean gauzatu dela ulertzen bada (legeak kontrakoa xedatu ezean), egun hori hartu behar delako erreferentziatzat, balioa zehaztu eta indarreko karga tasen tarifa aplikatzeko[306]. Baldintzapeko kasuetan, zerga oinarria zehazten da ondasunen egiazko balioaren arabera, balditza betetzen den eguna aintzat hartuta, modu horretara, arau orokorrari salbuespena egiten zaio (arau horren arabera, oinordetza sortu den egunean ondasunek duten balioa hartu beharko litzateke kontutan[307]). Hortaz, delazioa benetakoa den unea erabili behar da[308], deituak jaraunspena onartu baino lehen. Une horretan bertan ere zehaztu beharko lirateke jaraunspeneko ondarea osatzen duten osagaiak eta horien balorazioa.

Bizkaiko arautegia urruntzen da gainerako arautegietatik, zergaren sortzapena arautzean eta testamentu botereari begira. Ulerbidez, Araban foru erakundearen izaera juridikoa bazter uzten du legegileak, eta zergaren sortzapena gertatzen da kausatzailea

---

[304] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Elementos personales del Impuesto sobre Sucesiones», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I. lib., I 185. or.

[305] Ikusi Ekonomia-Administraziozko Auzitegi Zentralak 1926ko apirilaren 13ko Ebazpena eta honako artikulua: MARTIN RETORTILLO, C., *loc. cit.*

[306] CAYORLA PRIETO, L.M.–MONTEJO VELILLA, S., *op. cit.*, 220. or.

[307] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 373. or.

[308] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, I 194. or.

hiltzean; aitorpenak aurkezteko borondatezko epean, zerga likidatu behar zaie jaraunsleei (dagoeneko boterea egikaritu izan bada) edo komisarioari jaraunspen osoaren gainean eta kausatzailearekin duen senidetasun mailaren arabera (testamentu boterea egikaritu bitartean) Arabako arauketa bidegabea eta bidezkotuezina da, guztiz deitoragarria; dena den, arauketari egin beharreko kritika horiek ez ditut errepikatuko arestian aztertu izan ditudalako

Lurralde erkideari dagokionez (eta arlo honetan arau fiskal berezirik ezarri ez duten gainerako legeriei dagokienez), Bizkaiko arautegiaren 24.3 artikuluaren antzekoa dago (testamentu boterea aipatzen ez bada ere) Nire ustez, manu hori aplikatzeko modukoa da kasu horretan, baita 1991ko Estatuko Araudiaren 8. artikulua ere. Azken artikuluak xedatzen duenez, dohain bidezko eskuraketa baldintza etengarriaren menpean badago, ezin daiteke zerga likidatu, baldintza bete artean Manu horien uztarketak foru erakundearen izaera juridikoarekin bat datorren interpretazioa ahalbideratzen du. Bizkaiko arautegiaren antzera; modu horretara, testamentu boteraren menpeko eskuraketen kasuan, zergaren sortzapena ez da gertatuko, komisarioak boterea egikaritu bitartean Ez ditut une honetan errepikatuko 7.3.2.3. atalean erabilitako argudioak

7.3.3.3. Gozamena likidatzeko erregelak, testamentu boterea egikaritu arte

Bizkaiko arautegiak jaraunspeneko ondasunen gaineko gozamena likidatzeko erregela berezia xedatzen du, komisarioari emaniko testamentu boterea egikaritu bitartean

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 26. artikulua*
> «Testamentu botere edo *alkar poderosoa*ren menpeko jaraunspenean, pertsona jakin bati eratxiki bazaio jaraunspenaren ondasunen gaineko

> gozamen eskubidea, boterea egikaritu bitartean, gozamen horren gainean likidazio bikoitza egin behar da, gozamendunak kausatzailearekin duen senidetasunaren arabera: behin-behineko likidazioa, oinordetza irekitzean sortzen dela eta biziarteko gozamenari buruzko arauak aplikatuz; eta behin betiko likidazioa, testamentu boterea edo *alkar poderosoa* egikaritzean, aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, kausatzailea hil zenetik igarotako denbora aintzat hartuta. Behin-behineko likidazioagatik ordaindutakoa konturako sarreratzat joko da, gozamendunari diferentzia itzuliz bere aldekoa izango balitz. Aldi baterako gozamenaren gainean burutu behar den behin betiko likidazio hori gauzatu behar da jaraunsleei egin beharreko likidazioa egiten denean, hau da, testamentu boterea edo *alkar poderosoa* egikaritzeagatik ala boterea azkentzeko gainerako karietngatik jaraunsleak izendatzen direnean»

Manu hori bat dator testamentu boterearen izaera juridikoarekin. Horren idazketak ohiko kasua hartzen du oinarrian, alegia, ezkontidea komisario izendatzea eta hildakoak utzitako ondasun guztien gainean gozamen eskubide mugagabea eratxikitzea komisario ezkontideari. Manuak, ordea, ez da mugatzen kasu hori arautzera, ezpada, artez, bere aplikazio esparrua hedatzen du testamentu botere baten menpe egon daitekeen edozein gozamenetara. Erregelak bi une bereizten ditu. Lehena, oinordetza irekitzean, behin-behineko likidazioa luzatzen da, biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera, arauketa zentzuzkoa da, une horretan gozamenaren iraupena zehazgabea delako. Bigarrena, testamentu boterea egikaritzean eta, horren ondorioz, gozamena azkentzean. Bigarren kasu horretan, behin betiko likidazioa luzatu behar da, aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, kausatzailea hil zenetik igarotako denbora aintzat hartuta; normalean, behin betiko likidazioaren zenbateko behin-behinekoarena baino txikiagoa izango da, beraz, gozamendunak diferentziaren itzulketa eskatzeko eskubidea izango luke. Dena den, itzulketa baldintzapean dago, hots, aldi berean komisarioaren erabakiarekin onurak lortu dituzten jaraunsleek euren aitorpena aurkeztu behar dute.

Hori berori da gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsigarripean eratutako gozamenei buruz ezarri den erregela fiskala, testamentu botereari egokituta. Erregela

aintzinako aurrekariak ditu zergaren arautegian, baina ez da orain arte erakunde juridiko horri inoiz zuzenean aplikatu izan. Manua baterakorra da, gainera, boterea egintza batzuen bidez egikaritzearekin; boterea zati batez egikaritzen den bakoitzean, adjudikaturiko ondasunei dagokien gozamena azkenduko litzateke, baina banatugabeko ondasunei dagokienak iraungo luke, hau da, jaraunspen osoaren gaineko gozamena zati batez azkentzen da, adjudikaturiko ondasunei begira.

Nolanahi den ere, manua ez da oso egokia zenbait kasutan. Uztailaren 1eko 3/1992 Legearen xedapen iragankorretatik hirugarrenean xedatzen duenez, Lege hori indarrean jarri baino lehen alargunaren mesedetan egiletsitako boterei dagokienez, boterea egikaritzean ez da azkentzen hildakoak utzitako ondasunen gaineko gozamena; hortaz, gozamen hori beti da biziarteko gozamena. Horiek horrela, testamentu boterea egikaritzean ez da aldi baterako gozamenik behin betiko likidatu behar, ezpada hasiera batean luzaturiko likidazioa behin betiko bihurtuko da, hots, biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera luzaturiko likidazioa. Halaber, baliteke kausatzaileak testamentu boterea egilestean hori egikaritzeko epe mugagaberik ez ezartzea, ezpada epe zehatza ezartzea. Kasu horretan, ez da zentzuzkoa behin-behineko likidazioa egiten denean biziarteko gozamena bailitzan likidatzea, oinordetza irekitzean; izan ere, hasiera--hasieratik jakin badakigulako gozamenaren gehieneko iraupena Arauketa horren ordez, behin-behineko likidazioa luzatu beharko litzateke aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, botere-emaileak ezarritako gehieneko iraupen epea aintzat hartuta, testamentu boterea egikaritzean, behin betiko likidazioa egin beharko litzateke, hasierako likidazioa zuzenduz, gozamenak izan duen benetako iraupena kontuan izanik

Arabako arautegiak ez du arlo honetako araurik jaso, alegia, testamentu boterepeko ondasunen gaineko gozamena likidatzeko araurik. Gozamenduna, aldi berean, jaraunspenaren komisarioa bada, ondasun guztien balioaren gainean likidatzen du

komisarioa, jaraunslea bailitzan, nahiz eta komisarioak jaraunsle izaerarik izan ez Gozamenduna bestelako pertsona izango balitz, ondasunen gozamenaren gainean ez dela likidaziorik gauzatu behar uler daiteke, dagoeneko ondasun guztion balioa kargatuta dagoelako komisarioari luzaturiko likidazioaren bitartez Erregela horiek behin eta berriro agerian jartzen dute Arabako arautegiaren desegokitasuna, manuek arautu nahi duten errealitate juridikoari begira

Lurralde erkideko arautegiari dagokionez, ez dago arau fiskal berezirik Horregatik, ene ustez 1991ko Estatuko Araudiaren 51 7 artikulua aplikatzeko modukoa izango litzateke (gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsigarrian eratutako gozamena), irizpide horri segiz, gozamenaren eraentza juridikoa Bizkaiko arautegiak ezarritakoaren antzekoa izango litzateke

Badira beste arazo batzuk ere, gozamenaren gainean egin beharreko likidazio bakoitzean, behin-behinekoan eta behin betikoan, zein dira Ogasunak erabiliko dituen irizpideak gozamena baloratzeko? Behin-behineko likidazioan (oinordetza irekitzean eginikoan), aintzat hartu behar du ondasunek duten balioa kausatzailea hiltzean, dudarik gabe, Legeak horren inguruan ezarritako irizpide orokorra aplikatuz Bigarren likidazioaren inguruan (behin betikoaren inguruan) zalantzak sortzen dira, izan ere, Ogasunak boterea egikaritzean ondasunek duten balioa aplikatu nahi izanez gero, arazo ugariak ekarriko lituzkeelako, kontzeptuen eta ekonomiaren aldetik Arazoetarik lehena izango litzateke jarduketa hori eta testamentu boterearen bidez antolatutako oinordetzaren izaera guztiz bateraezinak direla Bigarren arazoa, ordea, ekonomi mailakoa izango litzateke; horren arabera, jaraunspeneko oinordetza gero eta garestiagoa izango litzateke testamentu boterearen egikaritza luzatu ahala (hori ez da kausatzaileak nahi izan duena boterea egilestean) Azkenik, arazoa handitzen da boterea

zati batean egikaritzen denetan, komisarioaren banakako jarduketa horietan Ogasunak likidazio osagarria luzatu nahiko balu.

Hala ere, likidazio osagarria egingo ez balu —eta hor beste arazo bat sortuko lirateke aurrekoei gehitzeko—, eta boterea oso-osorik egikaritu arte itxaroten badu Ogasunak behin betiko likidazioa egiteko, bien bitartean gerta daiteke onuradunetatik baten batek dagoeneko jaso izana kausatzailearen jaraunspenetik berari dagokion partaidetza teorikoaren balioa osatzen duten ondasunak; jaraunsle horrek onura fiskal eta ekonomikoak lortu ditu, eta gainerako ustezko jaraunsleek kaltea[309]

Manuaren helburua da gozamenduna kargatzea aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera; hortaz, zergaren behin betiko likidazioa erregela horien arabera eraendu behar da. Halaber, ez daude eztabaidan gozamenaren hasiera eta amaiera, hau da, gozamena kausatzailearen heriotzarekin hasten da eta boterea egikaritzean zein bestelako kariagatik hori azkentzean amaitzen da gozamena. Arau orokorrari segiz, gozamenak likidatu behar dira horiek eratzen direnean une horretan duten balioaren gainean eta duten izaeraren arabera (biziartekoa ala aldi baterakoa). Testamentu boterearen kasuan, alabaina, gozamenaren izaera zehazgabea da *a priori* jakin ez dakigulako gozamenaren behin betiko iraupena zein izango den, gozamenpeko ondasunen balioa, ordea, ezagutzeko modukoa hasieratik eta balio hori aintzakotzat hartuko da, gozamena behin-behinean likidatzeko (biziarteko gozamena bailitzan). Arrazoi horiek kontuan izanik, zentzuzkoa dirudi aldi baterako gozamenaren gaineko likidazioa egitean (behin betikoa), aintzat hartu behar dela ondasunek zuten balioa gozamena eratzean; era berean, gozamena azkentzean ondasunek duten balioa bazter utzi beharko litzateke. Boterea zati batean egikarituz gero (gozamen eskubidea zati

[309] MERINO HERNÁNDEZ, J.L., *op. cit.*, 208-209 or.

batez azkenduz), irizpide bera aplikatu beharko litzateke, hildakoak utzitako ondasunak adjudikatzen diren bakoitzean.

Ildo horretatik, testamentu boterea egikaritzearen ondorioz, jaraunsleek ondasun horiek eskuratzen dituzte eta ondasunok duten balio osoaren gainean gauzatzen da eskuraketa (gozamenaren balioa barne, testamentu boterea egikaritzeagatik azkendu delako) Hariari segiz, oinordekoak ondasunak eskuratzean, likidatu behar da une horretan ondasunek duten balioa oinarritzat hartuta; hortaz, kausatzailea hil zen egunean ondasunek zuten balioa bazter utzi beharko litzateke, balio hori ez dagokiolako zergaren sortzapenari, arestian adierazi nuenez.

7.3.3.4. Boterea zati batean erabiltzea, ondasun jakina adjudikatuz

Ondarea xedatzeko boterea egikaritzean, komisarioak dohaintzak egiteko ahalmena erabiliko balu komisarioaren eta kausatzailearen ondorengo erkideari ezkondu osteko erkidegoaren (foru komunikazioa azkendu ondoren sortzen dena, alegia) ondasun jakin baten gainean, ez litzateke dohaintza huts bat izango, ezpada negozio juridiko konplexua. Dohaintza hori burutu dezake jaraunspenaren likidazioa eta banaketa gauzatu gabe[310]; normalean, komunikaturiko ondasunen pentzutan izan ohi da, bai eta hildako ezkontidearen izandako ondasun pribatiboak ere, oraindik banatugabe iraunez gero. Ezkontide komisarioak bere izenean egilesten du dokumentua, dohaintzan emandako ondasunetik berari dagokion erdiaren gainean; ondasunaren beste erdia

[310] CELAYA IBARRAren esanetan, ondasun jakin baten erdia adjudikatzen zaio alargunari ondasun hori jaraunslearen mesedetan xedatzen den unean, jaraunsle horri beste erdia esleitzen zaiola; kontrara, autoreak foruaren aurkakotzat jotzen du alargunak eginiko adierazpen orokorra, horren bidez ondasun guztien erdia jabetzen denean eta, modu horretara, familiako ondarearen zatiezintasuna hausten duenean. CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993, 254. or.

kausatzailearen jaraunspeneko ondareari dagokio, eta komisarioak eskualdatzen du testamentugileak bere garaian emandako boterea egikarituz. Hortaz, dohaintzara bi negozio juridiko biltzen dira: *inter vivos* eskualdaketa bat, alargunari dagokion ezkondu osteko erkidegoaren erdiagatik[311] (ezkontza foru komunikazioaren eraentzapean izan bada); eta *mortis causa*[312] eskualdaketa bat, komisarioak testamentu boterea egikaritzen duenean, kausatzailearen jaraunspenari dagokion erdiari begira.

Horiek horrela, egin beharreko likidazioak aintzakotzat hartu behar du negozio juridikoaren kalifikazio hori eta, horren ondorioz, likidazio bat luzatu beharko litzateke *mortis causa* oinordetzazko eskuraketa dela-eta, dohaintzan emaniko ondasunaren balio erdiaren gainean, eta beste likidazio lokabe bat, *inter vivos* eskuraketei buruzko erregelen arabera, ondasun beraren balioaren beste erdiaren gainean. Ildo horretatik, ez litzateke likidazio bakarra burutu behar ondasunaren balio osoaren gainean, oinordetzei zein dohaintzei buruzko erregelen arabera[313].

---

[311] EHFZZLren 104. artikuluaren ariora, ezkontideetariko bat hiltzeagatik ezkontza desegin eta bien seme-alabak zein ondorengoak izan daitezenean finkatzen da foru komunikazioa eta ondasun erkidego bihurtzen da. Erkidego hori alde batetik alargunak eta beste batetik hildakoaren seme-alaba edo ondorengoek osatzen dute, ondasunak banatu eta esleitu arte iraungo duela.

[312] EHFZZLren 27. artikuluak dohaintza jaso du oinordetza tituluen artean.

[313] SOLCHAGA LOITEGUI ez dator bat konponbide horrekin, Aragoiko zuzenbidepeko antzeko kasua aztertzean. Autore horren aburuz, irabazpidezko ondasunak dohaintzan emateam dohaintza bakarra osatzen dutelako irizpidea aplikatu beharko litzateke aztertutako kasu horretan, nahiz eta dohaintza horretan ondasun erkidegak gehi hildako ezkontidearen ondasun pribatiboak sartu. Irizpide hori aplikatu behar da, kasuen artean dagoen antzekotasun edo analogiagatik; horrez gain, dohaintza mota horretan bilatutako helburuekin bat datorren konponbidea delako, alargun dohaintza-emaileari familiako buru gisa dagokion eginkizunarekin lotuta. SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Gestión, disolución, liquidación y división de la comunidad (arts. 48 a 59)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II. lib., José Luis LACRUZ BERDEJOK eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 383. or.

7.3.3.5. Boterea erabiltzea zenbait egintzatan

Testamentu boterea oso-osorik egikari daiteke egintza bakar baten bidez (egintza horretan komisarioak kausatzailearen ondare osoa agortzen du, oinordekoa hautatuz edo ondasunak banatuz), edo zatika egikari daiteke egintza batzuen bidez (ondasun jakin batzuk esleitzen dituenean onuradun zehatzen mesedetan, gainerako ondasunen adjudikazioa erreserbatzen duela gerorako) Bizkaiko indarreko arautegiak ez du aintzat hartzen testamentu boterearen egikaritzaren ondorioak, egintza batzuen bidez burutzen denean, jaraunspenaren ondasun guztien edo batzuen gainean Hariari segiz, zergaren aldetik arazoak azaltzen dira, hala nola, zerga oinarria kalkulatzean ondasunen balioa pilatu edo metatu behar den ala ez zehaztea. Ildo horretatik, komisarioak boterea egintza batzuen bidez egikarituko balu, jaraunsle berak ondasun batzuk eskura ditzake egintza ezberdinen bidez testamentu botereak duen iraunaldian zehar, arazoa da ea eskuratutako ondasun guztiak pilatu behar diren zerga oinarria kalkulatzeko ala egintza ezberdinen bidez eskuratu direnez, eskuraketak lokabeak diren elkarren artean

Testamentu boterearen arauketa fiskalaren aurrekari historikoetara joz gero, Bizkaiko 1925eko Araudiaren 66 artikuluak berariaz xedatzen zuenez, jaraunsle berak testamentu boterearen egikaritza ezberdinen bidez eskura zitzakeen ondasun guztiak metatu behar ziren Metaketak edo pilaketak tributu tarifaren aurrerakortasunean zuen oinarri, edozein modutan ere, iritzi guztiak ez datoz bat[314] arlo horretan

[314] Foru zuzenbidearen ikuspegitik, pilatzea ez egitea egokiagoa izango litzateke, testamentu boterea eta foru oinordetzaren izaera juridikoari begira. ZENBAT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del País Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995, 253 or

Zergaren Legeko 30. artikuluak dohaintzen metaketa aipatzen du hitzez hitz[115], bai eta dohain bidez eta *inter vivos* izan daitezkeen gainerako egintza edo negozio juridikoen metaketa ere (eta baliobestekoak izan daitezkeen gainerako *inter vivos* eskualdaketak), hortaz, manuak bazter uzten du *mortis causa* edozein eskuraketa[116].

Zailtasun horri beste zailtasun batzuk gehitu behar zaizkio. Eskuraketen metaketak arazoak sortarazten ditu teknikaren aldetik: ondore fiskaletarako homogeneoak ez diren datuak batzen dira, metaketa aldian zehar monetak izan ditzakeen balio aldaketak direla-eta, teoriaren aldetik, behintzat, balioak eguneratu beharko lirateke[117]. Era berean, adjudikazioen artean igaro den epealdian ondasunak transforma daitezke (lehenengo adjudikazioan obligazioak esleitu dira, akzio bihurtzeko modukoak, eta bigarren adjudikaziorako bihurtutako akzioak bakarrik daude, obligazioak desagertu direlako, gauza bera hasierako landa lurra hiri lur bihurtzen denean). Metatutako adjudikazioari dagokionez, zergaren Araudiak onartzen du balioetsitako balioa, hori egiaztatu bazen bere garaian, ostera, egiaztatu ezean, nahiago du hasieran adjudikatutakoa egun duen

[115] Dohaintzen pilatze edo metaketa nahitaezko bihurtu da, horren ezean, eskualdatzailearen esku geratuko litzateke karga tasaren aukera. Hortaz, metaketa koka daiteke iruzur fiskala saihesteko helburuarekin zerga onarria integratzeko aramen artean. ROZAS VALDÉS, J.A., *op. cit.*, 268. or.

[116] Ene aburuz, testamentu boterepeko eskuraketei aran hori aplikatu ahal izateko, analogia erabili beharko litzateke. Testaren lehenengo kapitulua ikusi bezala, alabaina, maularen aurkako arauak salbuespeneko arauak dira eta, horregatik, aramon interpretazio hedakorrak, hitzez-hitzezkotasuna gainditu, oztopo eta eragozpen handiak izango lituzke, oztopo gainditzeak.

Kontrara, MERINO HERNÁNDEZek adierazi duenez, onuradun berberari begira, Aragoiko fiduzia egintza batzuetan egikarituko balitz (eguneroko aribidean horrela izan ohi da-eta), Ogasunak dohaintzen arteko metaketari buruz indarreko legeriak ezarritako erraentza aplikatu beharko luke. MERINO HERNÁNDEZ, J.L., *op. cit.*, 213. or.; CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGÓN, *op. cit.*, 600. or.

Halaber, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak Galiziako zuzenbide zibileko bazterketaren erakundea aztertzean, aurrerakortasun printzipioa eta egiazko ekonomi ahalbide printzipioa ez hausteko, bazterketaren objektu diren ondasunen balioa pilatu beharko litzateke kausadunen jaraunspenezko zatia osatzen duten gainerako ondasunekin. Hariari segiz, bazterketa osatzen duten ondasunen balioa batu beharko litzateke, bere garaian Administrazioak konprobatutako balioa hain zuzen, nahiz eta metaketa egiteko unean ondasunon balioa aldatu izan. Logikoa denez, metaketaren kasuan, bazterketaren zioz aurretiaz ordaindutakoa kendu ahal izango litzateke (1996ko otsailaren 8ko Erantzuna). DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *op. cit.*, 139-140. or.

[117] LASARTE, J., «Imposición unificada de sucesiones y donaciones», *REDF*, 53 (1987), 10. or.

balioa zehaztea. Ulerkera horren arabera, indarreko Araudiaren aginduz, bere garaian aitortutako balioa egiaztatu ez bazen, zergadunak berriro aitortu beharko du metatzeko modukoak diren ondasun zein eskubideek egun duten egiazko balioa, azken adjudikazioaren data aintzat hartuta[118]

Zergaren preskripzioak ere arazo ugari azaltzen ditu, eskuraketen metaketei begira[119] Preskripzio epea zenbatzen hasi behar da komisarioak buruturiko lehenengo adjudikaziotik (zehatzago esanez, adjudikazioaren aitorpena aurkezteko legezko epea bukatzen denetik) Preskripzio epearen zenbaketa geldiarazten da geroago beste ondasun batzuk adjudikatzen bazaizkio jaraunsle berari? Boterea egikaritzen den bakoitzean, zergaren preskripziorako ezarritako epea berriro hasieratik zenbatu behar da nahitaez? Indarreko arautegiaren arabera, jaraunsle berari egindako adjudikazio ezberdinak metatu behar ez direla ulertuz gero, adjudikazio bakoitza lokabe izango litzateke, gainerako adjudikazioei begira, eta bere preskripzio epea zenbatu beharko luke, geroko adjudikazioak epe hori geldiarazi ezin dezakeela Kontrara, metaketaren aldeko iritziak bestelako ondoriak dakartza: adjudikazioa gauzatzen den bakoitzean, preskripzio epea berriro zenbatzen hasi beharko litzateke

Hariari segiz, gerta daiteke komisarioak jaraunsle baten mesedetan eginiko lehen adjudikazio hori partziala ez izatea, ezpada behin betiko adjudikazioa izatea, oinordeko onuradunari dagokionez; kasu horretan, noiz preskribatzen da zerga? Berriro ere, jaraunsle bati egindako adjudikazioak metatzeko aukeraren arabera, konponbidea ezberdina izango da Aukera hori bazter uzten bada, preskripzio epea modu lokabean zenbatu behar da geroko adjudikazioei begira, arau orokorren arabera Kontrara, metaketa beharrezkoa dela iritziz gero, lehen adjudikazioa dela-eta ordaindutako zerga

[118] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *loc. cit*

[119] MERINO HERNÁNDEZ, J.L., *op. cit.*, 209 or.

zatikako likidazioa izango litzateke, bihar-etzi metatuko den zenbatekoagatik ordaindu beharko litzatekeen kuotaren kontura eginiko likidazioa, hain zuzen Nolanahi den ere, behin-behineko likidazioak behin betiko bihurtzen dira, bost urte igarotzen direnean, preskripzio epea geldiarazi gabe. Demagun jaraunsle berari egindako bi adjudikazioen artean zazpi urte igaro direla, lehenengo adjudikazioa preskribatu dela ulertu behar da ala uler daiteke, lege oinarririk gabe, zazpi urte lehenago ordaindu zen konturako likidazioa indarrean dela egun ere? noiz arte iraun dezake behin-behineko likidazioak preskribatu gabe? Kontu egizue hamabost edo hogei urte igaro daitezkeela kausatzailea hiltzen denetik testamentu boterea azkentzen den arte, boterea oso-osorik azkendu arte itxaron behar da lehenengo adjudikazioa (hogei urte lehenagokoa) preskribatu dela ulertu ahal izateko, lehen adjudikazio hori bakarra izan denean jaraunsle horrentzat?

Badira beste arazo batzuk ere eskuraketen metaketak sortaraziak, esaterako, adjudikazio bakoitzari aplikatzeko moduko legea aldatzen den kasuan Demagun komisarioak ondasun batzuk adjudikatzen dizkiola jaraunsle berari, hiru egintzen bitartez boterea egikaritzean lehenengo adjudikazioa munta txikikoa dela eta orduan indarrean den legeriak %50eko hobaria xedatzen duela, bigarren adjudikazioa hiruretatik handiena izango da muntari begira, gainera, garai hartan aplikatzeko moduko arautegiak sustatzen du adjudikazioa, zergaren salbuespena agintzen duelako (horixe baita adjudikazioa une horretan burutzeko arrazoi nagusiena); hirugarren eta azken adjudikazioa hiruretatik txikiena da muntari begira, baina gauzatzen denean zergaren arau fiskalak ez du hobaririk ezta salbuespenik ezartzen Eskuraketa guztiak metatu edo pilatu behar direla ulertuz gero, jaraunsleak ordaindu beharko luke hobaripeko zein salbuetsitako ondasunei dagokien zerga? Baietz eratzunez gero, azken legeria atzeraeraginez aplikatzen ari da indarrean sartu baino lehenagoko egoerei, nahiz eta orduko legegileari eraentza fiskal onuragarriagoa izan beharko luketela iruditu

Begibistakoa denez, metaketa ez dela nahitaezkoa ulertuz gero, eragozpen horiek guztiak desagertzen dira

Azkenik, eskuraketen metaketa egin behar dela ulertuz gero, heriotzaren ziozko eskuraketei aplikatzeko moduko eta Legeak ezarritako txikipenak bakarrak dira, ezin dira bikoiztu Hortaz, eztabaidatzen ari garen kasuan azken adjudikazioari dagokion likidazioan soilik erabil daitezke txikipen horiek, oso-osorik agortu ez badira ondasunen aurreko adjudikazioak likidatzean

Ene aburuz, zerga oinarrien metaketa arau berezian ezarri da, arau horrek tarifaren aurrerakortasunari erantzun eta subjektu pasiboaren maulazko jokabideak saihestu nahi ditu Hortaz, arauak jaso ez dituen kasuetarako bera aplikatzeko modukoa izateko (esaterako, testamentu boterearen egikaritzaren kasurako), arauak berariaz xedatu beharko luke kasu hori, bien bitartean, ez da metaketarik egin behar

7.3.3.6. Testamentu botereak eratorritako betebehar formalak

Bizkaiko arautegiak erregela berezi batzuk ezarri ditu testamentu boteretik eratorritako formazko betebehar fiskalei begira

> *Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 32. artikulua*
>
> «1. Subjektu pasiboek tributu aitorpena aurkeztu behar dute, Foru Arau honek ezarritako zerga egitateak jasoz
>
> Testamentu botere zein *alkar poderosoa*ren arabera gauzatu beharreko jaraunspenetan, araudi bidez zehaztu behar dira komisarioaren formazko betebeharrak
>
> 2. *Mortis causa* eskuraketen kasuan, bai eta heriotza dela-eta bizitza aseguru kontratuen onuradunek lortutakoen kasuan ere, aitorpena aurkezteko epea urtebetekoa da, kausatzailea hil den egunetik zenbatzen hasita edota heriotza adierazpena irmoa den egunetik hasita
>
> Gainerako kasuetan, aurkezpen epea hogeita hamar egun balioduna izango da, kontratua zein egintza burutu edo gauzatu den egunetik zenbatzen hasita

> 3. Ondasun zein eskubideen eskuraketaren eragingarritasuna etenda dagoenean, aurreko 23.3. artikuluak xedatutakoaren arabera, artikulu honen 2. zenbakiak ezarri dituen epeak zenbatzen hasi behar dira eskuraketak gauzatu direla ulertzen den egunetik aurrera».

Manu horrek (32.1. artikuluak) igortzen gaitu Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Bizkaiko Araudiaren 26. artikulura (29/1986 Foru Dekretura) eta maiatzaren 14ko 82/1991 Foru Dekretura. Bietarik lehenak, 26. artikuluak, testamentu botere edo *alkar poderoso*peko jaraunspenei aplikatu beharreko arauketa garatzen du, baina igortzen gaitu, igorri ere, 1959ko Bizkaia eta Arabako Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Bildumara, eta, dakigunez, Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko uztailaren 1eko 3/1992 Lege berriak indargabetu du 1959ko Bilduma Manuaren idazketa 1975eko Arabako Araudiaren 66 artikularena bera da. Horregatik, Bizkaiko indarreko eraentza fiskaletik arras urruntzen da, eta egun horren aplikazioa zalantzagarria da goragoko lerruna duen arauaren aurka egiten duelako. Araudiak, beraz, ez du uztailaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 32.1 artikuluak ezarritako agindua garatzerik izan orain arte

Horiek horrela, maiatzaren 14ko 82/1991 Foru Dekretuak 6. artikuluan ezarritakoaren ariora, komisarioari testamentu boterea edo *alkar poderosoa* eman zaion kasuan, Foru Dekretu horrek aipatzen dituen dokumentuak aurkeztu behar ditu komisarioak, Dekretuaren bosgarren artikuluak ezarritako epeen barruan. Hori dela-eta, komisarioak urtebeteko epean lege bidez eskatutako dokumentuak Ogasunari aurkeztu behar dizkio (besteak beste, komisario izendapena, heriotza ziurtagiria, Azken Nahien Erregistro Nagusiaren ziurtagiria eta kausatzaileak utzitako ondasunen inbentarioa) eta, boterearen edukian bertan gozamen eskubideren bat egongo balitz, gozamen hori ere likidatu behar da, arau berezien arabera[320].

---

[320] «CONSULTORIO de Derecho Foral Vasco», *loc. cit.*

Azkenik, 32. artikuluaren 3. zenbakia[321] bat dator zergaren arautegiarekin, hots, arautegi horretan testamentu boterearentzat ezarritako eraentza juridikoarekin; aldi berean, Araudiaren 23.3. artikuluak araututako sortzapenarekin baterakorra izango litzateke Testamentu boterea egikaritu bitartean, ustezko jaraunsleek ez dute ezer eskuratzen eta, horren ondorioz, subjektu pasiboari dagozkion formazko betebeharrak ez dituzte ustezko jaraunsleek bete behar. Eskuraketa benetan gauzatzen denean, hau da, eskuraketa hori baldintzatzen zuen mugapena (testamentu boterea) desagertzen denean, orduan bakarrik aitorpen eta sarrera egokiak egiteko epeak zenbatzen hasi behar dira

Arabako arautegiak ez du erregela berezirik ezarri arlo honetan, hortaz, eraentza orokorra aplikatu beharko litzateke. Arestian egiaztatu genuenez, Arabako arauaren kasuan, sortzapena gertatzen da kausatzailea hiltzen den egunean, ene aburuz arauketa hori bidegabea izan arren Subjektu pasiboak, jaraunsleak edo komisarioak, data horretatik aurrera zenbatu behar ditu tributua likidatu eta aitorpenak aurkezteko epeak

Lurralde erkideko arautegiari dagokionez, bestelako ezaugarriak azaltzen dira, testamentu botereari buruz berariazko araurik ez dagoelako Horregatik, eraentza horretan tributuaren sortzapena baldintzatuta denean mugapen jakin bat dela medio, Bizkaiko eraentzaren antzekoa aplikatzekoaren aldekoa izango nintzateke MENENDEZ HERNANDEZek[322] adierazi izan duenez, oinarrizko betebeharra sortu ez bada, alegia, tributua ordaintzeko betebeharra sortu ez bada, ezin daitezke sortu betebehar nagusia ahalbideratzeko betebehar instrumentalak ere, hala nola, zerga egitatea baitaratzen

[321] Artikulu horren idazketak maiatzaren 14ko 82/1991 Foru Dekretuaren 5.2 artikuluan du jatorri, azken hori izan baitzen eraentza hori ezartzen lehena.

[322] MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., *op. cit.*, 494 or.

dituzten dokumentuak aurkezteko eginbeharra, horretarako araudi bidez ezarritako epeetan[323].

7.3.4. Egoiliartasuna eta egikaritu gabeko testamentu boterea

Oinordetza itunak eta horren eraentza fiskala aztertu baino lehen, bestelako egoera batzuk jorratu behar ditut, testamentu boterearen ereantza juridikoarekin zerikusirik dutenak, zeharka bada ere Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluak sortarazitako egoera azaltzen hasiko naiz, egoera horren aipamena egin nuen, egin ere, tesiaren hirugarren kapituluan.

Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomi Itunaren 26.2 artikulua gogoratuz gero, zergapeko ondasunen oinordetza eta dohaintzei dagokienez, Foru Aldundiek lurralde erkideko arauak aplikatu behar dituzte, kausatzailea edo dohaintza-hartzailea Euskal Autonomia Erkidegoaren egoiliartasuna eskuratu duenetik bost urte igaro ez direnean zergaren sortzapen data gertatu arte. Erregela hori ezin zaie aplikatu euskal izaera politikoa galdu ez dutenei, Autonomia Estatutuaren 7.2. artikularen arabera

Horiek horrela, argi dago egoiliartasun epeari buruzko betekizun hori betetzen ez bada ere, Foru Aldundiak eskudunak izango direla Oinordetzen gaineko Zergaren exakziorako. Kontrara, Ekonomi Itunaren arauketa horretatik ondorioztatzen denez,

---

[323] Bizkaiko legegileak horrela ulertu zuen ere (maiatzaren 14ko 82/1991 Foru Dekretua) Foru Dekretu horren arioria, ondasunen eskuraketen eragingarritasuna etenda badago otsailaren 15eko 2/1989 Foru Arauaren 23.3. artikuluak ezarritakoaren ondorioz, aurreko idazatian aipatutako epeak zenbatu behar dira eskuraketa gauzatutzat jotzen diren eguneti k. Ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arauemailearen 32.3. artikuluak idazketa bera bereganatu du.

exakzioa Foru Aldundi eskudunak burutu behar badu ere, lurralde erkideko arautegia aplikatu[124] beharko litzateke.

Ekonomi Itunaren 26.2 artikulua begiratuta, honako kasuari aplikatu beharreko arauketaren inguruko arazoa azaltzen da: bizkaitar forudunak Euskal Autonomia Erkidegotik kanpoko egoiliartasun fiskala eskuratu du, eta testamentua egiletsi du bere jaraunspenaren komisarioa izendatuz, bestelako testamentuzko xedapenik ezarri gabe, geroago, Bizkaiko ohiko egoiliartasuna eskuratzen du eta handik bi urtera, hiltzen da Jaraunspenaren foru komisario izendatua izan denak Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartasuna dauka eta ez du testamentu boterea egikaritzen, kausatzailearen heriotzatik lau urte igaro diren artean, une horretan ere gertatzen da zergaren sortzapena (zergaren Bizkaiko Foru Arauaren 23.3 artikuluaren ariora) Jaraunspen horri begira, zein da aplikatu beharreko legeria fiskala? Kausatzaileak Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliartasuna eskuratu zuenetik zergaren sortzapena gertatu arte bost urte baino gehiago igaro direnez, Bizkaiko arautegi fiskala aplikatu behar da? Edo, beste hitzez esateko, Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluak ezarritako kalkuluaren ondoreetarako, kausatzailea hil denetik komisarioak testamentu boterea egikaritu arteko epea ere zenbatu behar da? Erantzuna ezetza izango balitz, lurralde erkideko arautegia aplikatu beharko litzateke. Bestela adierazteko, Ekonomi Itunak aipatzen duen Euskal Autonomia Erkidegoan burutu beharreko egoiliartasun epea, egiazko egoiliartasuneko epea izan behar da ala zenbaketa egin behar da kausatzaileak egoiliartasuna eskuratzen

[124] Aplikatzeko moduko arautegia bata ala bestea izatea ez da garrantzirik gabeko auzia, foru lurraldeko arautegia eta lurralde erkideko arautegia arras ezberdinak direlako. Are gehiago, zerga honetan argi eta garbi ageri da Ekonomi Itunaren 26. artikuluak ezarritako araugintza autonomo edo lokabea erabiltzeko aukera. Indarreko arautegian, ezkontide, aurreko eta ondorengoen arteko dohain bidezko eskualdaketak erabat salbuesten dira zergatik, inolako mugarik gabe, bai eta senide tronkalen artean baserria eta horren gainerantzekoak dohain bidez eskualdatzean ere, salbuespenerako ezarri diren betekizunak bete badira. Zernahi gisaz, foru lurraldeetan arautegi fiskalak onura gehiago ekartzea ez litzateke azterketaren ardatza izan behar, testamentu botorearen egoera zehazteko, izan ere, ez dago (eta ezin daiteke egon) tributu eraentza ezberdin horrek bihar-etzi inungo duela bermatzeko modurik, nahiz eta indarreko eraentza onuragarriaren aldaketa ezinezko iruditu

denetik ezarritako epea bete arte? Ekonomi Itunaren azken eraldaketaren ondorioz, nolako eragina dute aldi baterako absentziek? Bizkaitar foru dunak (edota Laudio eta Aramaioko auzotarrak) duen egoera arazotsu hori zaildu egiten da bizkaitar forugabearen egoera aintzat hartuz gero; Lege zibil berriaren arabera, bizkaitar forugabeek komisario bidezko testamentua eta testamentu boterea egiletsi ditzakete (EHFZZLren 13. artikulua), nahiz eta euren oinordetza legeak (Kode zibilak) hori debekatu

Kasu horrek ageri-agerian erakusten du foru arautegi fiskala egokitzeko beharra, foru erakunde zibilen egiazko izaerari, hau da, arau fiskalak eraentza berezia ezarri beharko luke foru erakundeak arautzean

Azaldutako arazoek hiru alor, gutxienez, ukitzen dituzte: lehendabizi, lege gatazka eta lotura gune fiskalen eta zibilen arteko aldea (aurreko kapitulura igortzen dut irakurlea); hurrenez, erakunde zibilen izaera juridikoa, horren gainean aplikatzen baita arau fiskala (tesiaren bigarren kapitulura jo beharko litzateke); eta, azkenik, tributu arautegiaren egokitasun eza, Foru zuzenbide zibilari begira Hori jarraian jorratu behar dut

Ekonomi Itunari dagokionez, testu horretan ez da berariaz aipatzen komisario bidezko testamentuaren kasua. Hala eta guztiz ere, Ekonomi Itunaren 26. artikulua interpretatzean ondoriozta daitekeenez, araugintza autonomodun tributua da, batetik, eta, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga den aldetik, antolamendu juridikoak ezarritako ondasunak oinordetza bidez eskualdatzeko kasu guztiak barne hartu behar ditu manu horrek, bestetik. Beraz, Ekonomi Itunak ez ditu aintzat hartu behar Kode zibilak edota legeria zibil erkideak ezarritako kasuak bakarrik, ezpada Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko uztailaren 1eko 3/1992 Legeak ezarritakoak ere.

Azken lege horren 27. artikuluak oinordetza erakunde batzuk jaso ditu: testamentua, legea, oinordetza ituna, ezkontza ituna edo dohaintza eskritura. Horrez gain, Kode zibilak arautzen ez dituen hiru testamentu forma erabiltzeko aukera ezartzen du 3/1992 Lege horrek: testamentu boterea, ermandadeko testamentua eta *hil-buruko* testamentua.

Horiek horrela, ukaezina dirudi Ekonomi Itunaren 26.2 artikulura bil daitezkeela testamentu boterearen kasua eta komisario bidezko testamentuarena ere, legegilearen borondatea gorabehera, bai 1981ean lehendabizi idatzi zenean bai 1997an azken idazketa egin denean. Areago oraindik, Bizkaiko eta Arabako arautegi fiskalean bertan, testamentuzko modalitate hori arautu izan da, legezkotasun printzipioa hautsi gabe.

Bestalde, antolamendu zibil bietan (erkidean eta forukoan), jaraunspenaren zehaztapena edo ondasunen eskualdaketa zein eskuraketa kausatzailea hil ondorengo unean gerta daitezke —testamentu boterearen kasuaz gain—, horrela gertatzen baita baldintza, epemuga eta fideikomisoen kasuan.

Halaber, arautegi fiskalaren ariora, interpreta daiteke zergaren sortzapena gertatzen dela ondasunak eskuratzen direnean. Data hori izan daiteke kausatzailea hil den eguna[325], baina geroko data bat ere izan daiteke: ulerbidez, ondasunak eskuratzeko ziren mugapenak desagertzen diren eguna[326]. Horretara, komisarioa izendatu den kasuetan, zergaren sortzapena ez da gertatzen, jaraunspeneko ondasunen jabetza soilari begira behintzat, komisarioak boterea egikaritu bitartean. Beste hitzetan adierazteko,

---

[325] Hori da kasurik ohikoena, hau da, komisarioa ez denean, ezarritako epeak ez dakar inolako arazorik. Egoiliartasuna eskuratu zenetik zergaren sortzapena gertatu arte, bost urte igaro ez badira, lurralde erkideko arauak aplikatuko dira; kasu horretan, zergaren sortzapenak bat egiten du kausatzailearen heriotzarekin.

[326] Kasu horretan, ondasunen eskuraketaren eragingarritasuna etenda dago, baldintza, epemuga, fideikomisoa, *alkar poderoso* edo testamentu boterea zein beste edozein mugapenen menpean dagoelako. Bizkaiko 3/1993 Foru Dekretu Arauemailearen 23.3. artikuluak horrela xedatu du

sortzapenaren zehaztapena ez da azaltzen kausatzailea hil den unean, ezpada komisarioak testamentu boterea egikaritzen duenean. Kontrara, alargunari edo komisarioari dagokion ondasun horien gainean era daitekeen gozamenari begira, zergaren sortzapena berehala eta zuzen-zuzenean gertatzen da, kausatzailearen heriotzatik bertatik eskatzeko modukoa delako.

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari begira aplikatzeko moduko arautegia zehaztean, Ekonomi Itunaren 26.2. artikuluak bi une erabakiorrak aipatzen ditu kausatzaileak egoiliartasuna eskuratzen duen unea eta zergaren sortzapena gertatzen den unea Kausatzailea hiltzen den unea, ordea, ez da inon aipatzen

Ohiko egoiliartasuna eskuratzen denetik zergaren sortzapena gertatu arte igaro beharreko bost urteko epean zehar, kausatzaileak berak lupertu behar duela egoiliartasun hori ulertuz gero, arazoak azaltzen dira, alegia, egiazko egoiliartasunari buruz hitz egitean. Kontrara, jaraunspenaren komisarioa izendatu ez diren kasuetan edota ondasunak eskuratzeko mugapenik ez den kasuan, zergaren sortzapena eta kausatzailearen heriotza aldi berean gertatzen dira. Egia esateko, Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluaren idazketa kausatzaileak berak lupertu behar zuela egoiliartasuna pentsatuz burutu zen ziurrenik, modu horretara, zergaren sortzapena kausatzailearen heriotzarekin batera gertatzen zela ulertzen zen, hau da, Kode zibilean oinarritutako idazketa zehaztu zuten

Komisarioa izendatzen denean, alabaina, une bi horiek ez dira zertan aldi beran gertatu, honako arrazoiak aintzat hartuta, besteak beste:

a) Bost urteko epe hori[327] eskatzen da helburu baterako gehienbat autonomia erkidego batetik beste autonomia erkidego baterako *turismo fiskala* saihestea, bigarren erkidegoa onuragarriagoa denean zergaren aldetik. Ildo horretatik, esan daiteke arauak kausatzailearen egoiliartasuna aintzat hartzen duela, batik bat, ondare baten titularra edo eramailea den aldetik; ondare horren eskualdaketa zerga baten menpe jartzen da, kasu honetan Oinordetzen gaineko Zergaren menpean. Teoria horren harira, aztertutako kasuan, legeak zehatz-mehatz ezarri ditu mugak, batetik bestera ibiltzea saihesteko, arrazoi fiskalak direla-eta: egoiliartasun fiskala aldatu denetik gutxienez bost urte igarotzea. Dena den, kausatzaileak berak zein komisarioak lurralde historikoen salbuespenak gozatu nahi badituzte, ezin dituzte epe horretan ondasunak xedatu, kontrara, 26.2. artikuluak ezarritako baldintza betez gero, kasu bietan ere eskubide berberak izan beharko lituzke.

Nolanahi den ere, nire ustetan arauaren helburua da egoiliartasun aldaketak saihestea, aldaketok zio fiskaletan bakar-bakarrik oinarritzen direnean, hortaz, manuaren helburua ez da ondare batek aldi batean zatiezin irautea, hau da, epe luzeago edo laburrago batean ondare hori ezin xedatzea. Azken finean, arauaren asmoa da kausatzailea egoiliartasuna ez aldatzea arrazoi fiskalengatik.

---

[327] Dirudienez, indarrean den bost urteko epeak nolabaiteko zerikusia duela zergaren preskripzio epearekin, horiek horrela, legegileak ez du bere borondatea azaldu arlo horretan. Lehenago, hamar urteko epea ezarri zen, alegia, auzotartasun zibila *ope legis* aldatzeko beharrezkoa zen epealdia. Bestetik ere, 1969ko Nafarroako Ekonomi Hitzarmenean eta 1976ko Arabako Ekonomi Ituneau auzotartasun zibil nafarra edo arabarra, kasuan kasu, ezarri zen lotura gune gisa, zerga pertsonalen begira (PFEZ, ODZ). Horrez gain, fiskalitate onuragarriagoaren bila lurralde horietara egoiliartasuna aldatzea saihesteko, egungo Ekonomi Ituneren 26.2. artikuluaren antzeko berme klausula ezarri zen Nafarroako edo Arabako legeria fiskala aplikatu ahal izateko ez zen nahikoa Araban edo Nafarroan auzotartasun zibila eskuratzea (hots, egoitza lurralde horietan bi urtez izan eta Erregistro Zibilean adierazpena egin), ezpada benetako egoiliartasunaren hamar urte igaro behar ziren. Hariari segiz, 1981eko Ekonomi Ituna onestean, ez da auzotartasun zibila lotura gune gisa erabiltzen, ezpada Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartasuna. Hala eta guztiz ere, euskal arautegi fiskala aplikatu ahal izateko, hamar urteko epea ezarri zen Ekonomi Itunean, lurralde horretako ohiko egoiliartasuna eskuratzen zuen pertsonari begira (epe hori ez dirudi zentzuzkoa denik, arau fiskalaren lotura gune gisa auzotartasun zibila bazter utzi dela aintzat hartuta). Era berean, zergaren preskripzio epea hamar urtekoa zen 1981eko Ekonomi Ituna onetsi zenean. Horiek horrela, ezin dut zehaztu garai hartan zergatik ezarri zen horren epe luzea.

Hariari segiz, lege gatazkak konpontzeko arau batek, hots, Ekonomi Itunak, ondare titulartasunen eskualdaketak mugatzeko helburua izateak galdera ugari sortarazten ditu Arau horri dagokion zeregina burutu beharrean, hau da, zergaren exakziorako lotura gune neutroak zehaztu beharrean, zeregin desegokietan ari da. Ene aburuz, kausatzailearen ondarea zatiezintasunean egoteak ez du garrantzi fiskalik, behin kausatzailea hil eta gero, ohiko egoiliartasunaren aldaketa saihesteko ondoreetarako Beste hitzez adierazteko, demagun bizkaitar forudunak ohiko egoiliartasuna duela Euskal Autonomia Erkidegotik kanpo, eta medikuaren diagnostikoaren arabera gaixotasun larri eta atzeraezinaren berri izaten duela, handik epe laburrera hil behar duela, alegia. Bizkaitar forudun horrek egoitza fiskala aldatzeko erabakia du, hurrengo urtebetearen hasieran, urtarrilaren batean, eta Euskal Autonomia Erkidegora dator, handik bi hilabetera hiltzen da Oinordetzen gaineko Zergaren ondoreetarako, bizkaitar hori ohiko egoiliarra da Euskal Autonomia Erkidegoan hiltzen denerako[128]. Halaber, demagun hil aurretik bizkaitar forudun horrek testamentua egiletsi duela Notarioaren aurrean, bertan bere ezkontidea jaraunspenaren komisario izendatzen duela Ezkontideak Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartasunari eusten dio eta handik sei urtera testamentu boterea egikaritzen du, aldi berean zergaren Bizkaiko arautegia aplikatzea eskatuz eta, jakina, jaraunspeneko eskuraketei dagokien salbuespena ere Kasu horretan, argi dago manuak ez dituela saihestu turismo fiskalaren ondorioak, hau da, kausatzailearen ondareak bost urtez xedatu gabe irauteak ez du lortu Ekonomi Itunaren 26.2. artikuluak bilatzen omen duen helburu nagusia (helburu hori kausatzailea Euskal Autonomia Erkidegora ez etortzea zen arrazoi fiskalak soilik aintzat hartuta) Hortaz, pertsona baten ondareak bost urtetan zehar zatiezintasunean irautea ezin da manuaren helburutzat hartu, ezta manu hori ulertzeko ezinbesteko baldintzatzat jo ere

[128] Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomi Itunaren 36.1. artikulua.

Izatez, Ekonomi Itunak ezartzen duen epea, zergaren Bizkaiko arautegia aplikatzeko, erdira laburtu da 1997ko Itunaren eraldaketaren ondorioz, lehenago hamar urteko epea zena orain bost urtekoa baita. Dirudienez, joera horri jarraitu behar zaio Ekonomi Itunaren hurrengo eraldaketetan ere. Baiezpen hori sendotzen du 1990eko Nafarroako Ekonomi Hitzarmenak (1998ko eraldaketak ez du alor hori ukitu), testu horretan ez dago antzeko manurik eta nahikoa da kausatzaileak lurralde nafarrean ohiko egoiliartasuna lortzea[329], zergaren Nafarroako legeria aplikatzeko (arauketa nafarra askoz onuragarriagoa da lurralde erkidekoa baino).

Are gehiago, arauketa horrek ondorio bidegabeak sortzen ditu. Modu horretara, arrazoi fiskalak direla medio, ohiko egoiliar bizkaitarrak paradisu fiskalera edota zerga gutxiago ordaintzen den herrialde batera alde egiten badu ere, bizkaitar horren oinordetzan Bizkaiko arautegi fiskala aplikatu behar da, kontrara. Euskal Autonomia Erkidegoaren egoiliartasun fiskala eskuratzen duenari[330] eta bost urte horiek betetzeko sei hilabete geratzen direnean kotxe istripu batean hiltzen bada, horren oinordetzan lurralde erkideko arautegia aplikatu beharko litzateke.

Hori guztia dela-eta, ondarea aldi batean zatiezintasunean egon beharra ez da argudio sendoa eta beste arrazoinamendu batzuetara jo beharko da, Ekonomi Itunaren 26.2 artikulua eta testamentu boterea elkar uztartzeko.

---

[329] DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madril, 1995, 63-64. or.

[330] Ekonomi Ituneko 36. artikuluaren indarreko idazketak garrantzi handia eratxiki die aldi baterako absentzici, ohiko egoiliartasuna zehaztean. Ildo horretatik, pertsona bat bizitza osoan Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliarra izango balitz, Euskal Erkidegotik kanpo zazpi hilabete egingo balitu, lan arrazoiak direla-eta, Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluaren ondorioetarako euskal egoiliartasuna gal dezake.

b) Testamentu boterea itxuratu den bezala, komisarioak kausatzailearen lekua hartzen du, hots, ondarearen eramailea da komisario, lehenago kausatzailea zen gisan Manuaren helburuari begiratuta, komisarioak egoiliartasuna berriro aldatuko balu, egoiliartasun onuragarriagoa lortzearren, manuaren hitzez-hitzezkotasuna hautsi dela uler daiteke Honako galderak azaltzen dira Zer gertatuko litzateke komisarioak bere egoiliartasuna aldatuko balu? Ekonomi Itunaren azken eraldaketaren ondorioz, naunaldia zehazteko aintzat hartuko dira aldi baterako absentziak ere Horregatik egoiliartasunaren aldaketak, behin betikoa zein aldi baterakoa, Ekonomi Itunaren 26 2 artikuluak ezarritako epearen zenbaketa geldiaraziko du nahitaez, eta komisarioak ezin izango du geroago zenbateko hori berriro hastea Bizkaiko arau fiskala oinordetzari aplikatu ahal izatea komisarioaren zereginean datza, hots, kausatzaileak hasitakoari ernstean kausatzaileak zuen egoiliartasunari begira Egoiliartasun hori geldiarazten denean kausatzaileak hasitako epearen zenbaketa hautsi egin da Ekonomi Itunaren 26 2 artikuluari begiratuta, argi dago kausatzaileak euskal lurraldean ohiko egoiliartasuna eskuratu zuen azken aldia aipatzen duela manuak[31], horren ondorioz behin epea geldiarazi eta gero, kausatzaileak bakarrik has dezake berriro epearen zenbaketa Harnari segiz, kasu horretan ez du molako garrantzirik komisarioak noiz egikaritzen duen testamentu boterea, izan ere, lurralde erkideko arautegia aplikatu beharko litzatekeelako beti

Bestalde, komisarioak Euskal Autonomia Erkidegoaren ohiko egoiliartasuna eskuratzen badu, kausatzaileak noiz izan ez zuena, nahikoa da komisarioak betetako

[31] SAINZ DE BARANDA eta LUQUINen aburuz, Ekonomi Itunaren 26 2 artikuluak aipatutako egoiliartasunaren eskuraketa dagokio egoiliartasuna eskuratu den azken biderari, hortaz ez da nahikoa Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartasuna eskuratu izana, ezpada egoiliartasun hori geldiarazpenik gabe eutsi izana ezarritako epean zehar (egun, bost urteko epean) Beste hitzez esateko, ez da aintzat hartzen ohiko egoiliartasunaren eskuratua geroago galtzen denean, nahiz eta geroago berreskuratu egoiliartasun hori SAINZ DE BARANDA, E -LUQUIN, R , *El Concierto Economico con el Pais Vasco*, Asociacion para el Progreso de la Direccion, Bilbo, 1982, 242-243 or

epea? Manuaren hitzez-hitzezkotasunak debekatzen du interpretazio hori, kausatzaileak eskuratu behar duelako euskal egoiliartasuna

Kausatzaileak ohiko egoiliartasuna aldatzen badu Autonomia Erkidegoaren barruan, lurralde batetik bestera, hots, Arabatik Bizkaira (pentsa dezagun Laudio eta Aramaioko auzotarraren kasuan, horiek ere testamentu boterearen erakundea erabil dezaketelako), zein da kausatzailearen oinordetzari aplikatu beharreko arauketa, hiru lurraldeetan testamentu boterearen arauketa fiskala ezberdina baita? Ekonomi Itunak arautzen ditu Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko tributu harremanak bakarrik, hortaz, erkidego barruan gertatzen diren egoiliartasun aldaketak ez dute garrantzirik, Ekonomi Itunaren ondoreetarako Kasu horretan, hiru lurraldetatik bateko ohiko egoiliartasuna hartu beharko litzateke kontutan, lurralde horrekiko egoiliartasuna zehaztu ahal bada

c) Komisarioak ohiko egoiliartasuna aldatzen ez badu, zergaren sortzapena finkatu behar da kausatzailearen heriotza baino geroagoko unean Testamentu botereak oinordekoa izendatzeko ahalmena eratxikitzen dio komisarioari (ondore horietarako komisarioak kausatzailearen lekua hartzen du), hortaz, ondasunak xedatu bitartean edota oinordekoa izendatu artean, ahalordearen emaileak bere ondasunak oraindik xedatu izan ez balitu bezalakoa da Ez dago ondasunon eskualdatzerik ezta zergaren sortzapenik, bai, ordea, gozamenaren kasuan Kausatzailea hil den arren, ez da deitoragarria komisarioak hildakoaren jaraunspena banatzea Era berean, testamentu boterearen izaera kontutan hartuRik, ez ginateke harritu behar bost urteko epearen betekizuna komisarioak betetzen badu, testamentu boterea izanik, komisarioa kausatzailea bera bailitzan jokatu behar da ondore horretarako, beraz, boterea egikaritzen ez badu legeak ezarritako epean zehar, epearen betekizuna bete duela ulertu beharko litzateke Interpretazio hori bat dator, halaber, testamentu boterearen

izaerarekin. Esaera juridiko zaharra aplikatu beharko litzateke, hots, *gehien ahal duenak, gutxien ere ahal du*; beste hitzetan esateko, ahalorde-emailearen jaraunslea izendatu eta haren jaraunspena bana dezakeen pertsonak, epe baten zenbaketan kausatzailea ordeztu ahal izan beharko luke[332] (alegia, formazko betekizun hutsean ordeztu).

d) Ohiko egoiliartasunaren arauketak ere, nolabait, aintzat hartzen du subjektu pasiboaren asmoa edo borondatea, batik bat aldi baterako absentziak hiru urte baino luzeago ez duela iraungo uste denean. Horregatik, 26.2 artikuluak ezarritako epea betetzeko hiru urte baino gutxiago geratzen badira, pentsa daiteke subjektu pasiboaren asmoa, ohiko egoiliartasunari eustean (eta ezerezean geratu dena subjektua hil delako), eta komisarioaren egoiliartasuna, aurrekoa osatuz (epea bete bitartean ez duenean boterea egikaritzen), nahikoak direla, Ekonomi Itunak ezarritako denborazko betekizuna gauzatu dela zehazteko.

e) Edozein modutan ere, eta horrela ulertu ezean, nire ustez Ekonomi Itunak berariaz ukatu behar zuen kasu horretan ezin dela interpretazio hori egin, baina hori ez da gertatu 1997an Ituna berriro eraldatu denean ere (ordurako, dagoeneko azaldu zitzaion kasu hori Tributu administrazioari).

f) Halaber, Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluaren hitzez-hitzezko testuak ez du inon berariaz xedatzen kausatzailea bera izan behar dela egoiliartasunari eutsi behar diona,

---

[332] Kontrara, esan daiteke auzotartasun zibila pertsonaren eta lurralde jakin baten arteko lotura gunea dela eta, horren ondorioz, pertsona hiltzean lurraldearekin duen lotura desagertzen da, hartari segiz, auzotar izaera ezin die bere jaraunsleei eskualdatu, ez eta auzotartasunetik eratorritako eskubideak ere, hala nola, auzotarren arteko zenbait aprobetxamenduak. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil, común y foral. Teoría de la relación jurídica: la persona y los derechos de la personalidad. Las cosas. Los hechos jurídicos*, Ed. Reus, Madril, 14. arg., 1984, I. lib., II. bol., 310. or.

Nolanahi den ere, Kode zibilaren 14.2. artikuluak xedatzen duenez, «Zuzenbide erkideko lurraldean edo foru Zuzenbideko zein Zuzenbide bereziko lurraldean auzotartasun zibila dute auzotartasun hori bera duten gurasoengandik jaiotakoek.»

manuak, ostera, epearen zenbaketaz dihardu, epea zenbatzen hasten delako kausatzaileak egoiliartasuna eskuratu duenetik zergaren sortzapena gertatu artean Labur bilduz, sortzapenaren unean, bost urte igaro ez badira ahalorde-emaileak ohiko egoiliartasuna eskuratu zuenetik, lurralde erkideko arautegia aplikatu beharko litzateke, zergaren exakzioan, zalantzarik gabe Kontrara, bost urte igaro badira, komisarioaren eta kausatzailearen ohiko egoiliartasuna batu ondoren, Ekonomi Itunaren 26 2 artikuluak ezarritako betekizunak gauzatu direla artez interpreta daiteke, ordurako kausatzailea hil bada ere

Badira bestelako autuak ere, esate baterako, oinordetza berari bi lege fiskal aplikatzeko aukeraren inguruan Testamentu boterea egintza batzuen bidez egikarituz gero, egintza horietatik batzuk bost urteak igaro baino lehen gertatu eta beste batzuk horren ondoren gertatzen direnean, zein da oinordetza horri aplikatu beharreko legeria? Kausatzailearen heriotzaren zioz sortu den gozamenaren gainean komisarioak izan dezakeen eskubidea nola likidatu behar da? Bizkaitar forugabeak testamentu boterea egiletsiz gero, bi legeria fiskal aplika daitezke bata, lurralde erkidekoa, seniparte hertsiaren gainean kausatzailea hil eta batera eskatzeko modukoa delako, eta bestea, Bizkaikoa, jaraunspenaren gainerako ondasunei buruz? Oinordetza berari bi lege fiskal ezberdin aplika dakizkioke? Azaldutako kasu horretan, argi dirudienez, gozamena Estatuko legeriaren arabera likidatu behar dela, kasu horretan zergaren sortzapena kausatzailea hiltzean gertatzen baita Antzeko ondorioak atera daitezke bizkaitar forugabearen jaraunspeneko seniparte hertsiaren kasuan ere, aldi berean testamentu boterea egiletsi bazuen; halaber, boterea zati batez egikarituz gero eta oraindik bost urteak igaro ez badira, lurralde erkideko arautegiaren arabera likidatu beharko litzateke Atal honetan azaltzen ari naizen interpretazioari jar lekiokeen eragozpen edo oztoporik handiena

Manuaren interpretazioa edozein dela, argi dago 26.2. artikuluak legeria bataren ala bestearen aplikazioa baldintzatzen duela, bost urteko epearen betekizunaren arabera, eta horregatik ez dugu ulertu behar oinordetza printzipiorik urratu denik. Halaber, Ekonomi Itunaren 26.3 artikuluak berariaz ezartzen du bi lege fiskalen aplikazioa aldi berean eta dohaintza berari, lurralde erkideko legea eta foru lurraldekoa; horren ondorioz, oinordetza berberari arautegi fiskal bat baino gehiago aplikatzea ez dirudi gaindiezineko oztopoa dela.

Beste autu bat ere azaldu da: komisarioak testamentu boterea egikaritzen badu bere testamentuan, noiz gertatzen da zergaren sortzapena boterea egikaritzeagatik? Legeak xedapen horri eratxikitzen dion ezeztaezintasuna dela-eta, komisarioa hil arte itxaron behar da? Komisarioak bere testamentuan egikaritzen badu boterea, xedapenari izaera ezeztakorra emanik, komisarioa hil arte itxaron beharko litzateke, zergaren sortzapena gertatu dela ulertu ahal izateko; izan ere, boterearen egikaritzaren ziozko adjudikazioaren ezeztaezintasunak bakarrik berma dezake zergaren likidazioa legearekin bat egiten dela, eta boterearen egikaritza ezeztaezina da komisarioa hiltzen denean. Kontrara, testamentuzko xedapenaren ezeztaezintasunak zergaren sortzapena gertaraziko luke, Ekonomi Itunaren 26.2 artikuluak ezarritako epea zehaztean.

Atal honetan narabilen irizpidearen aurka, argudiatu daiteke interpretazio horrek komisario gozamenduna behartzen duela lehenbailehen boterea egikaritzera, modu horretara, kausatzailea hiltzean kargatu zen gozamena zergatik salbuetsita geratuko bailitzateke, Itunaren 26.2. artikuluko bost urteko epea igaroz gero. Ondo baino hobeto dakigunez, gozamen hori behin-behinean likidatzen da biziartekoa bailitzan, eta geroago behin betiko likidazioa egin behar da, aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, behin gozamena azkendu eta gero testamentu boterea egikaritu delako. Aztertzen ari garen kasuan, gozamen horren gainean komisario gozamendunak zerga

ordaindu du kausatzailea hil denean; hariari segiz, kausatzaileak Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartasuna eskuratu zuenetik bost urte igaro badira, komisario gozamendunak boterea egikaritzen badu, horrela adjudikaturiko ondasunen gaineko gozamena azkentzen da eta behin betiko likidazioa gauzatu behar da gozamenaren gainean, gozamenaren egiazko iraunaldia aintzat hartuta Komisario gozamenduna, aldi berean, kausatzailearen ezkontide, aurreko edo ondorengoa bada, aldi baterako gozamen hori zergatik salbuetsita dago, eta, ondorioz, behin-behineko likidazioaren zioz ordaindutako kuota itzuli beharko litzaioke komisarioari Edozein modutan ere, ene aburuz, arrazoi hori ez da argudio nahikoa boterea berehala eta zuzenean egikaritzeko Egia da jokabide horrekin komisarioak berreskuratuko lukeela behin-behinean ordaindutako kuota, aldi berean, jaraunspenaren ondasunen gaineko gozamena galduko luke ere, eta gozamen horrek nahitaez zergaren zioz ordaindutako kuotak baino balio handiagoa izan behar du

Labur bilduz, Ekonomi Itunaren 26 2 artikuluaren hitzez-hitzezkotasunak ahalbideratzen du atal honetan azaldutako interpretazioa, alegia, komisarioak kausatzailea ordeztu dezake bost urteko epea zenbatzeko eta, ondorioz, oinordetzari foru lurraldeetako arautegi fiskala aplikatzeko Nahikoa da epealdi hori igarotzea, kausatzaileak Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartasuna eskuratu zuenetik zergaren sortzapena gertatzen den arte (dakigunez, sortzapena geroratzen da komisarioak boterea egikaritu artean)

7.3.5. Ezkontza osteko erkidegoa

Ezkontza osteko erkidegoa legeak agindutako ondorioa da, foru komunikazioa sendotu eta gerokoa, hots, ezkontza desegiten denean ezkontideetarik bat hil delako, ezkontide bien seme-alaba edota ondorengoak bizi direla Ezkontza osteko erkidegoa hildakoak utzitako ondasunen gaineko testamentu boterearen ondorioa ere bada, boterea egikaritzeko denean. Ondasun erkidego horretan bi titular ageri dira bata zehatza da, alarguna hain zuzen, horri erkidegoaren erdia dagokiolarik, bestea zehazgabea, hildakoaren derrigorrezko oinordekoak, erkidegoaren beste erdiaren gainean Testamentu boterea egikaritu bitartean, bigarren erdi horri dagokionez, ez dago titular zehatzik, derrigorrezko oinordekoek jaraunspena jasotzeko igurikimena besterik ez dutelako, igurikimen hori komisarioak baieztu behar duela

Legearen borondateak ezkontza osteko erkidegoa iraunarazteko, pentsaraz dezake hildakoaren jaraunsleei ez zaiela jaraunspenerako delaziorik egiten, edota, behin oinordetza ireki eta gero, iraunarazten duen erkidegoaren eskubideen eskuraketari dagokionez, hortik eratorritako kuoten ordainketa etenik geratzen dela, ondasunen eskuraketa horren eragingarritasuna baldintzapean dagoelako[111] (Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 24.3 artikulua)

---

[111] Irtzi horren aurka, eta Aragoiko zuzenbidearen ezkontzaren sozietate luzatuari dagokionez, jaraunsle «subrogatuek» ezkontzaren sozietate luzatuan eskubide batzuk eskuratu arren, jaraunstsitako ondasunen titulartasunaren ondorioz —hori ahaztu gabe—, eta eskubide horrek ezkontzaren erkidego luzatuan parte hartzea ahalbideratzen badie ere, horrek guztiak ez du esan nahi oinordetza etenik geratzen dela, ez eta eskuraketaren eragingarritasuna baldintza etengarriaren menpe dagoela ere Horregatik, Oinordetzen gaineko Zergaren sortzapena gertatzen da eta ezarritako epe zein baldintzetan ordaindu behar da, bai eta dagozkion hobariak aplikatuta ere

Une horretan Oinordetzen gaineko Zerga likidatzean, zenbait arazo saihesten dira, hala nola, ezkontzaren sozietate luzatua eratu eta desegin artean lorturiko irabaziek eratorritako arazoak, edota ondasunen balorazioak ekarritakoa. Balorazioari dagokionez, eskuraketa baldintza etengarriaren menpe dagoela ulertuz gero, badirudi ondasunak baldintza betetzean baloratu behar direla, hau da, partaidekide batek alde egitean edo erkidegoa likidatzean CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 593–594. or.

Kontrara, esan liteke kausatzailearen heriotzak, kausatzailea ezkonduta egon bada foru komunikazioaren eraentzapean, ezkontza osteko erkidagoaren eraketa sortarazten duela *ex lege*, horren ondorioz, erkidego horri eskualdatzen zaizkiola hildakoaren eskubide eta ondasunak dohain bidez Iritzi horren arabera, erkidegoa zergaren subjektu pasibotzat hartu nahi da (gutxienez, erkidegoaren erdia, alegia, titulartasun zehazgabeko ondasunei begira) eta, modu horretara, zergaren sortzapena kausatzailea hil denean gertatu dela ulertu Testamentu boterea egikaritzean, komisarioak ondasunak behin betiko adjudikatzen dizkienean jaraunsle zehatzei, bigarren eskualdaketa gertatuko litzateke ezkontza osteko erkidegoarengatik izendaturiko jaraunsleengana

Jarrera horrek, ordea, eragozpen gaindiezinari egin behar dio aurre Ondasun erkidegoak ez du gaitasunik ondare gehikuntzak lortzeko, hortaz, erkidego hori ezin

---

SOLCHAGA LOITEGUIk ere antzeko ondorioak lortzen ditu Bere iritziz, ezkontideetariko bat hiltzean eta horren jaraunsleen eta bizirik dirauen ezkontidearen artean erkidego luzatua eratuz gero ezkontide kausatzaileak zituen eskubideen titulartasuna *mortis causa* eskualdatzen zaie hildakoaren jaraunsleei Hariari segiz, *mortis causa* ondoretza titulu hori dela-eta, pertsonen arteko subrogazioa gertatzen da, hots, aipaturiko jaraunsleak erkidegoan sartzen dira, eta erkidego horretan hildako ezkontideak zuen egoera juridikoa beraganatuko dute SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la comunidad conyugal continuada (arts 60 a 71)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragon, Zaragoza, 1993, II lib., Jose Luis LACRUZ BERDEJOk eta Jesus DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 614–615 or

Beste aldetik ere, ezkontzaren erkidego luzatua osatzen duten ondasunei begira, tributuaren likidazioa geroratzen ez bada, eta aldi berean hildako ezkontidearen ondasun pribatiboak ere tarteko badira, zerga ornarritik zergaren Legearen 20 artikuluak ezarritako txikipenen aplikazioa argi eta garbi errazten du SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op cit*., 619 or

Ondasunen balorazioa noiz egin behar den inguruan zalantzak sortu dira, aukera bi direlarik kausatzailea hiltzen den egunean ala, kontrara, erkidego luzatuaren desegite edo zatitzea gertatzen den egunean

Dirudienez, Administrazioaren irizpidearen arabera, ondasunak baloratzeko unea izan beharko litzateke sortu beharreko kuota eragingarria denean, hau da, ezkontzaren erkidego luzatua desegin edo zatitzen denean FERNANDEZ PORTILLOk, ordea, hori ez dela horrela izan behar uste du Ezkontideetariko baten heriotzaren zioz sorturiko eskubidea izanik, eta, orokorrean hartuta, eskualdatzeko moduko eskubidea denez, erkidegoa eratzean baloratu behar da, noiz ez erkidegoa desegitean Tributu administrazioa ez du inolako zerikusirik ezkontzaren erkidego luzatuaren administratzaileek eginiko kudeaketa onarekin edo txarrarekin hortik eratorritako onura zein galerei begira

Areago oraindik, ez litzateke batere bidezkoa izango, mozkinen pilatzearen zioz izan daitekeen ekonomi soberakina (ezin izan delako banatu) Ormordetzen gaineko Zergaren menpe geratu beharra, etekin horien gainean dagoeneko PFEZ ezarri baita FERNANDEZ PORTILLO, J., *op cit*., 91–93 or

daiteke inoiz Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren zergadun izan[134] Beste hitzez esateko, subjektu pasiboa zehaztean legegileak pertsona fisikoaren izaera agindu izan ez balu ere, erkidegoa ezin izango litzateke zergadun izan[135].

Hariari segiz, jarrera horretan aipatutako bigarren eskualdaketa (ezkontza osteko erkidegoarengatik izendaturiko jaraunsleenganakoa) ez litzateke benetako eskualdaketa izango, jaraunsle horiek erkidegoaren titularrak direlako eta ez erkidegotik kanpoko pertsonak, hau da, ondasunak euren buruari eskualdatuko lizkioke, eta hori ez dirudi zentzuzkoa denik, inondik begira dakiola

Bestalde, lehenago (7.3.3.4 atalean) aztertu genuenez, ezkontza osteko erkidegoaren ondasun jakin baten dohaintza egin dakioke erkidegoaren partaide bati, esan genuenez ere, kasu horretan eskualdaketa konplexua da bi negozio juridiko aldi berean baitaratzen dituelako ondasunaren erdiaren gainean dohaintza (alargunari dagokion zatiaren gainean) eta *mortis causa* oinordetzazko eskualdaketa beste erdiaren gainean (testamentu botearea egikaritzeagatik)

Honako honetan, ezkontza osteko erkidegoaren ondasun jakin baten gaineko dohaintza ere jorratu nahi dut, baina dohaintza-hartzailea ez da erkide bat izango, ezpada erkidegotik kanpoko gainontzekoa, bestela esateko, ondasuna eskualdatzen da ondasun erkidegotik kanpo. Horretarako, ez da nahikoa alargun komisarioaren

---

[134] Ondasun erkidego baten mesedetan dohaintza zein oinordetzarik izango balitz, egintza juridiko horren baliozkotasuna zaintzeko, erkideei egin zaiela ulertu beharko litzateke. Izan ere, erkideek bakarrik onar dezaketelako oinordetza zein dohaintza. Hortaz, ondasuna ez da dohaintzan eman, hots, ondasun horren gaineko kuotak eman dira dohaintzan. CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 27 or.

Konpontbide horren ondorioz, erkideei errentak egozten zaizkie; modu horretara, dohaintza hartutako gauza lortzeagatik sortutako ondare gehikuntza kidetitulartasuna osatzen duten erkide beste zaiutan banatu beharko litzateke. BAYONA GIMENEZ, J.J., *Tributación de la comunidad de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1997, 303. or.

[135] BAYONA GIMENEZ, J.J., *loc. cit.*

borondatea; izan ere, alargunak ondasunaren erdia dauka, baina ondasunaren beste erdiaren titularren baimena behar du ondasuna adjudikatzeko Hildakoak utzitako ondasunen administratzailea izan ohi da alarguna gehienetan, baina administrazio egintzen artean ezin daitezke kokatu dohain bidezko xedapen egintzak, hots, egintza horiek alargun komisarioaren eskumenetik at gelditu ko lirateke Ondasunaren beste erdiari dagokionez, titulartasun kolektiboa dago, nahiz eta partaide bakoitzaren erkidegoko kuota zehaztu gabe izan, testamentu boterea egikaritu bitartean Komisarioak, alabaina, ezin dezake testamentu boterea egikaritu ondasuna erkidegotik kanpora eskualdatzeko, kausatzailearen aginduak komisarioa behartzen duelako ondasunak derrigorrezko oinordekoen artean banatzera (xedapen askeko zatiari dagokionez izan ezik, baina kasua larregi ez zailtzearren xedapen askeko zatia ez dagoela ulertuko dugu) Horregatik, ezkontza osteko erkidegoaren partaide guztien adostasuna beharrezkoa da, gainontzekoaren mesedetan buruturiko dohaintza baliozkoa eta eragingarria izan dadin, ondasunen balioaren erdiaren titularrak, ordea, zehaztu gabe daude, banakako partaidetzak zehaztu arte, alegia, testamentu boterea egikaritu arte

Autu hori konpontzeko, dohaintzarekin batera edo horren aurretik adjudikazio egintza bat burutu behar da nahitaez, derrigorrezko oinordeko bati, batzuei edo guztiei dohaintzaren objektu den ondasunaren kuota edo zati bat esleituz Esangura horretan, hildakoak emaniko testamentu boterea egikaritu behar du komisarioak, derrigorrezko oinordeko bati edo batzuei ondasunaren titulartasun zehazgabea adjudikatzeko, euretariko bakoitzak ondasunari begira eskuratutako kuota ere zehaztuz (kuota hori zehaztu ezean, uier daiteke adjudikazioa ustezko jaraunsle guztiei egin zaiela hainbana) Ezkontza osteko erkidegoaren gainerako ondasunek zatitu gabe iraungo dute, testamentu boterearen egikaritza mugatzen delako dohaintzan eman nahi den ondasunera

Tributuaren ikuspegitik, ondasunaren ondoz ondoko bi eskualdaketa gertatu dira, ondasunaren balioaren erdiari dagokionez lehendabizikoa, jaraunsleei eginikoa, testamentu boterearen bitartez; eta bigarrena, jaraunsle horiengandik (dohaintza--emaileengandik) dohaintza-hartzailearengana Eskualdaketa biak dokumentu berera bil daitezke, baina horrek ez luke nahasmenik sortu behar Ondasunaren beste erdiari dagokionez (ezkontza osteko erkidegoan alargunak duen partaidetzari dagokionez), eskualdaketa bakarra dago alargunarengandik dohaintza-hartzailearengana, eta ez du inolako berezitasunik dohaintzari buruzko arau orokorrei begira

7.4. OINORDETZA ITUNA

Uztailaren 1eko 3/1992 Legeak 74 artikuluan xedatzen duenez, ezkontza--hitzarmenez, dohaintzaz edo Eskribau aurreko eskritura bitartez egindako itunez bana daitezke jarauntsitako ondasunak, guztiak edo batzuk, bertan agindutako era, gordekizun, ordezkatze, itzultze-hizpaketa, zorpe eta betekizunekin Eskritura-egileek, gainera, dauzkaten ondasun guztiak edo batzuk unean bertan eskualdatzea zein hildakoan egin dadila erabaki dezakete

Arauketa fiskal bereziaren ezean, URRUTIA BADIOLAK[336] oinordetza itunak arautzeko eraentza fiskala ezartzearen beharra azpimarratu du, itun horien izaera juridikoa errespetatuz, autoreak ez du begi onez ikusten beste arauketa batzuetan oinarritutako konponbide fiskalak oinordetza itunei aplikatzea, azken horiekin bat ez badatoz Esan legez, maiz gertatu da, batez ere Foru zuzenbidearen gunean, fiskalitate ez aldeko baten ondorenez, foru erakunde zenbait desagertzea Oinordetza itunen

[336] URRUTIA BADIOLA, A., *op. cit.*, 29-30. or

beherakada horretan nabaria izan da zergen eragina, familia baserritarraren aldaketa sakonekin batera.

7.4.1. Aurreko legeria

Zergaren historian zehar onetsitako arauzko testuek ez dute jaso izan oinordetza itun edo kontratuaren eraentza fiskal berezirik, izen horrekin Egungo arautegian, ordea, 1991ko Estatuko Araudiaren 11 artikuluak (eta 1994ko Gipuzkoakoak) zergapeko oinordetza tituluen artean oinordetza itunak edo kontratuak aipatzen ditu

Garai historiko ezberdinetan, alabaina, familiaren barruan ondare eskualdaketak arautzen zituzten erregela fiskalak izan dira, arau edo erregela horien azpian edo muinean, oinordetza itunaren ezaugarriak nabari daitezke, baina legezko testuak ez du inoiz izendura hori erabili izan Ulerbidez, zergaren 1900eko Estatuko Araudiaren 21 artikuluaren kasua (1967ra arte indarrean izan zena) eta Bizkaiko 1907ko Araudiaren 28.3 artikuluaren kasua

> *Zergaren 1900eko Araudiaren 21 artikulua (1900eko apirilaren 10eko Errege Dekretua)*
>
> «Foru legeriaren arabera, jaraunsleak, bere nahierara, gainerako jaraunsleen euren senipartea ordaintzen badie ere egoki deritzon ondasunekin, ez du zergaren sortzapena eragingo jaraunspenez besteko kontzeptuaren bidez[337]».
>
> *1907ko Bizkaiko Araudiaren 28.3 artikulua*
>
> «Eskudirutan zenbatekoa ematearen truk edo bestelako karga ezartzearen truk, ezkontza itunetan jasotako dohaintzak lagapentzat joko dira zergaren

[337] Kataluniako foru legeriari dagokionez, jaraunsle batek gainerako anai-arrebei eskudirutan eman diezaieke eurei dagokien senipartea; kasu horretan, ez dira aintzakotzat hartuko izan daitezkeen isilbidezko lagapenak, eta jaraunspenaren zioz bakarrik likidatu beharko litzateke. ALBI DE PAZ, J., *op. cit.*, 184. or.

> ondoreetarako, kargatutako zatiari dagokionez. Ez da lagapentzat joko, ezpada dohaintza edo jaraunspentzat, dohaintza-hartzaileak jasotako zenbatekoa gainerako seme-alaben senipartea ordaintzeko dela kontratuan bidezkotuz gero».

Kasu bietan, oinordetza harremanak jorratzen ari dira; eta bietan ere, legegile fiskalak bazter uzten ditu zenbait kalifikazio, senideen arteko kostu bidezko lagapen edota adjudikazio gaindikin bezalakoak. Kontrara, negozio juridiko horren inguruan gerta daitezkeen ondare elkarrnike guztiak jaraunspenaren (edo dohaintzaren) kontzeptuaren arabera kalifikatu behar da. Bi erregela horiek kasu jakin batzuetarako arautu dira eta, ondorioz, ez dute oinordetza itunetik sorturiko oinordetza prozesuaren eraentza juridiko osoa baitaratzen.

Arauketa bereziaren ezari aurre egiteko, autore batzuek erakusten digute egoera horren aurrean izendatzaileek izan behar duten jokabidea. MONASTERIO AZPIRI[138] aburuz, ohituraren arabera oinordetza titulua erabilita ezkontzera zihoan seme-alabaren mesedetan xedatzen ziren ondasun guztiak. Ezkonberria oinordeko izendatzen zen eta ezkontza barruko horren ondorengoak ere, nahiz eta ondorengoak bigarren lekuan oinordeko izan.

Horren ondorioz, ondorengoak ez ziren oinordetzara deituak izaten eskualdatze eskubidearen bitartez, ezpada lehen lekuan izendatutakoaren ordezko arruntak bezala. Oinordetza titulua ordezpen arruntaren kasua bezala kalifikatuz gero (eta eskualdatze eskubidea bazter utzita), izendatzailearen borondatearekin bat egiten zen, horrez gain, teknika juridikoaren aldetik ere artezagoa zen eta, azkenik, zergaren ikuspegitik onuragarriagoa zen bide hori. Azkenari helduta, zergaren likidazio bakarra egin behar zen (legebidezko seme-alabentzako tarifaren arabera, edo seme-alaba legebideztatuen

---

[138] MONASTERIO AZPIRI, I., «Los pactos sucesorios en la Ley del Parlamento vasco 3/1992, de 1 de julio», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Botererarен Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 206. or.

tarifarekin, eta ez gainerako ondorengoentzat ezarritako tarifarekin) ordezpen arruntaren kasuan; eskuraketa eskualdatze eskubidearen bidez gertatzen zenean, aldiz, likidazio bikoitza nahitaezkoa zen.

MARTIN RETORTILLOk[339] adierazi izan duenez, ezkontza itunetan (oinordetza itunetan) ezkongaiaren gurasoek jaraunsle izendatzen zuten euren seme-alaba eta, beste ezkongaiari zegokionez, bere gurasoek ezkonsari egokia ematen zioten, batak zein besteak euren ondasun guztiak ezkontza sozietatera ekartzen zituzten, noiz behinka senarraren ondasunen gainean hipoteka eratzen zen ezkonsaria bermatzeko, batzuetan, senarrak emazteari zenbateko aldakorra *aintzatesten* zion, eta beste batzuetan gainerako seme-alabentzako (ezkongaiaren anai-arrebentzako) seniparteak esleitzen ziren ezkontza itun horietan Hortaz, egintza horiek banan-banan sortarazten zuten zerga oinarria nahitaez zehaztu behar zen, zegokien tributua modu egokian ezartzeko Ulerbidez, ezkongaiak ezkontzara egindako ekarpen ekonomikoa izan zitekeen hiru kontzeptu juridikoen oinarria, elkarren artean lokabeak eta ezberdinak Modu horretara, Eskubide Errealen gaineko Zerga zein Erregistroaren teknikek bereizten zituzten hiru kontzeptu horiek *jaraunspena*, ezkontzara ekarritako *ezkonsaria*, eta *hipoteka* ezkonsari hori bermatzeko, senarraren ondasunen gainean ezarria

[339] MARTIN RETORTILLO, C., «Ley del Timbre y las capitulaciones matrimoniales», *Revista del Derecho Privado*, 190-191 (1929), 257 or

7.4.2. Indarreko arauketa

Historian zehar ondoz ondo izan diren arautegi fiskalei dagokienez, oinordetza ituna k izandako lege aurrekari apurrek ezin dute lagundu egungo-egunean izan daitezkeen lege hutsuneak osatzeko

Arestian aztertu genuenez, arau fiskalentzat oinordetza ituna oinordetza tituluu da, zerga egitatea definitzean, 1991ko Estatuko Araudiaren 11 artikuluak oinordetza itunak baitaratzen ditu (itunaren eragingarritasuna noiz gertatzen den aintzat hartu gabe), zergapean diren oinordetza tituluen artean

Egun, beraz, badirudi autu hori konpondu dela eta inork ez duela zalantzan jartzen itunaren oinordetzazko izaera, ondorio bera atera daiteke oinordetza itunak berariaz arpatzen ez dituzten legeriei begira, hots, Bizkaikoari, Arabakoari eta Nafarroakoari begira Nolanahi den ere, beste arazo batzuk azaltzen dira itunen eraentza fiskalaren inguruan, batik bat, oinordetza ituna edo kontratua eragingarria den unearen arabera Guk dakigunez, itunaren eragingarritasuna bi unetan gerta daiteke negozioa burutzean bertan ondasunen eskualdaketak gertatzea (unean bertako eragingarritasuna dakarren ituna) edota eragingarritasuna geroratzea ondorengo une baterako, izendatzailearen edo izendatzaileen heriotzaraino (*post mortem* eragingarritasuna dakarren ituna) Gainerako datua ere aintzakotzat hartu behar da ondasun jakinen gaineko *mortis causa* dohaintza oinordetza ituntzat joko da, baita ondasun guztien gaineko *inter vivos* dohaintza ere, kontrakoa adierazi ezean (EHFZ'Lren 76 artikulua)

Unean bertako eragingarritasuna dakarren itunari dagokionez, autua sortzen da Ekonomi Itunaren 26 artikuluarekin lotuta (artikulu horrek Oinordetza eta Dohaintzen

gaineko Zergaren lotura guneak arautzen ditu) Artikulu horrek xedatzen duenez, zergaren foru arautegia aplikatu behar da oinordetzaren kasuan kausatzailea Euskal Autonomia Erkidegoaren ohiko egoiliarra denean, ondasun higiezinen gaineko dohaintzaren kasuan, ondasunak euskal lurraldean kokatzen direnean, eta gainerako dohaintzen kasuan, dohaintza-hartzailea lurralde horretako ohiko egoiliarra denean

Post mortem eragingarritasuna dakarren itunari dagokionez, hau da, izendatzailea behin hil eta gero eragingarria denean, ez da inolako arazorik azaltzen, oinordetza titulua delako eta testamentuak bezala jorratzen delako Kasu horretan, ageri-agerikoa da oinordetzekin duen parekotasuna Ondorioz, izendatzailearen (kausatzailearen) ohiko egoiliartasuna hartuko da kontutan, aplikatzeko moduko arautegi fiskala zehaztean

Nolanahi den ere, kasua zailtzen da itunak unean bertako eragingarritasuna dakarrenean eta ondasunak eskualdatzen direnean, izendatzailea (kausatzailea) bizi dela, dohaintzekin gertatu bezala Zein da aplikatu beharreko arautegi fiskala? Kausatzailearen egoiliartasunari dagokion legeria aplikatu behar da, oinordetza titulua delako, ala dohaintzei buruz ezarritako erregeletara jo behar dugu, *inter vivos* eskuraketa bat delako (gogoratu, dohaintzan emaniko ondasun higiezinen kokalekua edo, gainerako dohaintzetan, dohaintza-hartzailearen egoiliartasuna)? Legeria fiskalaren ariora, edozein oinordetza itun (unean bertako ala *post mortem* eragingarritasuna dakartzana) oinordetza titulua da, zerga egitatea aztertzean erabilitako argudioak aintzat hartuta, eta argudio horien artean honakoa lege fiskalak ez duelako bereizten oinordetza itun motak, zergapean diren oinordetza tituluak zerrendatzean Premisa horretatik abiatuta, ituna oinordetza erakundea dela ondorioztatzen da, hori dela-eta, izendatzailearen (kausatzailearen) ohiko egoiliartasunak zehaztu beharko luke aplikatzeko moduko arautegi fiskala Kontrara, bestelako aukera eginez gero, itunaren

oinordetzazko izaera ukatzea ekarriko luke, erakunde juridiko horren arauketa zibila zein fiskala bazter utzita

Bestalde, unean bertako eragingarritasun dakarren oinordetza itunak izan behar duen eraentza fiskala eztabaidatzen da (esaterako, ondasun guztien gaineko *inter vivos* dohaintzaren eraentza fiskala) Alde batetik, oinordetza itun edo kontratua dela baiezten da, hori baita bere izaera, baina, beste alde batetik, itunak erakarritako eskualdaketak izendatzailea bizi dela gauzatzen direnez gero, dohain bidezko eta *inter vivos* eskuraketei (dohaintzei) aplikatzen zaien eraentza fiskala ezarri nahi zaie oinordetza itun horiei ere, ondorioz, onuradunari kalte egiten zaio, dohaintzen eraentza fiskalak karga handiagoa dakarrelako (zerga oinarritik txikipenak kentzeko aukerarik eza, zamak eta gastuak kentzeko aukera murritzagoa ere, dokumentuak zein aitorpenak aurkezteko epeak askoz laburragoak) Arazo horiek guztiak ez dira azaltzen *post mortem* eragingarritasuna dakarren itunaren kasuan Ondoko lerroetan jarrera ezberdinak eta proposaturiko irtenbideak jorratuko dira

7.4.2.1. Unean bertako eskualdaketa dakarren oinordetza ituna

Arau fiskal berezirik ez dagoenez, egun erabiltzen den konponbidea da *inter vivos* dohaintzari buruzko eraentza fiskala bera aplikatzea Badago horretarako azalpenik *Post mortem* dohaintzekin gertatu aldera, unean bertako eskualdaketa dakarren oinordetza itunak dakar eskualdaturiko ondasunen titulartasuna izendatuak edo dohaintza-hartzaileak unean bertan eskuratzea, egungo ondasun guztien gainean zein ondasun batzuen gainean zein bihar-etziko ondasunen gainean[340]

[340] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 596. or.; MIR DE LA FUENTE, T., *op cit.*, 53 or

Fine aburuz, ordea, jarrera hori bidegabea da oinordetza ituna benetako oinordetza titulua delako[141], zerga egitatea aztertzean adierazi nuenez, nahiz eta horren eragingarritasuna unean bertakoa izan *Post mortem* eragingarritasuna duenean zein unean bertako eragingarritasuna duenean, kasu bietan izendatzaileak bere jaraunspena eskualdatzen dio izendatuari Bien arteko bereizketa bakarra da jaraunspenaren eskualdaketa gertatzen den unea lehenengo kasuan, izendatzailearen heriotzak sortarazten du eskualdaketa, eta, bigarrenean, oinordetza ituna edo kontratua burutzeak Beste hitzez esateko, arinago edo beranduago gertatu, negozioaren helburu juridikoa ez da aldatzen, horregatik, eskualdaketa gertatzen den uneari ez litzaioke duen garrantzia baino handiagoa eman behar (zergaren sortzapena, aplikatzeko moduko legea zehaztea, une horretan ondasunek duten balorazioa aintzat hartzea) Hortaz, aplikatzeko moduko eraentza juridikoa ezin daiteke eskualdaketa gertatzen den unearen menpean izan, ezpada araututako erakundearen izaera juridikoa kontutan hartu beharko luke

Oinordetza itun mota horiei begira, lehenengo autua azaltzen da zergaren sortzapenari begira Lois Puenterentzat[142], unean bertako eskualdaketa dakarren itunaren izaera oinordetzazkoa bada, oinordetzaren eraentza fiskala aplikatu beharko litzateke Hori dela-eta, alde batetik, kausatzailea hil artean zergaren sortzapena ezin daitekeela gertatu ulertu beharko litzateke (beraz, une hori heldu arte ezin daiteke zergaren ordainketa eskatu) Ez nator iritzi horrekin bat, testamentu botereari begira zergaren sortzapena aztertzean adierazitako arrazoi berberengatik Zerga egitatea

---

[141] Oinordetza ituna *inter vivos* egintza baten ondorioz gertatu bada ere, eta alderdientzat unean bertako ondore ekonomikoak sortu baditu ere, Oinordetzen gaineko Zergaren menpe kokatu beharko litzateke, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legeko 3 artikuluaren b) idazatiaren hitzez-hitzezkotasuna gorabehera Kasu horretan, zerga egitatea ez da eduki ekonomikoaren arabera zehaztu behar, ezpada izaera juridikoaren arabera Fernández Portillo, J., *op. cit.*, 100-101 or

[142] Lois Puenti, J.M., *loc. cit*

gertatzen da dohain bidezko eskuraketa gauzatzen denean eta hori gauzatzen da oinordetza ituna burutzean, hau da, izendatzailea bizi dela[343] Zergaren sortzapena eta zerga egitatearen amaiera materiala bat datozenez gero, ez dago izendatzailearen heriotzara arte itxaron beharrik, tributu betebeharra sor dadin Esangura horretan, Ekonomia eta Ogasun Ministerioko Tributuen Zuzendaritza Nagusiari galdetutako Kontsultan oinarriturik, Galiziako *Xuntaren* Ekonomia eta Ogasun Kontseilaritzak otsailaren 28an emaniko 1/1996 Instrukzioa onetsi zuen, bazterketaren (unean bertako eskualdaketa dakarren oinordetza itunaren) eraentza juridikoaren gainean, instrukzio horretan, onartzen da unean bertako oinordetza itunek oinordetzak bezala ordaindu behar dutela zerga, baina, berariaz adierazi gabe, zergaren sortzapena eskritura publikoa egilesten den unean gertatzen dela ondoriozta daiteke

Beste alde batetik, unean bertako eragingarritasuna dakarren oinordetza itunaren eraentza fiskalak bestelako arazoak ere sortarazten ditu, hala nola, Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 20 artikuluak ezarri eta zerga oinarritik ken daitezkeen txikipenak aplikatzeko modukoak diren ala ez

Lehenengo aukeraren arabera, unean bertako ituna benetako oinordetza ituna denez gero, jaraunspenak bezala likidatu beharko litzateke eta, horren ondorioz, Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 20 artikuluak ezarri eta zerga oinarritik ken daitezkeen txikipenak aplikatzeko modukoak izango lirateke Irizpide hori oinarritzen da, batik bat, kalifikazio juridikoaren printzipioan Modu horretara, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak adierazi duenez, Galiziako zuzenbide zibilaren bazterketa egiazko unean bertako oinordetza ituna da, maiatzaren 24ko 4/1995 Legeak arautu duen bezala Oinordetza

[343] Dohaintza-izendapena burutzean eskualdatutako ondasunen dagokien likidazioa ez litzateke geroratu behar, aldiz, une horretan gauzatu beharko litzateke Bada, orduan gertatzen baita zerga egitatea, bai eta ondasunen gaineko titulartasunaren egiazko eskuraketa CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGÓN, *op. cit.*, 597 or.

titulua den aldetik, oinarri likidakorra zehaztean. Legearen 20.1 artikuluak ezarritako txikipen pertsonalak aplikatzeko modukoak izango lirateke bazterketaren kasuan[344]. Nolanahi den ere, heriotzaren ziozko eskuraketetan aplikatzeko modukoak izan eta Legearen 20.1 artikuluak ezarritako txikipenak bakarrak dira, hots, ezin dira bikoiztu, hortaz, bazterketaren onuradunak jaraunspenetik bestelako ondasunik eskuratuko balu kausatzailea hiltzean, txikipenak bigarren likidazio horretan ere aplika daitezke, baldin eta bazterketa likidatzean txikipenak erabat agortu ez badira[345].

Bigarren aukerari jarraiki, oinordetza ituna dohaintza bezala likidatu behar da[346] eta, ondorioz, ez dago zerga oinarritik txikipenak kentzeko modurik. Oinordetza titulua bada ere, esan daiteke *mortis causa* oinordetza tituluek bakar-bakarrik goza dezaketela Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 20. artikuluak ezarritako txikipenak zerga oinarritik kentzeko. Horretara, Lege horren 3.a) artikuluak zerga egitatea zehaztean «... beste edozein oinordetza titulu...» aipatzen badu ere, argudiatu daiteke Legearen 20. artikuluak mugatzen duela zerga oinarriaren txikipenak erabiltzeko aukera, txikipenak ezin dira erabili oinordetza tituluen kasuan orokorrean, ezpada «... *mortis causa* eskuraketen...» kasuan bakar-bakarrik. Hortaz, ondasun guztien gaineko dohaintza, jaraunsle egiazko izendapena baitaratzen duen oinordetza ituna bada ere, ez da *mortis causa* eskuraketa bat, ezpada *inter vivos* eskuraketa bat[347].

---

[344] LOIS PUENTE, J.M., *loc. cit.*

[345] 1996ko otsailaren 8an emandako Erantzuna DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *loc. cit.*

[346] Oinarriak bat etorriko dira (zerga oinarria eta oinarri likidakorra), eskuzabaltasunaren ondorioak sortarazten badira, dohaintza-emailea bizi dela. Hortaz, dohaintzen kasuan edota *inter vivos* ondorioak sortzen dituzten dohain bidezko eskuraketen kasuan, zehaztu beharko litzateke zerga oinarria beti etorri behar dela bat oinarri likidakorrarekin. CAMANO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 116. or.

[347] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *loc. cit.*

Izendatzaileak bere ondasun guztiak unean bertako eragingarritasuna dakarren dohaintzaren bidez eskualdatu arren, bera hil baino lehen beste ondasun batzuk eskura ditzake (eta ondasun horiek ezezagunak izan daitezke izendatuarentzat). Ondasun horiei dagokienez, eta izendatzaileak ondasun horien gainean duen titulartasunaren izaera juridikoaren autua albo batera utzita (zeharkakoa, fiduzia bidezkoa...), izendatzailea hil arte jabari titulartasuna dauka itxuraz, eta itxura horrek ondasunak xedatzeko aukera ematen dio, gainera. Hipoteka Legeak babesturiko gainontzekoak konfiantza izan badu xedapen horretan, ezin zaio xedapenaren eragingabetasuna aurka jarri. Horiek horrela, izendatzailea hiltzean, izendatua ondasunen jabea zen Zuzenbidearen arabera, bere garaian kausatzaileak bihar-etziko ondasun guztien gaineko dohaintza xedatzen zuelako. Une horretan gertatzen da ere zergaren sortzapena zein zerga oinarriari egin beharreko txikipenak aplikatzeko unea, izan ere, ondasun horiei begira, horien gaineko eskuraketaren benetako eragingarritasuna ez da gertatu, izendatzailea hil den arte[148].

Bestelako iritzirik egon da ere. Halaber, oinordetza ituna egiletsi ostean eskuratutako ondasunei dagokienez, horien gaineko zergaren likidazioa egin beharko litzateke jasokizun hori gertatu ahala eta neurrian. Azken finean, izendatzaileak bere lanetik lortutako etekinak izan ezik (halakorik bada, berau izango bailitzateke subjektu pasiboa), garrantzi fiskala duten gainerako eragiketen kasuan ulertu beharko litzateke izendatzaileak subjektu pasibo jardungo lukeela zergadunaren ordezko gisa bakarrik, zerga bakoitzaren egiazko subjektu pasiboaren izaera izendatuari dagokio, bihar-etziko ondasunen titulartasuna izendatuaren mesedetan gertatzen delako. Oinordetzen gaineko Zergari dagokion zerga oinarria kalkulatzean, izendatzaileak eskuratzen dituen ondasun berriak direla-eta, dohaintzak metatu beharko lirateke, metaketa horiek urtean behin likidatu beharko lirateke. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarentzat ezarritako epeetan berberetan. Metaketaren ondorioz, zuzenketak egin beharko lirateke, kuotatik

[148] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 598. or.

ondorioztatuz gero, eta kasuan kasuan kuoten arteko aldeak Ogasunean sartuz[349]. Dena den, prozeduraren laztasunak ezinezko bihurtzen du proposamen hori.

Era berean, testamentu boterea egintza batzuen bidez egikaritzen zenean bezala eskuraketa berrien metaketak antzeko arazoak azalduko lituzke, une honetan, ordea, ez ditut berriro adieraziko eta irakurlea igortzen dut 7.3.3.5. atalera.

7.4.2.2. *Post mortem* eskualdaketa dakarren oinordetza ituna

Kasu honetan ere, ez dago arauketa fiskal berezirik zergaren arautegian zehar. Administrazioak *mortis causa* oinordetzei buruzko arauak aplikatu ohi ditu[350]. Oinordetza kontratuaren ondorioz, onuradunaren ondarean dohain bidezko gehikuntza gertatzen da, eskubideak eta ondasunak eskuratuz. Eskuraketaren azalpena kontratugileen borondatean datza, baina pertsona bat edo gehiago hiltzean lortzen du benetako eragingarritasuna.

Post mortem oinordetza kontratuetan, Oinordetzen gaineko Zerga dela-eta, ez da inolako likidaziorik egin behar negozioa burutzean. Kontratua burutzen den unetik izendatuak oinordetza tituluz eskubide bat eskuratu duela egia bada ere, aldi berean esan daiteke *post mortem* izendatuak ez duela inolako ondare gehikuntzarik lortzen, momentuz behintzat[351].

---

[349] FERNANDEZ PORTILLO, J., *op. cit.*, 104-109. or.

[350] PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 129. or.

[351] CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, *op. cit.*, 596. or.

Labur bilduz, oinordetza itunaren eraentza fiskalak ez du zailtasun handirik sortzen, eskualdaketa *post mortem* gertatzen denean. Kasu hori oinordetza titulua da, horren eragingarritasuna geroratu egiten da, kausatzaile edo izendatzailea hil artean. Une horretan, zergaren sortzapena gertatzen da eta zerga oinarritik kendu beharreko txikipenak aplikatzen dira, tributu zorra zehazteko.

7.5. Bazterketadun dohaintzak pilatzea

Zerga egitatearen azterketa egitean, dohaintza horien izaera juridiko berezia nabarmen utzi nuen. Dohaintza-emaileak bazterketadun dohaintzak erabiltzen ditu bere jaraunspenaren banaketa egiteko, bera bizi dela. Bazterketa da, hain zuzen, dohaintzaren geroko konputazio eta kolazioa galarazten duena, dohaintza-hartzaileak utzitako ondasunei begira. Oinordetza titulu gisa itxuratzen da, eta arazoak azaltzen dira oinordeko berari dohaintza bi edo gehiago egiten bazaizkio hiru urteko epean edo kausatzailea hil aurreko bost urteko epealdian zehar, zergaren Legeko 30. artikuluak dohaintzen pilatzea edo metaketa agintzen baitu. Uler daiteke bazterketadun dohaintzak oinordetza lokabeak direla eta, hortaz, ezin direla pilatu ala, kontrara, dohaintzak diren aldetik (nahiz eta bazterketa baitaratu, hau da, nahiz eta oinordetza tituluak izan) nahitaez pilatu behar direla? Dohaintza-emailea eta dohaintza hartzailea pertsona berberak direnean, tarifaren aurrerakortasunean oinarritutako arrazoiek dohaintzen pilatzea eragingo lukete. Jokabide horrekin, ordea, manuaren edukia zabalduko genuke horren hitzez-hitzezkotasuna gainditUz, izan ere, manuak dohaintzak (eta baliobestekoak izan daitezkeen gainerako *inter vivos* eskualdaketak) bakarrik aipatzen ditu eta ez ditu oinordetza tituluak baitaratzen. Horrez gain, lege maula zehatzeko erregela den aldetik, hitzez hitz baitaratzen ez dituen kasuetara zabaltzen badugu manua

interpretazioaren ondorioz, zailtasun handiak aurki genitzake, tesiaren lehenengo kapituluan ikusi bezala

7.6. ALARGUNAREN GOZAMENA

Kausatzaileak utzitako ondasunen erdiaren gaineko gozamen eskubidea du alargunak, ondorengoekin edo aurrekoekin pilatzen denean, gainerakoetan, ondasun guztien bi herenen gaineko gozamen eskubidea du (EHFZZLren 58 art) Dena den, eskubide hori baldintzapean dago, alarguna ezin delako berriro ezkondu (edota egitatezko ezkondu bizimodua eraman) eta ezin duelako ezkontzaz kanpoko seme-alabarik izan (ezkontza bitartean edo horren ondoren), testamentugileak horiek lekatu ezean Bestalde, kausatzaileak horrela nahi badu, bere ondasun guztien gozamen eskubidea eman diezaioke alargunari, legatu gisa (EHFZZLren 61 art) Halaber, alarguna jaraunspenaren komisarioa izendatu badu testamentugileak, alargunak kausatzailearen ondasun guztien gaineko gozamena izango du, testamentu boterea egikaritzen ez duen artean (EHFZZLren 105 art)

Testamentu boterearen menpe dagoen gozamenaren egoera (alargunarena zein beste pertsona batena) arestian aztertu izan da Orain beste gai batzuk jorratu nahiko nituzke, alargunaren gozamenarekin batik bat lotuak direnak, hala nola, horren konmutazioa, luzapena edo azkentzea

7.6.1. Alargunaren gozamenaren konmutazioa

Kode zibilarekin gertatu bezala, uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 58. artikuluak ezartzen du alargunaren gozamena konmutatzeko aukera. Edozein modutan ere, Legearen arauketa Kode zibilak 839 eta 840 artikuluetan ezarritakoa baino murritzagoa da. Foru zuzenbidearen kasuan, ekimena senide tronkalei dagokie, gozamenak ondasun tronkalak ukitzen dituen heinean, horrez gain, eskudirutan emaniko kapitalaren truk bakarrik egin daiteke konmutazioa, hots, biziarteko errentaren zein pentsioaren truk konmutatzeko aukera bazter utzi da.

Eskuraketa berria kausatzailearen heriotzatik eratortzen den eztabaidatzen da edo, kontrara, eskuraketak kostu bidezko eskualdaketan oinarritzen den, trukaketa batean. Erantzun zuzena izan behar da kausatzailearen oinordetzatik eratortzen dela ulertzea[352]. Jarauspenezko zatia dagokie, zati hori mamitzen den eskubidearen izaera juridikoa gorabehera[353], ezin daiteke zalantzan jarri eskuraketa oinarri zein karia pertsona baten heriotzan duela zuzen-zuzenean[354]. Eskuraturiko eskubideen izaera aldatzen bada, horretarako lege aukera dagoelako da, oinordetza arautzen duen lege zibilak ezarritako aukera hain zuzen, hortaz, ez litzateke inoiz oinordetza aldarazten duen itun edo hitzarmenik izango. Dena den, autuari emaniko erantzunak baldintzatzen du arazoaren konponbidea. Bi jarrera har daitezke.

---

[352] PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 258 or.

[353] Zuzenbide fiskalaren ikuspegitik, ezin daiteke bidezkotu likidatu behar denik, sortu gabeko gozamena (itxuraz behintzat sortugabea) azkentzen denean. MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., *op. cit.*, 348 or.

[354] Hasiera batean, alargunari dagokion gozamen eskubiden ez da mamitzen jabariaren zatiketa egiten ez delako; horren ordez, gozamena konmutatu egiten da jabetza osoaren eskubidearen truk. Konmutazio horren azalpena hildako ezkontidearen ondaretik alargunari dagokion jarauspenezko kuota ordaintzea da, hots, bere senipartea ordaintzea. PEÑA ALONSO, J.L., *loc. cit.*

Autore batzuentzat, gozamena jabariaren truk (kapitala) ordaintzen bada, erabaki horrek eskualdaketa bat ekarri du eta, ondorioz, likidatu beharko litzateke egintza egokiaren bidez. Lege bidez zein testamentu bidez, jaraunsle batzuk deituak izan dira ondasun jakinen jabetza soila eskuratzera eta alargunak ondasun horien gaineko gozamen eskubidea lupertu behar ditu. Hariari segiz, lege xedapenak edo testamentuzko erabakiak aldatzea aukeratuz gero, eta alargunari ondasun batzuen jabetza osoa esleitzen bazaio gozamenak zuen balioaren ordez, zentzuzkoa dirudi zergapeko *inter vivos* egintza bat gauzatzeko arriskua bere gain hartzea ere. Izan ere, bi-biek eskuratu dute lehenago ez zutena. Gozamendunak ez zuen ondasunaren gaineko jabetza soila, jabetza osatzeko, eta jabe soilak ez zuen ondasunen gaineko gozamena. Hortaz, bakoitzaren eskuraketa berria dela-eta, bi-biak jabe oso bihurtu dira eta horregatik zerga ordaindu beharko lukete[355].

Beste autore batzuentzat, ordea, bakoitzak eskuratutakoaren balioak alderatu behar dira, hots, gozamendunari esleitutako jabetza soilaren balioa zein jabe soilari esleitutako gozamenaren balioa alderatu behar dira euren jatorrizko gozamen zein jabetza soilaren arabera jaso beharko luketen balioarekin. Balioak parekoak direnean, ez dute lehen ez zutena eskuratzen, ekonomiaren aldetik behintzat[356]. Euren eskubideei emaniko balioa bat ez datorrenean zergaren arautegiaren ariora dagokien balioarekin eta kasu horretan soilik, bi horiek eurei dagokiena baino gehiago[357] edo gutxiago eskuratzen ari dira, hots,

---

[355] MENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 351. or.

Zernahi gisaz, eskuratutako ondasunek kalifikazio juridiko ezberdina izateak ez dio inolako aldaketarik ekarri behar Ondoretzen gaineko Zergaren menpekotasunari. Egiazko eskuraketa jabetza osoaren eskubidea da ondasun batzuen gainean, eta ondasun horien balorazioa bat badator ondoretza legeak ezarritako proportzioarekin, inork ez du behar duen balioa baino gehiago eskuratzen testamentuzko xedapenei dagokienez. PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 259-260. or.

[356] Eskuraketa biak Ondoretza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe geratzen dira, ondoretzazko eskuraketak diren aldetik. PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 258. or.

[357] Alargunari adjudikaturiko ondasunen balioak berari dagokion hasierako eskubidearen balioa gainditu ez gero, alargunak dohain bidez ondasun eta eskubideak eskuratzen ditu, ondoretzan duen

jatorrian eurei ez dagokiena eskuratzen ari direla[358]. Hori berori da 1991ko Estatuko Araudiak harturiko konponbidea beraren 57. artikuluan, nahiz eta artikulu horrek Kode zibilak ezarritako konmutazioa bakarrik aipatu.

Gipuzkoako (1994ko Araudiaren 37. artikulua) eta lurralde erkideko arautegiek (1991ko Araudiaren 57 artikulua) Kode Zibilaren 839 eta 840 artikuluek ezarritako alargunaren gozamena arautzen dute. Adjudikaturiko eskubide zein ondasunen balioa egiaztatzen dira gozamenari esleitutako balioarekin alderatzeko. Zenbateko biak berdinak izango balira, eskuraketa hori likidatu beharko litzateke, baina ez litzaieke likidaziorik egin behar jaraunsleei jabetza soilaren gainean, ezta gozamena azkentzeagatik ere. Zenbateko biek bat egiten ez dutenean, ordea, adjudikazio gaindikina bailitzan likidatu behar da. Bizkaiko eta Arabako arautegiek ez dute berariazko erregelarik arlo honi begira, nahiz eta arestian azaldutako arrazoiei begiratuta jarrera bera hartu behar.

Teknikaren aldetik, arazoak sor daitezke manuaren hitzez-hitzezkotasunarekin, manuak Kode zibilaren 839 eta 840 artikuluak berariaz aipatzen dituelako. Ene aburuz, manuak jasotako erregela aplika dakioke EHFZZLren 58. artikuluak ezarritako konmutazio kasuari analogiaren bidez. Horretarako, arrazoi gogor eta sakonak daude, besteak beste, kasu bietan alargunaren gozamena dagoela eta gozamen hori eskudiruko kapitalaren truk konmutatzen dela, hots, jabetza osoaren truk. Konmutazio bietan

---

eskubidearen zioz dagokiona baino gehiago. Gaindikin hori kausatzailearen borondatetik edota lege eraginkipenetatik ondorioztatzen ez bada, alargunak ondare gehikuntza bat lortzen du jabe soilen borondateagatik, horiek bautura bakoitzaren eskubidea zehaztu behar dutenak. Kasu horretan, Oinordetzen gaineko Zergaren arabera likidatu behar dira oinordetza eskubideen baliobestekoa bete arte, gaindikinari dagokionez. Kostu bidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren arabera beste likidazio bat gauzatu beharko litzateke, adjudikazio gaindikinen izaerarekin. PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 261. or.

Esangura horretan, CAAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 142. or.

[358] PEÑA ALONSO, J.L., *op. cit.*, 258. or.

egitatezko kasua berdina denez, konponbide fiskala ere antzekoa izan beharko litzateke SOLCHAGA LOITEGUI[359] ondorio berberera heldu da, Aragoiko zuzenbide zibilak ezarritako alargunaren gozamenaren konmutazioari begira Dena den, hobe izango litzateke manuak berariaz jasoko balu EHFZZLren 58 artikuluak ezarritako kasua. Kode zibilaren artikuluekin egiten duen bezala

7.6.2. Alargunaren geroko ezkontza eta hildako ezkontidearen gozamenak bere hartan irautea

EHFZZLren 58 artikuluak xedatzen duenez, alargunaren gozamena azkenduko da gozamendunak berriro ezkonduz gero edota egitatezko ezkondu bizimodua eramanez gero, bai eta ezkontzaz kanpoko seme-alabarik izaten duenean ere, ezkontza bitartean zein ezkontza ondoren Edozein modutan ere, manuak aukera ematen dio testamentugileari kari horiek lekatzeko (horietarik bat, batzuk edo guztiak) eta, horren bitartez, gozamenaren azkentzea eragozteko Itxuran behintzat, alargunaren gozamena ezerezten da gozamenduna berriro ezkontzean (edota bestelako kariengatik), baina, hildakoak eginiko xedapenaren ariora, alargunak ondasunen gaineko gozamenari eutsi dakioke inolako geldiarazpenik gabe. Beste hitzez esateko, berriro ezkondu arte gozamendunak lupertu du legeak agindutako gozamena, dirudienez, ordura arteko gozamenaren lupertzeari eutsiko dio bere lehen ezkontidearen borondate egintzaren bitartez Hortaz, lege gozamen zena, data zehatz horretatik aurrera, borondatezko gozamen bihurtu da

---

[359] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la viudedad (arts 72 a 88)», *Comentarios a la Compilacion del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II lib., José Luis LACRUZ BERDEJOK eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 892-893. or.

Aragoiko foru zuzenbidean antzeko kasua dago, *pacto de casamiento en casa* izenarekin ezagutua. Kasu horri begira, MARTIN RETORTILLOren[360] ustez, kausatzailea hiltzean alargunaren gozamena likidatu zen[361], baina aztertzen ari garen itunaren ondorioz, lehenengo gozamena azkendu da ezkontza berria dela-eta. Ezkontideak, ordea, gozamenari eusten dio, horren gaineko borondatezko ituna egin zelako. Autore horrentzat, beraz, gozamena berriro likidatu behar da, une horretan gozamenduaren adinaren arabera eta bigarren ezkontza ospatzean ondasunek duten balioaren gainean (indarreko tarifaren karga-tasa aplikatuz).

EHFZZLren 58. artikuluak araututako kasuan, alabaina, lehenengo gozamena (*a priori* biziartekoa) ez da azkendu gozamenduna berriro ezkondu denean (edo gozamena azkentzeko edozein kari gauzatzeagatik), horixe baita, izan ere, testamentugilearen borondatea. Hortaz, ene ustez, biziarteko gozamenaren gainean eginiko hasierako likidazioak bere baitan hartu zuen gozamenpeko ondasunen balioa oso-osorik eta ez da behar gozamen beraren bigarren likidaziorik, lehenengo gozamena ez delako inoiz azkendu.

Kontrako interpretazioa onartuz gero, lehenengo gozamena (ustez azkentzen dena) likidatu beharko litzateke aldi baterako gozamenei buruzko erregelen arabera, kausatzailea hil zenetik igarotako denbora aintzat hartuta, hain zuzen. Jarraian, gozamenaren beste likidazio bat egin beharko litzateke, biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera, une horretan ondasunek duten balioaren gainean eta gozamendunak

[360] MARTIN RETORTILLO, C., «El Impuesto de Derechos Reales aplicado a instituciones forales», *Revista de Derecho Privado*, 334 (1945), 32-33. or.

[361] Legea zorrotz-zorrotzean aplikatuz gero, biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera eginiko lehen likidazioa zuzendu beharko litzateke aldi baterako gozamena balitzan; zuzenketaren ondorioz, sartutako gainditxna itzuli beharko litzateke eta likidazio berria gauzatu beharko litzateke tarifaren 34. zenbakiaren arabera. Praktikan hori ezinezkoa izango litzateke, zergaren kudeaketari dagokionez eragozpenak sortu ezeze, zergadunari berari kalteak ekarriko litzaizkiokeelako. MARTIN RETORTILLO, C., *op. cit.*, 32. or., hirugarren oin-oharra.

duen adinari begira. Horiek horrela, autu bi azaltzen dira konpontzeko: alde batetik, jarduketa horiek eragozpenak ekartzen dizkiote alargunari eta zergaren kudeaketa zailtzen dute; beste alde batetik, ez dago argi nork esleitzen dion alargunari bigarren gozamena, kausatzaileak (aspaldian hilda) ala jabetza soila duten jaraunsleek (zehaztuta badira behintzat). Horregatik, lehenengo konponbidearen alde egingo nuke nik (hots, biziarteko gozamenaren gainean likidazio bakarra egitea), gainera, konponbide horrek ez die Ogasunaren eskubideei kalterik egiten eta hobeto egokitzen da gozamen horren izaera juridikoarekin.

Antzeko ondorioak erabil daitezke uztailaren bateko 3/1992 Legearen xedapen iragankorretik hirugarrenak ezarritako kasuan. Manuaren ariora, legea indarrean jarri aurretik egiletsitako testamentu botereei dagokienez, ezkontidea jaraunspenaren komisarioa izendatu bada, ezkontideari biziarteko gozamena eratxikitzen zaio, eta gozamen hori ez da azkenduko boterea egikaritzeagatik. Kasu horretan, gozamenduna berriro ezkonduz gero, gozamenaren lege zein borondatezko izaeraren inguruko eztabaida ezerezean geratzen da, legeak berak ezartzen duelako gozamenaren biziartekotasuna.

7.6.3. Gozamenaren azkentzea

Alargunaren gozamen eskubidearen azkentzeak, alarguna hiltzeagatik, ez du inolako berezitasunik Euskal foru zuzenbideari dagokionez, salbu eta testamentu boterea egikaritu bitartean sorturiko egoerarena, baina hori arestian aztertu genuen. Hortaz, alargunaren edozein gozamen azkentzeko ezarri diren erregela orokorrak aplika daitezke kasu honetan ere.

Gozamendunaren bizitzaz besteko kariagatik, honako bi kasuetan azken daiteke alargunaren gozamena, eta tributu eraentza berezia beharko lukete kasuek:

a) Dagoeneko onartu den gozamen eskubideari uko egitea Uko egitea huts eta soila bada ere, zergaren ondoreetarako dohaintzatzat hartuko da, gozamenduarengandik jabe soilarengana Horrela ezarri du, orokorrean, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren indarreko Estatuko Araudiaren 51 6 artikuluak

b) Alarguna berriro ezkontzea[362] Zuzenbidearen ikuspegitik, bigarren ezkontza hori alargunaren gozamenaren baldintza suntsigarritzat har daitekeelako, hots, atzeraeraginezkoa ez den baldintza suntsigarria, *condito iuris* bezalakoa

Antzeko itxuraketa egin beharko litzateke alargunak egitatezko ezkondu bizimodu egonkorra duenean edota ezkontzaz kanpoko seme-alabarik duenean, ezkontza bitartean zein ezkontza ostean Kasu hori eta gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsigarripean eratutako gozamena oso antzekoak dira, hortaz, gozamen horri buruzko arauketa aplikatu beharko litzateke Modu horretara, behin-behinean likidatu behar da biziarteko gozamenentzat ezarritako erregelen arabera, baldintza betetzean, ordea, beste likidazio bat (behin betikoa) egin beharko litzateke, aldi baterako gozamenari buruz ezarritako erregelen arabera, eta egin beharreko zuzenketak gauzatu beharko lirateke Altxorraren edo interesatuaren mesedetan[363]

[362] CREMADES DE LA RICA, E., «Segundas nupcias del cónyuge titular del usufructo vidual aragonés y el Impuesto sobre Sucesiones Tratamiento fiscal», *Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad*, 231 (1987), 246 or

[363] Esangura horretan, baina Aragoiko zuzenbide zibileko kasu batt dagokionez, ikusi SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op cit*, 893-894 or.

7.7. FORU KOMUNIKAZIOA

Foru komunikazioa ezkontzaren ondasun eraentza bat da, 3/1992 Legeak modu ordeztailean zehaztu duen ezkontza eraentza hain zuzen. Foru komunikazioa aplikatzen zaie ezkontide forudunei, horiek askatasunez ez badute bestelako ezkontzaren ondasun eraentzarik itundu. Tesiaren bigarren kapituluan ikusi bezala, ondasun guztien gaineko erkidegoa da foru komunikazioa, ildo horretatik, ezkontza horren barruan diren ondasun guztiak erkide bihurtzen dira, senar-emaztearen artean erdibana. Foru komunikazioa ezkontzarekin sortzen da, baina ez da sendotzen ezkontza desegin arte, ezkontideetarik bat hiltzean ezkontza horretako seme-alaba zein ondorengoak bizi direla. Horren ondorioz, ezkontza bitartean ondasun eraentza zehazgabea da eta ezkontza desegin arte itxaron behar da ondasun eraentza zein izan den ziurtasunez jakiteko. Ezkontza beste edozein karirengatik deseginez gero, irabazpidezko sozietatea bailitzan likidatu beharko litzateke.

Ezkontzaren ondasun eraentza horrek arazo batzuk azaltzen ditu. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari begira, autu horiek aztertu behar dira jarraian. Lehendabizi, ondasun guztien gaineko erkidegoko eraentza den aldetik, foru komunikazioak onura fiskal batzuk erakartzen dituela uste da, gainerako ondasun eraentzekin alderatuta, hortaz, foru komunikazioa zergadunak duen aukeretariko bat izango litzateke (zergak aurrezteko aukera), batik bat adin handikoak badira. Hurrenez, foru komunikazioaren arau zibilek eraendu beharko lukete ezkontzaren desegite eta likidazioa, zergaren ondoreetarako ere bai. Azkenik, foru komunikazioak titularkidetasuna ezartzen du baina behin-behinean (ezkontza desegin arte), behin-behinekotasunak zenbait arazo eragin ditzake dohaintzen inguruan, bai ezkontzako ondasunak ematean bai ezkontzara ondasunak ekartzean. Doktrinako autoreek Kode zibilak ezarritako irabazpidezko

sozietatea dute ardatz; gure kasuan, ordea, autoreon iritziak foru komunikaziora zabaldu behar dira, bien eraentzen artean antzekotasunik badago.

7.7.1. Ezkontza eraentza, zergak aurrezteko kari gisa

Zerga gutxiago ordaintzeko, erkidegoko ezkontza eraentza erabiltzeko aukera azaldu da, batik bat, adin handiko ezkontideek ezkontzen direnean eta halako eraentza hautatzen dutenean.

Jakin dakigunez, ondasunen foru komunikazioa sendotzeko bide bakarra dago ezkontza desegitea ezkontideetarik bat hiltzeagatik. Elementu horrek *ab initio* du eragina eraentza horretan. Adin handiko ezkontideek ondasun guztien gaineko erkidegoaren eraentza hautatzen dutenean, badago oinordetzari begira nolabaiteko ikusmira[364]. CORNUren[365] esanetan, «ezkontza eraentza da heriotzaren zioz». Eraentzaren helburua ez da ezkontideen arteko bizitza erkide aktiboa arautzeko, ezpada *avantages matrimoniaux* eta fiskalak emateko bizirik dirauen ezkontidearen mesedetan, bere egoera materiala bermatzeko[366].

Espainiako zuzenbideari dagokionez, abantaila fiskalak daude, ezkontzako ondasun eraentzara egindako ekarpenak salbuetsita daudelako, oinordetza bidezko eskuraketekin

---

[364] MARTIN OSANTE, L.C., *El regimen economico matrimonial en el Derecho vizcaino. La comunicacion foral de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1996, 47. or.

[365] CORNU, G., *Les regimes matrimoniaux*, Presses Universitaires de France, Paris, 7. arg., 1995, 103. or.

[366] COLOMER, A., *Droit Civil. Regimes matrimoniaux*, Litec, Paris, 5. arg., 1992, 517. or.; CORNU, G., *op. cit.*, 687. or.

gertatu aldera (izan ere, azken horiek Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergapean daudelako[367]) Nolanahi den ere, foru lurraldeen kasuan, egoera goitik behera aldatu da zergaren arautegiaren idazketa berriarekin, modu horretara, zergatik salbuesten dira aurreko, ondorengo edota ezkontidearen alde egindako jaraunspeneko eskuraketak, 1992ko urtarrilaren 1etik aurrera Hortaz, foru lurraldeetan ondasun guztien gaineko erkidegoa hautatzeak ez du zentzurik arrazoi fiskaletan oinarrituz gero

Ondasun guztien gaineko erkidegoak badu bestelako abantailarik arlo fiskalean, BRAGA DA CRUZek[368] adierazi duenez Ezkontideen ondasunak komunikatzen badira, ezkontideetarik batek ondasun gehienak baditu eta beste ezkontideak ondasun gutxienak baditu, seme-alabek jaraunspena bi «faseetan» jasoko dute erdia jasoko dute ezkontideetarik lehena hiltzean eta beste erdia beste ezkontidea hiltzean jasoko dute Hori dela-eta, eta jaraunsleek Oinordetzen gaineko Zerga ordaindu behar dutela aintzat hartuta, ondarearen aldetik eragozpen handia izan daiteke ordaindu beharreko zerga, ez dagoelako horren trukean sorturiko interesik Ondare bera birritan banatzen bada, zergaren eragina askoz txikiagoa izango litzateke Bestalde, jaraunspenaren zenbatekoa bi zatitan zatituz gero, Oinordetzaren gaineko Zergan salbuetsitako gutxieneko zenbatekoa birritan aplika daiteke, onura fiskal bikoitza ekarrita Arestian adierazitakoa aintzakotzat hartuta, ordea, sistema hori ez zaio foru lurraldeei aplikatuko, zergatik salbuesten direlako eskuraketa gehienak Dena den, aplikatzeko modukoa izan daiteke lurralde erkideko arautegia erabili behar denean, ezkontideen egoiliartasun fiskalek horrela eragiten dutenean, izan ere, lurralde erkidean ez dago zergaren salbuespenik eskuraketa horientzat

---

[367] MARTIN OSANTE, L.C., *loc. cit.*

[368] BRAGA DA CRUZ, G., «O problema do regime matrimonial de bens supletivo, no novo Codigo civil português (Estado actual da questão)» (artículo publicado en el *Boletim do Ministerio da Justiça*, 1956), *Obras esparsas*, Universidad de Coimbra, Coimbra, 1981, II lib., 50 or Atpamen hori hartu dut MARTIN OSANTE, L.C., *op. cit.*, 47–48 or

7.7.2. Kausatzailearen ondarera utzitako ondasunak egoztea

Ezkontza desegitean, ezkontzako sozietatea likidatu behar da, ezkontide bakoitzari sozietatean dagokion zatia esleituz. Zati horietariko bat alargunari dagokio eta beste zatiak hildakoaren jaraunspen banatugabea osatuko luke, geroago bere jaraunsleen artean banatzeko. Foru komunikazioaren eraentzari dagokionez, zati bi egin behar dira ezkontzaren ondasuntzaren erdibana, ondasunen jatorria gorabehera, hots, ondasun pribatiboak zein irabazpidezkoak. Zati bakoitzaren zehaztapena legeria zibilaren arabera egin behar da (EHFZZLren 108. artikulua), eta arau fiskalak errespetatu behar du banaketa hori. Horrez gain, ezkontza sozietatearen likidazio eta adjudikazioa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergapetik kanpo dagoen egitatea da, atal egokian adierazi nuen bezala.

Horiek horrela, zergaren Nafarroako 1970eko Araudiaren idazketa eskertzekoa da, arlo horretan sor daitekeen edozein zalantza argitzen duelako. Araudiaren 42.4 artikuluaren ariora, ondasunen titularkideak senar-emazteak direnean, Foru zuzenbide zibileko xedapenak aplikatu behar dira, alegia, kasuan kasuan ezkontzaren ondasun eraentza arautzen duten xedapenak.

Zergaren gainerako arautegi fiskalei dagokienez, arau orokorrak aplikatuz gero, Foru zuzenbidera jo beharko genuke. Hala ere, agian egokiagoa izango litzateke berariazko arauketa onestea zalantza guztiak uxatzeko, Nafarroan gertatu bezala.

7.7.3. Dohaintzak eta ezkontza eraentza

Dohain bidez eta *inter vivos* eratxikipenen likidazioak laztasun berezia dakar ondoz ondoko aldarazpenetan, horien arauketa aldatuz joan delako etengabe Hariari segiz, laztasuna sortzen da ere, batzuetan, Zuzenbide pribatuko erakundearen ezaugarriak errespetatzen ez direnean Azkenik, laztasunak gailurra jotzen du izaera juridikoa eztabaidatsua duten ondasunak likidatu behar direnean, hala nola, irabazpidezko ondasunak[369] edo foru komunikaziopeko ondasunak

7.7.3.1. Ekarritako ondasunen dohaintza

Kode zibilak araututako irabazpideko sozietateari dagokionez, ondasun pribatiboen dohaintzak ez dakar arazo berezirik zergaren likidazioari begira Ondasun pribatiboak senarrari edo emazteari dagozkio esklusibotasunez, hori dela-eta, ondasun horien gaineko dohaintzaren zioz zerga ordaintzeko, eraentza orokorra aplikatzen da

Egoera zertxobait ezberdina da foru komunikazioaren kasuan, nahiz eta ekarritako ondasun edo ondasun pribatiboen administrazioak ez duen ezberdintasun nabarmenik ekarri Kode zibilak irabazpidezko sozietatearentzat ezarritako arauketarekin alderatuta Ondasun horien gaineko xedapenak, alabaina, ezkontide bien adostasuna behar du eragingarria eta baliozkoa izateko foru komunikazioaren kasuan, kontrara, bien adostasunaren ezean, dohain bidezko xedapena deuseza izango litzateke Nolanahi den

---

[369] CAMIÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 99 or., DIAGO ELORZA, I., «Tributación de la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *TF*, 16 (1992), 77 or

ere, dohaintza-emailea ez den ezkontidearen adostasunari buruzko betekizuna itxuratu da berarentzako berme gisa, foru komunikazioa sendotzen den kasuetarako. Hortaz, adostasun horrek ez luke zertan garrantzi fiskal berezirik izan, dohaintzazko negozioaren baliozkotasuna eta eragingarritasunari dagokionez izan ezik.

Bestalde, ezkontzako sozietatera ondasun pribatiboa ekartzen denean, ondasun horren erdiaren gaineko dohaintza gertatzen da ezkontide batengandik (dohaintza--emailearengandik) beste ezkontidearengana, eta aurrerantzean ezkontide bakoitzaren ondasun pribatiboa izango litzateke erdibana[170]. Egoera horrek ez du horrenbesteko garrantzirik foru komunikazioaren eraentzapeko ezkontzetan, legearen aginduz ezkontzaren ondasun guztiak erkide bihurtzen direlako, senar eta emaztearen artean erdibana, ezkontza desegitean. Edozein modutan ere, eta ezkontzaren desegiteak foru komunikazioa sendotzen ez duen kasuetan (deuseztasuna, dibortzioa, banantzea), aurreko ondorio berberak aplikatzeko modukoak izango lirateke.

Ildo horretatik, ezkontzaren ondasun eraentzara egindako ekarpenak *ab initio* likidatzea proposa daiteke, ezkontide bakoitzak egindako ekarpenen artean alde handiak daudenetan. Eskualdaketa horiek, alabaina, OEEJDZetik salbuetsita daude, dagokien lekuan jorratuko dudanez.

[170] Tributuen Zuzendaritza Nagusiak 1994ko otsailaren 28an emaniko ebazpena. ZENBAT AUTORE, *Memento ..., op. cit.*, 752 or.

7.7.3.2. Irabazitako ondasunen dohaintza

Irabazitako ondasunen gaineko dohaintzak bereiz daitezke emailearen arabera ezkontideetarik batek bakarrik ematen duenean dohaintza eta ezkontide biek batera dohaintza ematean

Irabazpideko ondasunen gaineko dohaintza ezkontideetarik batek bakarrik gauzatu badu, dohaintza deuseza da Zuzenbide zibilaren arabera Ondore fiskaletarako, alabaina, dohain bidezko xedapen egintza bat da eta bere egiazko izaera juridikoaren arabera kalifikatu beharko litzateke, dohaintzaren baliozkotasuna ukitutako akatsak bazter utzita Orduan likidatzaileak dohaintza onartu behar du, dohaintzak ez badu irabazizko efekturik sortu, dohaintza-hartzaileak izan dezakeen zerga itzulketarako eskubidea gorabehera[371]

Kontrara, ezkontide biek ematen badute dohaintza, hori baliozkoa da hasiera batean behintzat Hala ere, autu bi azaltzen dira bata dohaintza-hartzaileen eta dohaintza--emaileen arteko senidetasunaren inguruan, kasuan kasuan aplikatzeko moduko karga tasa zehazteko, eta bestea dohaintza bakarra dagoen edo ezkontide bakoitzak dohaintza lokabea egiten duen zehazteko, azken kasuan irabazpidezko ondasunen erdiaren gaineko titulartasuna oinarri hartuta

Azaldutako lehenengo autuari dagokionez, dohaintza-hartzaileak senidetasun bera badauka ezkontide dohaintza-emaile bakoitzarekin eta bietako inorekin senidetasunik ez

---

[371] Autorearen aburuz, dohaintza-hartzaileak egintzaren akatsaren berri badu ere ala ezkontide dohaintza-emaileak errez edo arduragabekeriaz jardun badu ere, tributuaren itzulketa eskatzeko modukoa izango litzateke. Tributu zuzenbidean ez baitagokio jokabide zibil irregularrak zehatzea CAMACHO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 102 or

badauka, ez dago arazorik erabili beharreko tarifari begira, ezkontideetarik edozeinekin duen senidetasuna aintzat hartuko baita tarifaren karga tasa egokia zehazteko Alderantziz, dohaintza-hartzaileak ezkontide bakoitzarekin duen senidetasuna ezberdina bada, ez litzateke arazorik sortuko, irabazpidezko ondasunaren gaineko dohaintzak dohaintza bi barneratzen dituela ulertuz gero; izan ere, dohaintza-hartzaileak dohaintza--emaile bakoitzarekin duen senidetasunari dagokion tarifa aplikatu beharko litzateke, ezkontideari dagokion zatiaren gainean Ogasunean sartzeko zenbatekoa kuota biak batuta lortuko litzateke Kontrara, dohaintza bakarra dela ulertuz gero, aplikatzeko moduko tarifaren inguruan arazoa azaltzen da, dohaintza-emaile bakoitzarekiko senidetasuna ezberdina denez, tarifa ezberdin bi aplikatu beharko litzatekeelako Kasu horretan, ezin da onartu[172] ezkontideetarik bakar bati dagokion tarifa dohain bidezko eskuraketa osoari aplikatzea Ildo horretatik, 1991ko Estatuko Araudiak bi likidazio gauzatzearen alde egiten du, likidazio horietan, zerga oinarria da dohaintzan emaniko irabazpidezko ondasunaren balio osoari dagokion zenbatekoa eta likidazio bakoitzean dohaintza-emailearekiko senidetasunari dagokion koefiziente biderkatzailea aplikatzen du Modu horretara, likidazio bakoitzean lorturiko kuota 100eko 50eko kenketa aplikatuko dio eta kuota biak batuko dira, tributu betebeharraren zenbatekoa zehazteko

Azaldutako bigarren autuari dagokionez, 1991ko Estatuko Araudiak eztabaidan parte hartu du eta EAAZk ordura arte erabilitako doktrina baitaratu du dohain bidezko eskuraketa liberaltasun bakarra da eta, ondorioz, ez dira dohaintza lokabe bi Itxura batean behintzat, konponbide hori bat dator irabazpidezko sozietatearen izaera juridikoarekin[173], erkidego hori ez baita ezkontide bien arteko erkidego erromatar

[172] CAMACHO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 105 or.

[173] Konponbide bera hartu zen Aragoiko isilbidezko ezkontzaren sozietatearen kasuan Dohaintzaren ondorioz, ez dira ondasunak zati batean likidatzen, aldiz, ezkontide biek dohaintzan emaniko ondasunen gaineko titulartasunaren batasunari eusten zaio (Tributuen Zuzendaritza Nagusia, 1991ko martxoaren 30eko ebazpena; EAAZren 1991ko otsailaren 20ko ebazpena; 1995eko otsailaren 21eko ENE) ZENBAITEN AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 753. or.

horietakoa, ezpada ondasunen gaineko titularkidetasuna, partaidetza kuota agerikoak ez direla[374]. Halaber, tributuaren aurrerakortasuna zaintzen da modu horretara, dohaintzan emaniko ondasunari dagokion balioaren erdiaren gainean dohaintza bi likidatu beharko balira gertatuko ez litzatekeen bezala.

Horiek horrela, CAAMAÑO ANIDOren[375] esanetan, kasu horretan bi liberaltasun daudela baiezta daiteke[376]. Lehendabizi, dohaintza-emailea anitza da, eta subjektu bakoitzari ondasunaren gaineko partaidetza bat aintzatetsi behar zaio, hots, titularkidetasuna dago. Hurrenik, dohaintza bakarraren teoriak arazoak sortzen ditu dohaintzen pilaketari buruzko erregela aplikatzean, dohaintza hori ezin delako metatu ezkontideek ondasun pribatiboen gainean emaniko dohaintzekin batera, legeak ezarritako epean. Azkenik, dohaintza bakarrak likidazio arazoak dakartza, dohaintza--hartzaileak ezkontide dohaintza-emaile bakoitzarekin duen senidetasuna ezberdina denean.

MENENDEZ HERNANDEZek[377] ere arauzko testua kritikatzen du, irabazpidezko sozietateak ez duelako nortasun juridikorik eta, ondorioz, ezin daiteke dohaintzan emaniko ondasunen eskualdatzaile izan, ez eta dohaintza-hartzailearekiko senidetasuna zehaztu ere, tarifa egokia aplikatzeko ondoreetarako. Irabazpidezko sozietateak ezin dezake dohaintza-hartzailearekin senidetasunik izan, kontrara, senar eta emazte dohaintza-emaileek badute senidetasunik. Bi-biek ondasun jakin batzuk xedatzen

---

[374] Euskal Herriko JANE, 1991ko uztailaren 19koa.

[375] CAAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 103-104. or.

[376] Esanguru horretan, DAGO ELORZA, I., *op. cit.*, 85. or.

[377] MENENDEZ HERNANDEZ, J., «La imposición sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo», *Impuestos*, II (1989), 258. or.

dituzte, horiek eskualdatzean irabazpidezko izaera galtzen dutela[378]; hortaz, likidazio bi luzatu beharko lirateke[379].

DAGO ELORZAren[380] iruzkinei jarraiki, tarifaren aurrerakortasunari begiratuta. Araudiaren eta EAAZren konponbideak bereizketa dakar[381], ondasun erkidego erromatarretatik eskuraturiko dohaintzekin alderatuta (Kode zibilaren 392. artikulua eta baterakoak)

Behin irabazpidezko ondasunen gaineko dohaintzei buruzko eraentza fiskala aztertu eta gero, eztabaida daiteke azterketa hori aplikatzeko modukoa den ala ez, foru komunikazioaren eraentzari[382] begira. Foru komunikazioa ez da kuoten araberako jabarikidetza erromatar horietarikoa, ezpada ondasunen gaineko titularkidetasuna dago, ezkontide bakoitzari dagokion kuota zehaztu gabe dela. Ezaugarri hori aintzat hartuta, badirudi ezkontide biek emaniko ondasun erkideen gaineko dohaintza likidazio bakarrez egin behar dela (foru komunikazioa ezkontzarekin sortzen delako). Edozein modutan ere, aurreko lerroaldeetan adierazi bezala, itxuraketa horrek zailtasun tekniko ugari dakartza. Lehendabizi, ondasunen erkidegoak ez du nortasun juridiko lokaberik, euren

---

[378] PEREZ DE AYALA BECERRIL, M., «El polemico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Análisis de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 1995 y del TSJ Madrid de 2 de febrero de 1995)», *JI.I.*, II (1995), 1.323. or.

[379] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 259. or.

[380] DAGO ELORZA, I., *op. cit.*, 81. or.

[381] Hasiera batean antzekoak diren bi egitatezko kasu modu ezberdinean zergapetzen dira, eta kasu bien arteko bereizketa bakarra euren kalifikazio juridikoa izango litzateke. DAGO ELORZA, I., *loc. cit.*

Antzeko ondorioetara hel daiteke, ezkontzaren sozietateko ondasun erkidaren gaineko dohaintza eta (onuragarriagoa den) egitatezko bikoteak bien seme-alabaren mesedetan eginiko dohaintza alderatuz gero. PEREZ DE AYALA BECERRIL, M., *op. cit.*, 1.322. or.

[382] Araudiko manuak ezkontzako sozietatearen ondasun erkideak bakarrik aipatzen dituenez, kontzeptu horren barruan ezkontzaren erkidego eraentza guztiak sartzen direla ulertu beharko litzateke, antolamendu zibil erkideak zein forukoak ezarritako eraentzak. DAGO ELORZA, I., *op. cit.*, 80 or., PEREZ DE AYALA BECERRIL, M., *op. cit.*, 1.319. or.

titularrei begira, eta ezin du ezer eskualdatu jabeen adostasunik gabe Hurrenik, foru komunikazioaren eraentzapeko ondasunak dohaintzan ematen badira, erkidegoaren ondasuntzatik aurretiaz atera behar dira ondasunak, eta eragiketa horrek ezkontide bakoitzari dagokion titulartasun kuotak zehaztea ekarriko luke (erdibana, kontrako xedapenik izan ezean: EHFZZLren 95. artikulua) Azkenik, zergaren arauketak dohaintza-emaileak dohaintza-hartzailearekin duen senidetasuna aintzat hartzen du, subjektu pasiboaren inguruabar pertsonaletara egokitzeko; senidetasun hori pertsonen artekoa izan behar da, zalantzarik gabe, inoiz ez ondasun eta pertsonen artekoa Ene aburuz, ondasunen gaineko dohaintza bat da, baina titular biekin (ondasunen balioaren erdia ezkontide bakoitzari dagokiola) eta legegileak inguruabar hori aintzakotzat hartu beharko luke, likidazio bi luzatuz, dohaintzan emaniko ondasunen balioaren erdiaren gainean Proposaturiko eraentza fiskal horrek, alabaina, arauetan izan beharko luke isla

Bestalde, bizirik dirauen ezkontideari irabazpidezko ondasunen adjudikazioa gertatu dela ulertu beharko litzateke, ezkontzako sozietatea desegite hutsagatik, hots, ezkontideetarik bat hiltzean Geroago, ezkontide horrek irabazpidezko ondasunei uko egiten badie, bizirik dirauen ezkontidearengandik uko egitearen onuradunenganako dohaintza gertatu dela ulertzen da Zuzenbide zibilarentzat, alabaina, uko egite horrek hildakoaren jaraunspenean gehiagotzea dakar, besterik gabe Badago salbuespen bat irabazpidezko ondasunei uko egitea huts-hutsean, dohain bidez eta eskritura publikoan egin bada heriotza gertatu baino lehen, kasu horretan, hildakoaren jaraunspeneko ondasuntza gehiagotu da arlo fiskalean ere (1991ko Estatuko Araudiaren 58.4 artikulua)

Manu horrek, ordea, ez du ezertarako aipatzen foru komunikaziopeko ondasunak, baina analogiaren bidez aplika daiteke konponbide hori, likidazioa lurralde erkidean zein Gipuzkoan gauzatuz gero. Horiek horrela, nire ustez uko egiteari buruzko arau

orokorrak aplikatu beharko lirateke, zergak ezarritakoak, alegia. Beste hitzetan esateko, alargunak uko egingo balio ezkontzako sozietatean dagokion zatiari huts-hutsean, eta uko egitea onuradunen baten mesedetan bereziki izango ez balitz, orduan arau fiskalak ustezko dohaintza hori bazter utzi eta hildakoaren jaraunspena gehiagotu beharko luke lainean (izaera zibilaren arabera); kontrara, uko egitea onuradunen batentzat bereziki izan bada, egokia izan daiteke alargunarengandik onuradunarenganako dohaintza gertatu dela zehaztea

Azkenik, ekarritako ondasunak eta irabazitakoak batera dohaintzan emanez gero, dohaintza hori aurreko erregelen arabera eraendu beharko litzateke Dohaintza--hartzaileak senidetasun bera izango balu ezkontide biekin, hiru likidazio gauzatu beharko lirateke, irabazpidezko ondasunek berezko izaera duen ondare masa osatuko luketelako, eta ezin izango liratekeelako metatu senarraren edo emaztearen gainerako ondasun pribatiboekin Esangura horretan, tributuaren aurrerakortasun printzipioa hautsiko litzateke, nahiz eta irabazpidezko ondasunen gaineko dohaintzaren batasunak babestu nahi duen helburua kontrakoa izan Kontrara, irabazpidezko ondasunaren gaineko dohaintzak arlo fiskalean, bederen, dohaintza bi barneratzen dituela ulertuz gero, ondasun pribatiboen balioa eta irabazpidezko ondasunetik ezkontide bakoitzari dagokion balioa metatu beharko lirateke, dohaintza likidatzeko

Irabazpidezko ondasunak eta ondasun pribatiboak batera dohaintzan emanez gero, eta dohaintza-hartzaileak senidetasun ezberdina badu ezkontide dohaintza-emaile bakoitzarekin, 1991ko Estatuko Araudiak onetsitako prozedurari jarraiki lau likidazio egin beharko lirateke Kontrara, ikuspegi fiskaletik irabazpidezko ondasunen kasuan dohaintza bi direla ulertuz gero, bi likidazio nahikoak izango lirateke[383] Dena den, Araudiaren 60.4 artikuluak araututako konponbidea ez da hori izan, indarreko

[383] CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 106-107 or.

konponbidearen ariora, metatu behar dira, batetik, ondasun pribatiboen balioa eta, bestetik, ondasun pribatibo horiek dohaintzan eman dituen ezkontideari dagokion zatiaren balioa, alegia, dohaintzan emaniko irabazpidezko ondasunetatik lainean dagokion balioa.

Araudiaren arauketak, dohaintzen metaketaren arloan bederen, ezinezko bihurtzen du horren interpretazio sistematikoa[384]

7.7.3.3. Dohaintza, ezkontza dela-eta

Dohaintza horiek bihar-etziko ezkontide baten edo bien mesedetan gauzatzen dira, hur-hurreko jazokizunari begira, bien ezkontzari begira hain zuzen. Kasu horretan, zergaren sortzapena gertatzen da dohaintza burutzen den unean, baina baldintza suntsigarripean dago etorkizuneko gertaera zehazgabea dela-eta[385], ezkontza ez egitea, alegia.

Kontrara, dohaintza ezkontideen mesedetan gauzatzen bada, behin ezkondu eta gero, Zuzenbide zibilaren arabera (Kode zibilaren 1.339 artikulua) ezkontideei batera dohaintzan emaniko ondasunak ezkontide biei *pro indiviso* arruntaren bidez dagozkiela ulertzen da, erdibana, salbu eta dohaintza-emaileak osterantzerik xedatu. Uztailaren 1eko 3/1992 Legeak ez du arau berezirik ezartzen horri begira, beraz, Kode zibilera

---

[384] DAGO ELORZA, I., *op. cit.*, 82. or.

[385] Konponbide horren ondorioz, onuradunak kuota handiagoa ordaindu behar du, dohaintza bihar-etzi ezkontide izango direnen artekoa bada. Kuota handiagoa ordaindu behar dute, negoziearen alderdiak arrotzak direlako elkarrekiko ezkontza egin bitartean. Dirudienez, ondorio hori ez dator bat politika legegilearen printzipiokin, ezkontzaren ziozko dohaintzak arautzean erabilitakoekin. CAMAÑO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 109. or.

igortzea nahitaezkoa izango litzateke, Zuzenbide ordeztaile gisa (EHFZZLren 3 artikulua). Hortaz, ondasun horien gainean erkidego erromatar edo kuoten araberakoa eratzen da; hori dela-eta, ezkontideen aldeko dohain bidez egindako eskualdaketak bi liberaltasun baitaratzen ditu, horietariko bakoitzak ezkontide bakoitzari eskualdatutako zati alikuotaren balioa duela oinarri. Bestalde, foru komunikazioak sorturiko ondasun erkidegoak ez du gaitasunik ondare gehikuntza lortzeko, beraz, ezin daiteke Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren zergadun izan[386].

7.7.3.4. Bizitza aseguruen bidez lorturiko zenbatekoak

Ezkontideetarik edozeinek kontratatu dezake bizitza asegurua ezkontzako sozietatearen pentzutan[387]. Kasu horretan, 1991ko Estatuko Araudiaren 39.2 artikuluaren ariora, asegurupeko kapital osoa eskuratu behar duen onuraduna bizirik dirauen ezkontidea bada, onuradun horrek jasotako zenbatekoaren erdiak osatzen du zerga oinarria, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren ondoreetarako.

---

[386] CAMPANO ANIDO, M.A., *op. cit.*, 27. or.
Irabazpidezko sozietateari dagokionez, ondorio bera lortzen da: DAGO ELORZA, I., *op. cit.*, 84. or.

[387] Aseguru polizan berariaz agertarazi behar da sariaren ordainketa ezkontzaren sozietatearen pentzutan dela, osterantzean kontratugilearen pentzutan bakar-bakarrik burutu dela kontratua uste da (Tributuen Zuzendaritza Orokorrak 1989ko apirilaren 5ean emaniko ebazpena). ZENDAIT AUTORI, *Memento*..., *op. cit.*, 758. or.; SANCHIS GOMEZ, A.-GALLANO ESTEVAN, J., *op. cit.*, 131. or.
Nolanahi den ere, ezkontzako ondasunak irabazpidezkoak direlako presuntzioa ezarri da Kode zibilean, hortaz, aseguru saria irabazpidezko ondasunen pentzutan ordaindu ez dela frogatzeko zama Administrazioan dagokio. ARISPACOCHAGA VELO, E., «Tratamiento tributario del seguro de vida a cargo de la sociedad de gananciales», *Impuestos*, I (1992), 496. or.

Kapitalaren beste erdiari dagokionez, ez dago dohain bidezko ondare gehikuntzarik kostu bidez eskuratzen da[388], onuradunak ordaindu duelako aseguru sariaren erdia, irabazpidezko ondasunen pentzutan.

Poliza osoaren gainean zerga ordaindu beharra ez dirudi zuzena denik[389], aseguru sariak irabazpidezko ondasunen pentzutan ordaindu direnean, alargunak jasotako asegurupeko kapitalaren erdiaren gainean zerga ordaintzea izango litzateke egokiena Hariari segiz, onuradunak jasotakoa *mortis causa* dohaintza gisa ulertuz gero, ezin daiteke esan dohaintza zenbateko osoaren gainean gertatu dela, aseguru sarien ordainketa zama bat izan delako ezkontide bientzat, hau da, dohain bidezko eskuraketa jasotako zenbatekoaren erdiari dagokio

Azaldutako kasuaren konplexutasuna gehi daiteke, aseguruaren urteko sari bakoitzak izaera pribatibo zein irabazpidezkoa izan daitekeela aintzat hartuta, horretarako, aseguru-hartzaileak Aseguruetxeari bidalitako jakinarazpen hutsa nahikoa izango litzateke[390]

Ondorio horiek guztiak erabil daitezke, aseguru saria ordaintzen denean foru komunikazioaren eraentzapeko ezkontza sozietatearen pentzutan, salbuespen batekin Dakigunez, foru komunikazioa ezkontzarekin sortzen da, beraz, saria ordaintzeko erabilitako ondasunak erkideak dira, senar eta emaztearena erdibana Beste hitzez esateko, bizitza asegurua jasotzen denean dagoeneko foru komunikazioa sendotu da (halakorik izan bada), horregatik, ezkontza sozietate horretan izan diren edota diren

---

[388] Erdi hori ez dago PFEZren menpean, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dagoelako eta zerga biak bateraezinak direlako Egoera hori sortarazi da Araudiaren idazketaren ondorioz ARESPACOCHAGA VELLO, E., *loc. cit.*

[389] MARTIN MORENO, J.L., *op. cit.*, 41 or., BAS RIVAS, F., *op. cit.*, 748 or., ARESPACOCHAGA VELLO, E., *op. cit.*, 495 or.

[390] ARESPACOCHAGA VELLO, E., *op. cit.*, 497 or.

ondasunek komunikatu edo irabazitako izaera dute, eta erdibana dagokie alargunari eta hildako kausatzaileari (edo horren jaraunsleei). Beraz, aseguru sariak beti ordaintzen dira ondasun erkideen pentzutan. Horren ondorioz, bizitza aseguruaren ezkontide onuradunak jasotakoaren erdia kostu bidez eskuratzen du eta beste erdia dohain bidez, azken hori Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dagoela.

V. KAPITULUA

PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketaren kasuan gertatu aldera, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauketa oinarrian bat dator Estatu osoan, baita euskal foru erakunde zibilei dagokienez ere, hori dela-eta Bizkaiko arauketa fiskala erabiliko dugu abiaburutzat, baina lorturiko ondorioak gainerako legeria fiskaletara zabaltzeko modukoak izango lirateke Esan beharra dago ere, legeria fiskal horietan ez zaiela euskal erakundeei inolako ardura berezirik eskaintzen, jarraian erakutsiko den bezala

Azken urtebetean, gainera, zergaren egitura homogeneoa ukituko duten aldaketa sakon bi gertatu izan dira: alde batetik, Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomi Ituna eraldatu egin da 1997ko abuztuan[1], eta, beste aldetik, zergaren arauketa eraldatzen ari dira Administrazio fiskal guztiak uneotan, 1999an eraldaketa hori indarrean sartzeko asmoarekin

Esan bezala, Ekonomi Itunaren azken eraldaketaren ondorioz, lurralde historikoek erabateko askatasuna dute zergaren arauketa nahi bezala ezartzeko, egia esateko,

---

[1] Abuztuaren 4ko 38/1997 Legea (EAO, 186 zk., abuztuaren 5ekoa)

oraindik ez dute araugintza ahalmen hori erabili izan, baina, horretarako borondaterik egongo balitz, zergaren arauketa Euskal Herriko foru zuzenbide zibilera egokitzeko aukera izango litzateke.

Aipatu bezala ere, Zergaren eraldaketa hur-hurrean dugu, baina Foru zuzenbide zibilak erakusten dituen arazoei aurre egitean ez du aldaketa sakonik ekarriko eraldaketa berri horrek; hori da, bederen, zergaren aurrekari historikoek zein gaur egungo arauketak erakutsi izan dutena: ezkorrak izan behar dugula. Foru zuzenbideko berezitasunak ez dira inoiz arautu eta aribidean den eraldaketaren inguruko eztabaidek zergaren arauketaren beste alor batzuk jorratzen dituzte, forutasunari, zeharka bada ere, uki ditzaketen alorrak, alegia.

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarekin gertatu aldera, zerga honen azterketa askoz laburragoa izango da. Izan ere, PFEZren muina ez da bete-betean aztertuko, ezpada zergaren alor batzuk zeharka ukituko dira. Ildo horretatik, zergapeko errentek sortu edo eratortzen dituzten osagaiak eta osagai horien titulartasunaren zehaztapena izango dira jorragai nagusiak. Euskal foru zuzenbide zibilak araututako beste kasu edo egoera batzuetan, egoera horiek zergaren eraentza fiskal orokorrera biltzeko arazorik azaltzen ez badira, ez da horien gaineko iruzkinik egingo, esaterako, ezkontideen arteko pentsio osagarriarekin[2] gertatu bezala, uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 111 artikuluak araututako pentsioarekin, hain zuzen

[2] Legearen 111 artikuluaren ariora, Foru komunikazioa azkentzen bada ezkontza deuseza izan delako, dibortzio edo banantzeagatik, foru komunikazioaren amaierak erakartzen dituen ondorio kaltegarriak kontutan hartu behar dira, ezkontide onustedunari begira edo dibortzio zein banantze karia eragin ez duen ezkontideari begira. Horrela, ezkontide horren alde pentsio bat ezartzen da, legeria zibil orokorraren arauak aplikatzean ezarritako pentsioaren osagarri gisa. Zalantzarik gabe, pentsio hori txikipen bat da, zergaren oinarri likidakor erregularra kalkulatzeko: izan ere, manuak (Bizkaiko 7/1991 Foru Arauaren 71.2. artikulua) betekizun bi ezartzen ditu: konpentsatzeko pentsioa izan behar du, batetik, eta epailearen erabakiz zehaztu behar da, bestetik. Horiek horrela, 111 artikuluak araututako pentsioak ere betetzen ditu bi betekizun horiek.

Bestela esanik, zerga horren arauketaren eta Foru zuzenbide zibilaren arteko zailtasun handienak, bi-biak egokitzeko, zenbait ondasunen gaineko titulartasun zehazgabeek sortzen dituzte, zergapeko etekin zein ondare aldakuntzak eratortzen dituzten ondasunak, hain zuzen Hortaz, kapitulu honen xedea titulartasun horiek mugatzea edo zehazgabetasun egoerei konponbide onargarria ematea izango litzateke

Foru erakunde zibil bi dira, izan ere, gatazka sortzaileak, titulartasun zehazgabeak sortarazten dituztelako errenta sortzaile diren eskubide zein ondasunen gainean Lehendabizi, foru komunikazioa dugu Foru komunikazioa ezkontzaren ondasun eraentza da eta elkarrengandik urrun diren bi uneen artean zehazten da eraentza horren izatea: horren sorrera, ezkontza egitean, eta horren finkapena, eraentza bera desegiten den unean (ezkontideetarik bat hiltzeagatik, ezkontza horretako ondorengoak bizirik utzita) Foru komunikazioa finkatu bitartean, ezkontza sozietate horri dagozkion ondasunen gaineko titulartasuna hiru multzotara bil daiteke ezkontide bakoitzaren ondasun pribatiboak eta irabazitako ondasunak edo bi-bien ondasunak Foru komunikazioaren eraentza finkatutakoan, ezkontza horretako ondasun guzti-guztiak ezkontide bienak dira erdibana Horrez gain, foru komunikazioa finkatu ezean betekizunen bat falta delako, ezkontza sozietatea likidatu behar da irabazpidezko eraentzak ezkontza arautu izan balu bezala Ondorioz, foru komunikazioa finkatu bitartean, ezkontza eraentza horren menpeko ondasunek ondare gehikuntza edo urripenak zein etekinak ekar ditzakete eta irabazi horiek nola egozten diren zehaztu beharra dago, etekin horiek zergapean badira, bederen

Aurrekoaz gain, titulartasun zehazgabeak sortzen dira, ezkontza desegin eta gero, hildakoaren jaraunspenaren gainean testamentu boterea ezarri eta botere hori egikaritzen ez den artean Tesiaren bigarren kapituluan aztertu genuen bezala, kasu horretan, ezkontzari zegozkion ondasun guztiekin ondasun erkidegoa eratzen da

legearen aginduz. Erkidego horrek titular bi izango ditu: titular horietarik bat zehaztuta dago, alarguna baita eta ondasunen erdia baitagokio; erkidegoaren beste erdiaren gainean, ordea, titularra zehazgabea da, hildakoaren ustezko jaraunsleek osaturiko multzoari baitagokio erdi hori, jaraunsle bakoitzak ondasunen gainean duen kuota zehaztu gabe delarik. Horiek horrela, jaraunsleek osaturiko pertsonen multzo horri dagokio ondasunon erdia. Hala ere, gerta daiteke jaraunsle horietarik batek jaraunspenetik ezer ez jasotzea edota, jaraunsle bakoitzak erkidegotik hartutako zatiak alderatuz gero, zatiak oso ezberdinak izatea; autu hori ez da argituko jaraunspenaren komisarioak testamentu boterea egikaritu eta ondasunak banatzen dituen artean. Bien bitartean, jaraunspen banatugabeak etekinak lor ditzake. Nori egotzi behar zaizkio etekin horiek, ondasunen gaineko titularra zehazgabea den artean? Lehenengo eta behin, ondasun horien gainean gozamenik eratu den ala ez begiratu beharko litzateke, horrelakorik izanez gero, gozamendunari egotzi behar zaizkio gozamenpeko ondasunek lorturiko etekinak, gozamenduna baita etekinok eskuratu dituena (dena den, konpontzeke legoke ondare gehikuntza eta urripenen eraentzaren arazoa). Eta jaraunspenezko ondasunen gainean gozamenik eratu ez bada, gatazka larriagotzen da, kasu horretan, ondasunek eratorritako etekinak ondasun erkidegora bildu beharko lirateke eta, dakigunez, erkidegoaren zati baten titularra zehazgabea da. Zergaren xedapenek ez dituzte ezkontza osteko erkidegoaren arazoak berariaz arautzen. Hortaz, legegileak edota auzitegiek euren iritzia berariaz azaltzen ez dutenez, Administrazioaren irizpideetara jo behar dugu konponbidearen bila; izan ere, arestian Tributuen Zuzendaritza Nagusiak emandako erantzunean gorago proposaturiko gatazkari irtenbidea lortzeko interpretazioa eman da.

Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren doktrinari jarraiki[3], 1994ko urriaren 14an emandako erantzunean alegia, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren

[3] Ikusi *TF*, 63 (1996), 16. or.

esparruan, jaraunspenezko masak lorturiko etekinak nori eratxiki behar zaizkion zehaztu behar da, jaraunspena banatugabea den artean Zehaztapen hori egitean, oinordetza behin betiko ixteko erabiltzen diren formalitateek ez dute garrantzirik

Nolanahi den ere, ezin ahantz daiteke errentak eratxiki dakizkiela pertsona batzuei eta jaraunspena behin betiko eskuratuko duten pertsonak ezberdinak izan daitezkeela

Horiek horrela, eta Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren interpretazioari ekinez, komisario bidezko testamentuaren erakundeari dagokionez eta testamentugileak erabil ditzakeen xedapen anitzak aintzakotzat hartuta, jazokizun bi bereiztu beharrean gaude

1) Oinordetza arautzen duten erregelek edota testamentuzko xedapenak (horrelakorik izango balitz edo, izatekotan, testamentugileak horrelakorik xedatuko balu), pertsona bati zein batzuei jaraunspenezko masaren luperketa eratxikitzea, jaraunspena benetako oinordekoei eman artean

Kasu horretan, jaraunspenezko masak eratorritako etekinen gain pertsona horiek ordaindu behako lukete zerga

2) Jazokizun hori gertatu ezean, eta berriro diot, Tributuen Zuzendaritza Naguriaren irizpideari jarraiki, honako egoerak bereizi behar dira

a) Komisarioak bere ardura bete behar du pertsona zehatz batzuen artean, pertsona horiek testamentuan zehaztu izan badira, pertsona horiei eratxiki behar zaizkie jaraunspenezko masak eratorritako etekinak

b) Testamentuak ezer zehaztu ezean, etekinok eratxiki behar dira deitu beharko liratekeen pertsonen artean, legearen aginduz hildakoaren oinordeko izateko

c) Kasu batean zein bestean aintzakotzat hartu beharko lirateke senide tronkalek izan dezaketen eskubide-igurikimena

Administrazioak emaniko konponbidea urruntzen da konpondu nahi den egoeraren izaera juridikotik, geroago aztertuko dugunez. Jarraiko lerroetan, ondasun erkidegoei eta ezkontza sozietatei aplikatzen zaien eraentza fiskala bilduko da, erregela orokorrak batuz. Modu horretara, arautegiaren 5. artikuluak ez du aintzat hartzen subjektu pasiboaren ezkontzaren ondasun eraentza eta 10. artikuluak bazter uzten du ondasun erkidegoaren izatea ere, erkidegoak lorturiko errentak bazkide edo partaideei eratxikitzen baitizkie, errentaren jatorria edo iturriaren arabera. Behin manu biak aztertu eta artez interpretatu eta gero, zergak banan-banan arautzen dituen errenta iturri ezberdinak jorratuko dira. Hariari segiz eta sail bakoitzean, behin eta berriro, zergapeko errenten gaineko titulartasun zehazgabeak sorturiko gatazkak konpontzen ahaleginduko naiz, orain dakigunez, titulartasunaren zehazgabetasuna sortuko dute foru komunikazioaren ondasun eraentzak eta ezkontza osteko erkidegoak.

1. ZERGA EGITATEA: ERRENTAREN ITURRIA

PFEZren Legeko Zioen Azalpenak dioenez, zerga horren ardatz nagusia norbanakoa omen da[1], hots, pertsona bera loturarik gabe; modu horretara, tributu indibiduala eratu

[1] Pertsona fisikoa bakarrik, indibiduoa den aldetik, da PFEZren subjektu pasiboa. Zerga arautzen duen Legeak ez du ontzat hartu Tributuen Lege Orokorrak 33. artikuluan ahalbideratzen duen aukera, hots, nortasun juridikorik gabeko erakundeak ere subjektu pasibotzat hartzeko aukera. Ildo horretatik, pertsona bakarrik —ez familiako unitatea edo bestelako erakunde kolektiboa— izan daiteke tributu betebehar nagusiaren zordun; subjektu pasiboak dira erakunde horien partaide edo bazkideak, erakunderik denean, izan ere, Legearen 10. artikuluak ezarri baitu errentak eratxikitzeko eraentza bat eta berori aplikatu behar baita. BAENA AGUILAR, A., «Artículo 11: sujetos pasivos», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto* (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.), Colex, Madril, 1993, 106. or.; CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1993, 130. or.

da. Nolanahi den ere, tributu legegileak printzipio batzuk errespetatu behar ditu subjektu pasiboa aldi berean ezkontidea denean:

a) Ezkontide bakoitzaren errenta pertsonalizatu, norbanakotu behar da, izan ere, tributu horrek zuzeneko izaera, izaera pertsonala eta subjektiboa duelako[5]

b) Ezkontzaren ondasun eraentza eratu eta alda daitekeela onartu behar da, ezkontideek hala nahi dutenean, askatasun osoz[6].

c) Errentak familian metatzeko sistema arbuiatu behar da, sistema berriarekin pertsona bakoitzaren errenta zehazteko zailtasunak izan arren.

Beharbada, hori guztia dela-eta legegileak ez du aintzakotzat hartu izan ezkontzaren ondasun eraentza[7], nahiz eta modu horretara ezkontide bakoitzaren benetako ahalbide ekonomiko bakoiztua kaltetua izan[8]. Izatez, kalifikazio gatazka bat da. Alde batetik, irabazpidezko ondasunen zatikortasuna ukatu behar da ezkontzaren ondasun eraentza hori desagertu arte; beste alde batetik, irabazpidezko sozietearen eraentzak dirauen

---

[5] Zergak izaera subjektiboa dauka, tributu kuota zehaztean zergadunaren edo beraren familiaren zenbait ingurnabar berezi aintzakotzat hartzen dituelako. Zergaren pertsonalizazioaren ondorioz kontutan hartzen dira datu batzuk, izaera orokorreko datuak (etxebizitza, salbuetsitako gutxienekoa...), datu horiekin gertatu aldera, zergaren izaera subjektiboa erakartzen dituzten ingurnabarrak zehatzak dira, ez orokorrak (ezkontza, ondorengo edo aurrekoak, minusbaliotasuna...). CALVO ORTEGA, R., «Artículo 1. Naturaleza», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRÍGUEZ* (E. SIMÓN ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 40-41 or.

[6] Ezkontzari begira neutrotasun fiskala aldarrikatzen da zerga osorako. Neutrotasun hori honako bi esanoldeetara bil daiteke: lehendabizi, ezkontzeak ezin dakioke zergadunari zama fiskal handiagoa ekarri, bigarrenik, egitatezko bikoteek ezin dute eraentza fiskal onuragarriagoa izan, euren egoera legearen arabera formalizatu dutenek baino. GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Tributación individual frente a tributación conjunta en el IRPF*, Tecnos, Madril, 1991, 20. or.

[7] Modu horretara, 1989ko otsailaren 20ko KAE artez interpretatu beharrean, familia bazter uzten duen irtenbidearen mesedetan interpretatu zuen legegileak. SIMÓN ACOSTA, E., «Notas sobre la reforma del IRPF en materia de familia», *Zergak*, 11 (1998), 49. or.

[8] CORRAL GUTIÉRREZ, L., «Artículo 5: hecho imponible», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto* (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.), Colex, Madril, 1993, 55-56. or.

bitartean, bai Errentaren gaineko Zergan bai Ondarearen gaineko Zergan, onar zitekeen[9] ezkontide bien arteko zerga oinarria bitan zatitzea ezkontide bakoitzari zati bana eratxikiz, familiaren zamek horrela behar dutelako. Hori guztia ere, aitorpen banatua egin arren, eta irabazpidezko sozietearen gaineko titulartasunari dagokion begirunea aintzat hartuta.

1.1. EZKONTZAREN ONDASUN ERAENTZAREN GARRANTZIRIK EZA

Errenta beraren jatorria edo iturriaren arabera lortzen dela ulertzen da, ezkontzaren ondasun eraentza aintzakotzat hartu gabe; zergaren arauketaren 5.2. artikuluak horrela ezartzen du, bederen

> *Bizkaiko 7/1991 Foru Arauaren 5.2. artikulua*
> «Subjektu pasibock errenta lortzen dute, errenta horren jatorri edo iturriaren arabera, subjektuaren ezkontzaren ondasun eraentza edozein dela, halakorik denean»

Ideia horiek garbi azaltzen ditu 1996ko otsailaren 15ean[10] emandako Madrileko JANEk *«Azken finean, errentak egozteko sistema osoa printzipio batean oinarritzen da: errentak dagozkio horiek lortzen dituen pertsonari, pertsona horren ezkontzaren ondasun eraentzaren gorabehera eta, tributuen ondorioetarako, Zuzenbide zibileko arauek ukurrik ez dutela»* Errenta lortzea pertsona fisikoari egozteko, Foru Arauaren 5.2 artikuluak errentaren jatorri edo iturriaren irizpidea darabil, irizpide hori

[9] BANACLOCHE, J., «Artículo 34 Responsabilidad patrimonial», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 2.124. or.

[10] 3. Zuzenbideko oinarria (JTA, 188).

hautatzean, legegileak bazter utzi nahi du subjektuaren ezkontzaren ondasun eraentza[11], eta modu horretara, bere burua neutrala agertu nahi du ezkontzaren ondasun ereantzari begira, arautzen diren ondasun eraentza guztietatik ezkontideek itundutakoari edo Legeak ezarritakoari begira alegia. Espainiako zuzenbidean lege zibilek ezkontzaren ondasun eraentza ezartzeko askatasuna eskaintzen dute ezkontza itunak erabilita, era berean, lege horiek auzotartasun zibila aldatzeko aukera ematen dute Hori dela-eta, erabat arrazoigabea izango omen litzateke PFEZren arauketa osoa ezkontza bakoitzean ezarri den ondasun eraentzaren arabera egituratzea[12].

Arean bere, zergaren ardatz nagusia norbanakoaren inguruan eratzen dela nabarmen utzi nahi du legeak, ezkontzaren ondasun eraentza baztertuz Horiek horrela, errentak modu bakoiztuan egozteko irizpideak ezarri behar izan ditu legegileak, irizpideok ezberdinak direla errenta motaren arabera Arautegi zibilak zehazten ditu ezkontzaren ondasun eraentza bakoitzaren arau bereziak, baina lege fiskalaren *menpe*[13] dihardu

---

[11] Errentak Zuzenbide zibilaren araunak bazter utzita lortu direla ulertzen da, naluz eta Zuzenbide horrek arautu izan errenta horiek edo errentokin lorturiko ondarea nola banatu GORDILLO, M.–JIMENEZ, E.–LERIDA, T.–NUÑEZ, I., *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen, Asesores legales y tributarios, Madril, 1991, 43 or.

[12] Hiru aitzakia erabili ohi dira zerga ezkontzaren ondasun eraentzara ez egokitzeko lehendabizi, esparru horretan itunak egiteko erabateko askatasuna dagoenez, sistema oso konplikatsua izango litzateke, hurrenik, oinarrieu metaketak sortarazitako arazo teknikoek iraungo lukete ondasunen banantze eraentzaren kasuan; eta, azkenik, modu horretara ondasunen banantze ezkontza eraentzaren kasuan zerga gehiago ordaindu beharko litzatekeenez, oztopoak sor daitezke Katalunia eta Baleare bezalako lurraldeetan euren tradizio juridikoari eusteko, izan ere, lurraldeotan lege eraentza arrunta ondasunen banantze eraentza da-eta

Eragozpen horiek guztiek erantznn erraza dute Lehenengo eta behin, ez da egia ezkontza itunak egiteko askatasunak konplexutasuna dakarrela, ezkontzaren ondasun eraentza erregistroko publizitate formaleko printzipioaren menpe dagoelako Itun horiek erregistro publikoan agertarazi eta erraz ezagutzekoak dira, zerga aplikatzeko aintzat hartu behar diren beste itun batzuk baino errazago ezagutu daitezke, bederen. Bigarrenik, ondasunen banantze eraentzari dagokionez, hobe da arazoaren esparrua kasu gutxi batzuetara murriztea, ondasunen banantzeko eraentzapeko ezkontzen arazo teknikoak gainerako ezkontzei (ezkontza gehienei) zabaldu beharrean Hirugarrenik, badira foru tradizioa zein tradizio zibil erkidea errespetatzen dituzten konponbideak ere Horiek horrela, lege fikzioa erabilita, ondasunen banantze eraentzapeko ezkontzei zabaldu beharko litzateke trabazpidezko eraentzak dakarren konponbidea bera, hots, kasu honetan *splitting* izeneko erregela aplikatu beharko litzateke SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, 55–56. or.

[13] Legeria zibila bazter utzi daiteke, aukera hori bidezkoa izan daitekeelako, baina hori egitean, modu egokian burutu behar da, hots, errentak eratxikitzeko sistema osoaren deskribapen argi eta

uneoro. Hori egia bada ere, gerta daiteke zenbait kasutan lege fiskalak irizpide zibileetara jo behar izatea, ezkontideen ondareko osagaien titulartasuna zehazteko edota irabazpidezko ondasunek tributu legeei begira duten erantzukizuna ezartzean[14].

Tesiaren lehenengo kapituluan ohartarazi zenez, zilegia da arau fiskalak Zuzenbide zibileko konponbideetatik alde egitea eta hori onartu behar da. Horrela, bai doktrinak bai auzitegiek aspaldi onetsi zuten tributu legeriaren autonomia[15]. Arazoa ez datza horretan; arau fiskalak bazter utz dezake arau zibila, zergadun ezkonduei errenta egozteko Arazoa bestelakoa da, tributu legegileak ezin dezake ezkontzaren ondasun eraentza albo batera utzi, errealitate ekonomikoari uko egingo balio, hau da, ezkontzaren eraentzak zehaztuko ditu zergadun ezkonduak lorturiko errentak[16], arau zibila arau fiskalaren menpe den edo nagusi den kontutan hartu gabe. Izan ere, ezkontza dela-eta ekonomi ahalbidearen transferentziak gertatzen dira familiako kideen artean, eta horrek legegilea bultzarazi behar zuen, egoera hori aintzat hartzeko.

---

zehatza emanez LACASA SALAS, J.E.-PASO BENGOA, J.M. (koord.), *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, Ed. Gaceta Fiscal, Madril, 1992, 309. or.

[14] ZENBAIT AUTORE, *Memento práctico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 13-14. or.; LOPEZ DIAZ, A., «Artículo 43. Individualización de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 688. or.; CARBAJO VASCO, D., *op. cit.*, 77. or.

[15] Lege fiskalen eta lege zibilen arteko urrunketa horrek ez du berez Konstituzioa hausten Aragoiko JANE, 1994ko azaroaren 5eko, 3. Zuzenbideko ohartria [*Actualidad Tributaria*, II (1995), 788. or.]

[16] CERVERA TORREJON, F., «Artículo 5. Hecho imponible», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 85. or.; QUEVEDO FORT, E., «Rendimientos del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, I (1996), 1.324. or., GARCIA BERRO, F.-GARCIA GARCIA, C., «Legalidad constitucional de algunos aspectos del IRPF (Comentario a la STC 214/1994, de 14 de julio)», *REDF*, 85 (1995), 93. or.

Esangura horretan, zenbait iritziren aburuz, legegileak ezkontzaren ondasun eraentza aintzakotzat hartu ez izanak Konstituzioaren berdintasun printzipioa[17] hausten du erabat. Dena den, indarreko legeriak berdintasun printzipioa urratzeagatik sorturiko zalantzak modu positiboan konpondu behar dira[18]. Lehendabizi, Zergaren legeak kontutan hartzen ditu ekonomi ahalbidearen transferentzia horiek eta, horrela, baterako aitorpena egiteko aukera ematen du. Hurrenik, aipaturiko ekonomi ahalbidearen transferentziek bidezkotu zezaketen legegilearen bestelako aukeraren bat, zerga--ordainketa bakoiztuaren sistemaz bestelakoa, alegia; baina transferentziek ez dute sistema hori legitimaziorik gabe uzten, sistemaren osagarri legez baterako aitorpena egiteko aukera ematen denean

1.1.1. Errentak bakoizteko irizpidea

Legegileak errenten iturriaren irizpidearen arabera bakoizten ditu errentak eta, modu horretara, errentaren osagai bakoitza arautzen duenean berariaz zehazten du errentak egozteko erregela egokia Tributu legegileak honakoak arautzen ditu errenta iturri edo etekinen sorburu gisa lana, kapitala (ondasun higikorrena zein ondasun higiezinena), ekonomi, lanbide eta enpresa jarduerak eta, azkenik, ondare gehikuntza edota urripenak eratorritakoak

---

[17] GOMEZ GALLIGO, F.J., «Algunas vertientes civiles y fiscales del matrimonio Estudio especial de las relaciones entre Derecho civil y fiscal», *Boletín del Centro de Estudios Hipotecarios de Cataluña*, 64 (1995), 345 or

[18] SANZ GADEA, E., «Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994, relativa a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 140 (1994), 12. or

Osagai horiek ikusita, indarreko PFEZek galdu egin du hasierako arauketan zuen izaera sintetikoa[19] eta aurrerakorra; bilakaera horren ondorioz, orain pertsonen Errentaren gaineko Zergak izaera analitikoa eskuratu du[20]. Gaur egun, errenta definitzeko, errenta hori osatzen dituzten osagaiak definitu behar dira banan-banan[21]; gainera, osagai bakoitzaren arauketa ezberdina izaten da erabat garrantzituak diren arlotan, hala nola, errentaren zenbaketa, zerga oinarri zehazteko metodoa edota errenten tratamendua urtebetean sortu badira (errenta erregularrak) edo denbora luzeagoa behar izan badira errentok sortzeko (errenta irregularrak).

Errentaren osagai ezberdinei dagokien atal bakoitza garatzean, legegileak errentak egozteko aukeratu duen irizpidea aztertuko dut. Une honetan, ordea, tributu eraentza horren lerro nagusiak plazaratzen dira: laneko etekinak egozten zaizkio horiek lortzeko eskubidearen titularra denari, kapitalaren etekinak eta ondare gehikuntza zein urrapenen kasuan, ezkontzaren ondasun eraentzak zehazten ditu ondasunon jabetza eta horrela zehazturiko jabetzaren arabera egozten dira; enpresa zein lanbide jarduerak eratorritako etekinak jardueraren titularrari dagozkio; azkenik, gardentasun fiskalaren kasuan, profesionalen sozietateei begira, bazkide titularrari egozten zaizkio etekinak eta,

---

[19] PEREZ ROYO, F., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Marcial Pons, Madril, 1992, 12 or.; CARBAJO VASCO, D., «La tributación de la familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Gaceta Fiscal*, 86 (1991), 177. or.

[20] BLASCO DELGADO, C., *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Lex Nova, Valladolid, 1997, 22. or.; CAYON GALIARDO, A., «La definicion de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991», *Revista Tecnica Tributaria*, 14 (1991), 45 or.

Laneko etekinen arauketak PFEZren izaera juridikoa bera hausten du; PFEZ ez da errenta mota batzuen gaineko zerga, ezpada errentaren gainekoa, hau da, errentaren kontzeptu sintetikoa erabili behar dugu eta ez kontzeptu analitikoa. LEJEUNE VALCARCEL, E., «Rendimientos del trabajo. Su determinacion en el régimen de tributación individual», *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Siete, Valentzia, 1989, 27. or.

Nolanahi den ere, BARNADAS MOLINSentzat PFEZ oraindik zerga sintetikoa da, errenta guztiak zerga bakar batera biltzen dituelako, errenton jatorria edozein dela. BARNADAS MOLINS, F., *Manual del IRPF. Ejercicios 1994 y 1995*, Gestión 2000, Bartzelona 1995, 21. or.

[21] CALERO GALLEGO, J., «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 68. or.

gainerako gardentasun fiskalpeko sozietateei begira, partaidetzen gaineko jabetzaren arabera, ezkontzaren ondasun eraentza aintzat harturik.

Tributu eraentza horrek bereizkeriak omen dakartza[22], errenta iturri ezberdinen artean bereizkeriak egiten dituelako[23]. Konstituzio Auzitegiaren hitzetan[24], ordea, *«errenta iturrien artean desberdintzeak ez du derrigorrean esan nahi errentak egozteko arau horiek, besterik gabe, berdintasuna hautsi eta bereizkeriak sortarazten dituen eraentza eratzen dutela. Ondorio horiek ezarri baino lehen, zehaztu behar da ea laneko errentak lortzea eta kapitalaren errentak lortzea egoera berdinak diren ala ez, ondore hauetarako; horrela izango balitz, ondorio juridiko berdinak eratxiki beharko litzateke-eta.*

»[...] Irabazpidezko sozietatearen eraentzaren kasuan, ezkontideek autorpen banatua egiteko aukera hartzen badute, ezkontide bien kapitalaren errentak erdibana egotziko zaizkie, titulartasunaren irizpidearen arabera; horiek horrela, ordaindu beharreko tributu zorra txikiagoa da. Laneko errentaren kasuan, ordea, aukera hori ezin da erabili, izaera pertsonal huts-hutsa dutelako errenta horiek; hala eta guztiz ere, horrek ez du berdintasun printzipioa hautsi dela esan nahi, eraentza ezberdin hori

---

[22] CRUZ AMOROSen aburuz, laneko eta kapitalaren errenten artean izan daitekeen bereizketaren inguruan eztabaida piztu izan da, baina eztabaida hori artifiziala da erro-errotik, errentak bakoizteko irizpidea aurkaratzen delako eta irizpide hori Konstituzioak onetsi duelako. Eztabaida horren atzean, ordea, irabazpidezko sozietatearen ondasun eraentza nolako eragin fiskala izan behar duen azaltzen da eta, ondorioz, ezkontzaren eraentza bakoitzak izan beharko lukeen presio fiskal eragingarria zein den eztabaidatzen da. CRUZ AMOROS, M., «El marco jurídico de la Ley 20/1989», *En torno a la Ley 20/1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 15. or.

[23] Errenten iturria ezberdina delako argudioa ezin daiteke erabili, errenten jatorri ezberdinak ez lukeelako ekonomi ahalbidean ezberdintasunik ekarri behar. Hortaz, ez da kritikatzen legegilearen jokabidea lege zibila bazter uzten duelako, ezpada ekonomi ahalbidearen printzipioari muzin eginten diolako. GARCIA BERRO, F.–GARCIA GARCIA, C., *op. cit.*, 94. or.

[24] Maiatzaren 12ko 146/1994 KAE, bosgarren Zuzenbideko oinarria.

SANZ GADEAren aburuz, Konstituzio Auzitegiak egindako interpretazioa arteza da. SANZ GADEA, E., *loc. cit.*

bat datorrelako errenta mota bi horien iturri edo sorburuek duten izaera ezberdinarekin. Labur bilduz, errenta mota bakoitzak tributu eraentza ezberdina behar du errenta bakoitzaren berezitasunekin bat etorri ahal izateko».

Horiek horrela, PFEZren legeko 5.2. artikuluak ezarritako iturri edo jatorriaren irizpidea[25] errepikatzen da, 30. artikuluan (laneko etekinak), 43.1. artikuluan (lanbide eta enpresa jardueren etekinak), baita 33 (kapitalaren etekinak) eta 51 artikuluetan ere (ondare gehikuntza eta urrapenak) Azken bi horien kasuan, kapitalaren etekina eta ondare gehikuntza edo urripena euren jatorri edo iturriari dagozkie, pertsona fisikoari eratxikitzen zaizkiola bakoiztasun maila biren bitartez. Bakoiztasun lehen mailan, kapitalaren etekinak errentaren iturriaren titularrak lortzen dituela ulertzen da, hau da, etekinak eratortzen dituzten ondareko osagaien titularrak; bakoiztasun bigarren mailan, ondareko osagaien titularra zehaztu behar da, Ondarearen gaineko Zergaren 19/1991 Legearen 7 artikuluaren arabera

Beraz, errentak eratxikitzeko irizpidea ez da zehazten[26] errentaren titularraren arabera, ezpada errentaren iturriko titularraren arabera[27] Ez dago batere argi[28] lege

---

[25] Legegileak errentak egozten dizkio errentaren iturriko titularrari, kapitalaren etekinen kasuan, iturri hori etekinak eratortzen dituzten ondare osagaiek osatzen dute, alegia, kapital produktiboak osatzen du, eta laneko etekinen kasuan, langile izaera da, izan ere, etekin horien iturria ALVAREZ BARBEITO, P., «En torno a la constitucionalidad del criterio de individualización de los rendimientos del trabajo», *CT*, 73 (1995), 143. or

[26] PEREZ ROYO, I., *La nueva regulación del Impuesto sobre la renta de las personas fisicas*, Marcial Pons, Madril, 1991, 27 or.; ALVAREZ BARBEITO P., *op. cit.*, 143–144 or., 5 oin-oharra

[27] SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 50. or.
Logikaren eta teknikaren ikuspegitik, errentak egozteko sistema orokorra ezarri beharko zatekeen; sistema hori printzipio orokor batean oinarritu beharko zatekeen: errentak familiako zamei aurre egiteko erabiltzen diren ala ez, errentaren jatorria edozein dela. Horren ariora, Espainiako antolamendu juridikoak aplikatzen dituen sistema ezberdinak aintzakotzat hartu behar zitekeen. GIMENO DE LA PEÑA, R.–ACOSTA ESPAÑA, R., «La sentencia y la Ley (comentarios a la Ley de Adaptación del Impuesto sobre la Renta)», *CaT*, 106 (1990), 6. or

[28] PEREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Marcial Pons, Madril, 1992, 41. or., BANACLOCHE, J., «Dos sentencias del Tribunal Constitucional», *Impuestos*, II (1994), 490. or

fiskalak errealitatetik horrela aldentzeko arrazoia zein izan dezakeen —hots, Kode zibilaren arauetatik aldentzeko arrazoia—, eta, gainera, ez du legeak aldentze hori zuzentzeko edo laburtzeko neurririk hartu.

1.1.2. Manuari eginiko kritika

GONZÁLEZ GARCÍAren aburuz, aipaturiko manuek irizpide biak nahasten dituzte kasu batzuetan, ondasunen titulartasun zibilaren irizpidea erabiltzen da (kapitalaren errentak), eta, beste kasu batzuetan, errentak bere jasotzaileari eratxikitzeko irizpidea erabiltzen da (laneko errentak). Gertaera hori, berez, nahasmenduaren sortzailea da, izan ere, ondasun higikor zein higiezinen kasuan ez dira zertan horien titulartasuna eta horien etekinen jasotzailea bat etorri. Errentaren gaineko Zergak etekinak zergapetzen ditu eta ez titulartasunak. Horrez gain, nahasmenduen iturri den gertaera horri gehitu behar diogu Espainian diren ezkontzaren ondasun eraentza anitzak ere[29]

Irabazpidezko eraentzapean lorturiko laneko errenten kasuan, ikuspuntu juridiko zibiletik abiatuta, errenta horiek erdibana dagozkie ezkontide biei, baina Zergaren legeko 30. artikuluak errentak jasotzeko eskubidea duen pertsonari eratxikitzen dizkio

[29] Aipaturiko manuetara bildu diren zerga-ordainketarako erregelei dagokienez, errentak eratxikitzean irizpide juridiko zibilei lehentasuna emateko joera nabari da. Horiek horrela, irizpide hori antolamendu juridikoan diren ezkontzaren eraentza ezberdinekin (Legeak baxter uzten ditinen arren) uztartu nahi denean, sistema nahieraezko eta ez-zuzen bihurtzen da. Harnari segiz, hasiera batean, eta itxuraz behintzat, irizpide zibilen eta fiskalen arteko bat ez etortzea zena gaur egun eraentza fiskal ezberdin bilakatu da, etekin motaren eta itundutako ezkontzaren eraentzaren arabera. Eraentza fiskal ezberdina erabat onartezina da, bai berdintasun printzipioaren ikusmoldetik bai ekonomi ahalbidearen printzipioaren ikusmoldetik, azken hori baita zerga ezartzeko oinarrizkoena, ordaindu behar duen subjektuari begira. GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Motivos de inconstitucionalidad de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Estudios de Derecho tributario en memoria de Maria del Carmen Bollo Arocena*, Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua, Bilbo, 1995, 193-194 or.

Kontrara, kapitalaren errenten kasuan, Zergaren legeko 33. artikuluak titulartasunaren irizpidea aukeratu du etekinak egozteko, nahiz eta berez zatitzeko modukoak izan eta horien gaineko titulartasuna erraz aldatzekoa izan. Horrek guztiak ageri-agerian uzten du bereizkeria dagoela[30]; izan ere, Zuzenbide zibilaren arabera kapitalaren errentak pribatiboak zein irabazpidezkoak izan daitezkeen arren, tributuen ondorioetarako zatitu egiten dira, eta laneko errentak Zuzenbide zibilaren arabera irabazpidezkoak izan arren, ezin dira zatitu tributuen ondorioetarako[31] Ondorio horiek onartezinak dira erabat, bai berdintasunaren printzipioaren ikusmoldetik, bai ekonomi ahalbidearen printzipioak eratorritako eskakizunak aintzat hartuta[32].

Legegileak, tributuak eratu eta antolatzeko eginkizuna erabilita, aldaketa edo bereizketaren bat egin dezake tributuen arloan, Zuzenbide zibiletik aldenduz, halakoetan, ordea, bere jokabidea bidezkotu behar du legegileak. Bestela esanda, laneko etekinen eraentza eta kapitaletik eratorritako etekinen eraentza ezberdinak izan daitezke baina tratamendu ezberdin hori oinarriren batean arrazoitua egon behar da Konstituzioaren ariora, tratamendu ezberdin hori onartzeko modukoa izan daiteke, arrazoiren batean oinarritzen den heinean, arauaren beraren helburuarekin bat datorren arrazoian alegia Horrelakorik ez da gertatzen kasu honetan, lanetik eratorritako etekinen eraentzak handitu egiten duelako tributu zama[33]

---

[30] GONZALEZ GARCIA, E., «Articulo 30. Individualización de los rendimientos de trabajo», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 439 or

[31] Ekonomi ahalbidearen printzipioak, batetik, eta zabalduen den ezkontzaren ondasun eraentzak behar duen errespetuak, bestetik, ondorio bera dakarte: errenta banatu behar zaio benetan dagokionari, hau da, ezkontide biei erdibana. Ikusmolde hori onartuko balitz, errentak banatu eta metatzeko izan daitezkeen zailtasun guztiak erro-errotik baztertuko lirateke SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, 55 or

[32] GONZALEZ GARCIA, E., *loc. cit.*

[33] Bereizketa beti agertuko da laneko errenten eta kapitalaren errenten jasotzaileari familiako unitatearen partaide gisa begiratzen bazaio. Subjektu pasiboak familiako unitatea osatzen duen ala ez berebiziko garrantzia dauka subjektu horren ekonomi ahalbidean; izan ere, begibistako errealitatea da familiako unitatearen partaideen artean ekonomi ahalbidearen transferentziak gertatzen direla. Beraz,

Legearen helburua, alabaina, bestelakoa da bereizkeriarik gabeko tributu konponbidea ezarri duen zutabeetako bat izan nahi du legeak eta, aldi berean, ez du arau zibilaren menpe edota ezkontideek hitzartu ditzaketen itunen menpe gelditu gura Hala ere, ez du bere helburua betetzen[34]; behin baino gehiagotan helburua hausten da, zergaren arauketaren oinarri diren irizpide orokorrek sendotasunik ez dutela ageri--agerian utziz. Zergapeko errentak bakoizteko irizpideak aldakorrak dira, hots, nahierarakoak[35]; horiek begi aurrean izanik, ezin daiteke esan Kode zibilaren konponbidea errespetatzen dutenik ezta konponbide hori bazter uzten dutenik ere Legeak 5.2 artikuluan printzipio bat aldarrikatzen du, baina printzipio horrek hainbeste salbuespen izan ditu, hori dela-eta, esan daiteke printzipioak izaera hori duela errespetatzen ez dela frogatzeko balio dezakeelako

Halaber, arau fiskalek Zuzenbide zibilaren arauak errespetatzen dituztela esan ohi da, kapitaletik eratorritako errenten kasuan eta ez, ordea, lanetik eratorritakoen kasuan Formaren aldetik, gaitzespen horrek ez du oinarririk[36] Kasu batean zein bestean lege fiskalak berdin-berdin aldentzen da Zuzenbide pribatuak ezarritako erregeletatik Eguneroko aribidean bereizkeria hori gertatzen da errenta batzuen iturriaren titulartasuna ezin delako inoiz banatu —laneko etekinak—, eta beste errenta batzuen

---

laneko etekinak egoztean, subjektu pasiboaren ekonomi ahalbide urritu hori aintzakotzat hartu beharko litzateke, eta horrela Konstituzioak ezarritako ekonomi ahalbidearen printzipioa errespetatuko litzateke BARRACHINA JUAN, E., «Rendimientos del Trabajo y Rendimientos del Capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Gaceta Fiscal*, 127 (1994), 214 or

[34] Zergaren joera zerga indibiduala eratzea izan da, ezkontzaren ondasun ernentza bazter utzita, dena den, legegileak huts egin du asmo horretan, errealitatean muzin egiten diolako, alegia, ezkontzaren errealitate juridikoan eta ezkontzaren barruan gertatzen diren harremanen ekonomikoei ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 181 or

[35] ESCRIBANO LOPEZ, F., *op. cit.*, 189 or

[36] PEREZ ROYO, I., *La nueva regulación del Impuesto sobre la renta de las personas fisicas*, Marcial Pons, Madril, 1991, 28. or.

iturriko titulartasuna —kapitalaren etekinak— bana daiteke eta banatu ohi da. Legegileak askatasunez aukera zezakeen irizpide bat ala bestea. Beste hitzetan esanik, legegileak ezin zitzakeen irizpideok nahastu[37], nahasketak berdintasun eza ekarri, zergaren izaera galarazi eta ezkontzaren ondasun eraentza aldarazten duelako.

Orain arte garbi erakutsi denez, etekinak eratxikitzeko arau fiskalek ez dituzte beti begirunez tratatzen Zuzenbide zibilaren erregelak[38], bien artean ageriko kontraesanak gertatuz (dibidendoak Zuzenbide zibilaren arabera irabazpidezkoak dira eta ondorioz ezkontideen jabetzapekoak erdibana; hala ere, Zuzenbide fiskalaren arabera akzioen jabeari eratxikitzen zaizkio zuzen-zuzenean, eta ez dira ezkontide bien artean banatzen). Kontrara, Ondarearen gaineko Zergak errespetatzen ditu ondarea eratxikitzean Zuzenbide zibilak ezarritako erregelak; horiek horrela, PFEZren erregelak ez datoz bat Zuzenbide zibilarekin, ezta gainerako tributuen arauekin ere[39].

Arestian aipaturiko manuek arazoa konpondu nahi omen dute ostrokaren teknika juridikoaren bitartez («ezkontzaren ondasun eraentza edozein dela ») Hala ere, argi dago arazoa bertan dela[40] Lehendabizi, ezkontzaren eraentza guztiek ez direlako berdinak, eta, bigarrenik, ezkontzaren eraentza juridiko ezberdinak dauden heinean, laneko zein kapitalaren errentak eratxikitzeko irizpideak ere anitzak izango direlako.

---

[37] LEIBUNI VALCARCEL, E., *op. cit.*, 28 or.

[38] SOLER ROCH, M.T., «Artículo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ* (E. SIMÓN ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, I 516. or.

[39] GOMEZ GALLIGO, F.J., *op. cit.*, 352 or.

[40] Teorian bederen, ezkontzaren ondasun eraentzak ez luke eraginik izan behar tributuen ondorioetarako; eguneroko arbidean, ordea, hori ezinezkoa da. GONZALEZ GARCIA, E., *op. cit.*, 438. or.

hortaz, arrazoirik gabeko bereizkeriak sortzen dira, berdintasun printzipioa eta, era berean, ekonomi ahalbidearen printzipioa hausten direla[41].

Konstituzio Auzitegiak[42] adierazi duenez, *«hasiera batean, Konstituzioaren arabera zilegi izan daiteke ezkontzaren ondasun eraentza modu eraberekoan ezarri izana, egungo aribidean izan daitekeen aniztasuna aintzakotzat hartu gabe zilegia. Nolanahi den ere, ezin daiteke errealitate hori bazter utzi, ezkontzaren zenbait eraentzatan baterako zerga-ordainketak bereizkeria sor dezakeelako, zerga-ordainketa hori normalean bidezkotzen duten inguruabarrak ez direlako. 1978ko legegileak, baterako zerga-ordainketa hautatzean, aintzakotzat hartu behar zuen aukera hori, kasu horietan, bai eta geroago jorratuko diren beste kasu batzuetan ere (bederatzigarren zuzenbideko oinarria), zerga-ordainketa banatuko formulak ezartzeko».*

Azkenik, irabazpidezko eraentzari begira, esan ohi da[43] ezkontide langilearengandik etxean gelditzen denarenganako errenta eskualdaketak, izatez, errenta aplikazioak direla, hots, gastuaren esparruan gertatzen direnak; hori dela-eta, Errentaren gaineko Zergaren kasuan ezin dira aintzakotzat hartu, tributu horrek ekonomi ahalbidea neurtzen duelako diru sarreren ikusmoldetik bakar-bakarrik[44]. Dena den, Zuzenbide zibileko

---

[41] GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Motivos de inconstitucionalidad de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Estudios de Derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Euskal Herriko Unibertsitatearen Argitalpen Zerbitzua, Bilbo, 1993, 193 or.

[42] Otsailaren 20ko 45/1989 KAE, seigarren Zuzenbideko oinarria.

[43] MOLLA RUBIEZ, J., «Los criterios de individualización de rentas y la elusión de la progresividad en el IRPF», *Cal*, 207 (1994), 4. or.; MARTÍNEZ HORNERO, F.J., *Los regímenes económico-matrimoniales en los impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Praxis, Barcelona, 1990, 127 or.

[44] GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Artículo 30. Individualización de los rendimientos de trabajo», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRÍGUEZ* (E. SIMÓN ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 444. or.; LASHERAS MERINO, M.A., «Análisis de las razones en contra de la introducción del sistema de *splitting* en la Ley 20/1989», *En torno a la Ley 20/1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 30. or.

doktrinan, eta are gehiago Kode zibilaren eraldaketa 1981ean burutu eta gero, laneko errentak lortzen diren unetik beretik irabazpidezko izaera dutelako ideia zabaltzen doa[45]; ideia horrek oinarri ezberdinak ditu, batzuentzat itunak egiteko askatasuna izango litzateke oinarria, beste batzuentzat legeak berariaz eginiko eratxikipena izango litzateke[46]

1.2. ERRENTEN ERATXIKIPENA

Arauzko testuaren 10. artikuluak errenten eratxikipena[47] arautzen du. Tributuen Foru Arau Orokorraren 33. artikuluak aipaturiko erakundeei begira, hots, nortasun juridikorik gabeko erakundeei begira:

---

[45] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.–FONSECA CAPDEVILLA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Deusto, Bilbo, 1992, 90. or.; MAGARIÑOS BLANCO, V., «Ley 20/89 de modificacion del IRPF y la sociedad de gananciales», *Actualidad Tributaria*, I (1991), 297 or.; GARCÍA BERRIO, F.–GARCÍA GARCÍA, C., *op. cit.*, 92 or.

[46] GONZÁLEZ GARCÍA, E., *op. cit.*, 446. or.

[47] Ez da erraz antzematen legegileak «eratxiki» eta «egotzi» aditzak sinonimo bezala erabiltzen dituen ala ez.

Espainiako zuzenbidearen ikuspegitik, badirudi tributu arauak eratxiki aditza erabiltzen duenean titulartasun juridiko-zibila aipatzen ari dela; ostera, egotzi aditza erabiltzen duenean, Zuzenbide zibilaren ikusmoldetik ere titulartasun hori ez dela aipatu nahi izaten da. Horregatik beharbada, nortasun juridikorik gabeko erakundeen kasuan —hots, berez ondasun eta eskubideen titular ezin izan daitezkeen erakundeen kasuan—, bazkideei egindako eratxikipenaz ari da legegilea eta nortasun juridikodun erakundeen kasuan —erakunde horien kasuan sozietatea bera da ondasunen, eskubideen, etekinen, etabarren, titularra—, bazkideei eginiko egozketaz ari da. Esangura horretan, ikusi: FALCÓN TELLA, R., *Análisis de la transparencia voluntaria*, IEF, Madril, 1984, 79. or. Nolanahi den ere, HUESCAS ORTIZ, R., «Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal», *REDF*, 21 (1979), 39 or., diotenez, egozketa fikzio juridikoa bezala eratzen da, hau da, gainontzeko baten ondarea osatzen dituzten aktiboak beste pertsona baten ondareari eratxikitzen zaizkio. Autore horrentzat, gainontzekoak izaera kolektiboa izan beharko luke, nortasun juridikorik gabeko erakundeak ere barne; azken kasu horretan, egozketa gertatzen da «gauza erkidea ustez zatitzen delako, nahiz eta zatiketa hori benetakoa ez den». COIMBARROS VILLANUEVA, M.V., «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, 44 (1984), 525. or., 109. zk.ko oin-oharra.

Bizkaiko 7 1991 Foru Arauaren 10. artikulua

«1. Sozietate zibilei, nortasun juridikoa izan ala ez, jaraunspen banatugabeei, ondasun erkidegoei eta Tributuen Foru Arau Orokorraren 33 artikuluak aipatzen dituen gainerako erakundeei dagozkien errentak[48] bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei eratxikiko zaizkie, hurrenez hurren, kasuan kasuan aplikatzeko moduko itun zein arauen arabera; eta Administrazioari itun edo arau horiek sinesgarriro agertuko ez balizkio, zati berdinetan hainbanatuko lirateke.

2. Eratxikitako errentek horien iturriaren edo jardueraren arabera izaera izango dute.

3. Errentak eratxikitzeko eraentza ezin zaie aplikatu Transformakuntzarako Nekazaritza Sozietateei, azken horiek Sozietateen gaineko Zerga ordaindu behar dutelako

4. Errentak eratxikitzeko eraentzapean diren erakundeek ez dute Sozietateen gaineko Zerga ordaindu behar».

Ezkontza egiteak ez du TLOren 33 artikuluko erakunderik sortzen, ezkontzaren ondasun eraentza irabazpidezkoa izan arren[49]. Modu horretara, aipaturiko artikulua garrantzitsua izango da tesi honen ondorioetarako, jaraunspen banatugabeak aipatzen dituelako, besteak beste, uztailaren 1eko 3/1992 Legeak arautzen duen ezkontza osteko erkidegoaren kasua

Egia esateko, 10 artikuluak fikzio juridikoa ezartzen du[50], fikzio horren bidez, bertan aipatutako erakundeek ez dute aitorpenik aurkeztu behar Sozietateen gaineko Zergaren esparruan ezta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren esparruan ere, erakunde horiek dituzten berezitasunak kontutan izanik. Horrek ez du esan nahi legeak

---

[48] Errentekin gertatu bezala, tributuen arloan garrantzia duten erakundearen gainerako osagaiak ere egozten dira, hala nola, kenkarirako eskubidea dakarten inbertsioak, jasandako atxikipenak, etab., osagai horiek partaidearengan konputatu behar direlako, bere zergapetzeko eraentza pertsonalaren arabera. ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 20. or.

[49] TZN, 1993ko apirilaren 14ko erantzuna. ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *loc. cit.*; PEÑA GARBIN, J.M., «La reforma del régimen de atribución de rentas, comunidades de bienes y sociedades civiles», *Gaceta Fiscal*, 83 (1990), 189. or.

[50] MORA ALARCÓN, J.A., *Comunidades de bienes, sociedades civiles, fundaciones y asociaciones (aspectos civiles y fiscales)*, Edisofer, S.L., Madril, 3. arg., 1996, 216. or.

ez duela onartzen Tributuen Lege Orokorraren 33. artikuluak aintzatetsitako aukera, hots, tributu legeek erakunde horiek subjektu pasibotzat hartzeko aukera. Zergaren Legearen ariora, erakunde horien errentak PFEZren menpeko subjektu pasiboek —bazkideek edo erkideek— lortzen dituzte[51]. Nolanahi den ere, legearen aginduz Transformakuntzarako Nekazaritza Sozietateek, sozietate zibilak izan arren, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu behar dute. Gauza bera gertatzen da Ondasun Higikorretako Inbertsioko Fondoaren kasuan; Zuzenbidearen ikusmoldetik nortasun juridikorik gabeko ondasun erkidego bezala kalifika daitezke, baina Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak dira ere.

Aipaturiko manuan, eratxiki beharreko errenta bazkide, jaraunsle, erkide edota partaideen artean banatzeko xedapena ezarri da. Itunen ezean, errenta hainbana eratxiki behar da, erregela hori ere fikzio juridikoa da[52]. Tributuen Zuzendaritza Nagusiak erabili izan du fikzio hori (1992ko urriaren 28an emaniko erantzuna[53]) eta fikzio horretan oinarritu izan da TZNk ere komisario bidezko testamentua arautzeko, kapitulu honen hasieran nabarmen utzi genuenez. Erregela horrek izaera ordeztailea dauka lehenengo eta behin eratxikipena egiteko alderdiek ezarri edo itundutako irizpideak aintzat hartuko dira erabilera bakoitzean, modu subsidiarioan, Administrazioari itun horiek ez bazaizkio sinesgarriro agertu, zati berdinetan hainbanatzen dira errentok. Jaraunspen banatugabeen kasuan, gutxitan aplikatu beharko da fikzio hori[54], normalean

---

[51] Errentaren gaineko Zergak ez du TLOren 33. artikuluko erakundeak subjektu pasibotzat hartzen, kontrara. Zergak apurtzen du partaideekiko lotura, eta 33. artikulu hori aipatzen du etekinen zergapetze pertsonala nabarmentzeko. PONT MESTRES, M., *Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madril, 7. arg., 1989, 69. or.; CALERO GALLEGO, J., *op. cit.*, 147. or.

[52] SANCHEZ PINO, A.J., *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Universidad de Huelva, Huelva, 1995, 286-287. or.

[53] BARNADAS MOLINS, F., *op. cit.*, 32. or.

[54] SANCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 291. or.

eratxikipena egiteko araua edo ituna ezaguna izango baita, kausatzailearen testamentuak berak jaraunsleen partaidetza zehazten duelako, edo, testamentuaren ezean, *abintestato*ko oinordetzaren legezko arauketak ezartzen duelako. Administrazioaren doktrinaren ariora[55], testamenturik ez den kasuan, jaraunspen banatugabeen etekinak senipartedun jaraunsleen artean hainbana eratxiki beharko lirateke. Jaraunsleren batek jaraunspena zapuztuz gero, aitorpen osagarriak aurkeztu beharko lirateke zapuzketaren ondorioz jaraunsleari dagokion zatia handituko balitz; kontrara, zapuzketa burutu duen jaraunsleak zor ez diren sarrerak itzultzeko eskabidea egin beharko luke.

Bada bestelako iritzirik ere. Errentak egotzi behar dira horiek lortzen diren zergaldian. Jaraunspen banatugabeen kasuan, jaraunspenaren onarpenak atzeraeraginezko ondorioak ditu, kausatzailea hil zen egunera arte. Egitate biak, heriotza eta onarpena, zergaldi berean gertatuko balira, ez legoke arazorik eratxikitako errentak noiz ordaindu beharko liratekeen zehazteko. Kontrara, egitateak zergaldi ezberdinetan gertatuz gero, aukera bi onar daitezke[56]:

a) Errenten jasotzaileak aitorpen osagarria aurkeztea[57] bere garaian Errentaren gaineko Zergan aurkeztutakoa osatuz; aitorpena osagarrira bildu behar dira jaraunspena banatugabe izan zen zergaldietan lorturiko errenta guztiak.

b) Onarpena gertatzen den zergaldian errenta guztiak batera aurkeztea, jaraunspen banatugabeko errentak errenta irregulartzat hartuz.

---

[55] HERRERO DE MADARIAGA, J.–RANCAÑO MARTIN, A.–GONZALEZ SANCHEZ, G., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Comares, Granada, 1994, 45. or.

[56] ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *loc. cit.*

[57] LOPEZ CARBAJO, J.M.–CORDON EZQUERRO, T., *Manual práctico de los impuestos sobre renta y patrimonio*, Deusto, Bilbo, 2. arg., 1996, 348-349. or.

Beharbada, azken hori izan daiteke testamentu boterearen arauketan erabili beharreko bidea. Nolanahi den ere, bide hori proposatzen duten autoreek uste dute jaraunspenaren onarpena epealdi laburrean gertatuko dela (kausatzailearen heriotzatik urtebetera edo bi urtera gehien jota); bestela esanda, ez dituzte kontutan izan testamentu boterearen kasuan sorturiko egoerak. Kasu horretan jaraunsleen izendapena eta jaraunspenaren banaketa urteetan zehar geroratu daiteke, kausadunek beharrizan larriren bat izan ezean; oro har, kausatzailea hil zeneko zergaldiari dagokion zerga preskribatu ohi da onarpena izaten denerako. Horiek horrela, aitorpen osagarriak aurkezteko aukera azken bost urtera mugatu beharko litzateke (azken lau urtera 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera) eta inork ez luke ordainduko preskribatutako zergaldiei dagokien zerga. Ogasunaren interesak argi eta garbi kaltetuaz.

Bestalde, 10. artikulura itzulita, itxura batean behintzat, manua oso sinplea dirudi, erkideak zerga ordaindu behar duela ezartzen duelako, aitorpena egitean erkidearen beraren etekinei gehitu behar zaizkie eratxikipenaren ondorioz lorturiko etekinak ere, dena den, ezin ezkuta daiteke prozedura horrek arazo ugari izango dituela[58]. Jaraunspen banatugabeari eta bitarteko gainerako egoera juridikoei begira, errenten eratxikipena korapilatsua izan ohi da. Izan ere, ez dirudi bidezkoa denik[59] jaraunspen banatugabeak lorturiko errentak jaraunsleei egoztea, ikusmolde zorrotzetik begiratuta, oraindik ez direlako jaraunsle, eta ez dira izango onarpena gertatu arte[60]. Edozein modutan ere, une

[58] BAYONA GIMENEZ, J.J., *Tributación de la comunidad de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1997, 308 or.

[59] FALCON TELLA, R., «Articulo 10: atribución de rentas», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 102. or.

[60] Jaraunspen banatugabeak zerga egitatea gauzatzeagatik (etekinak lortzeagatik, ondasunen titulartasuna izateagatik...) jaraunspen banatugabearen pentzutan sor daitezkeen tributu betebeharrak jaraunspenezko masaren pentzutan ordaindu beharko lirateke, jaraunsleei ezin dakizkiekeelako ordainketarik eskatu jaraunspena onartu bitartean. Kasu horretan ere, jaraunspena subjektu pasibotzat joz gero —zerga egitatearen osagai subjektiboa izateaz gain—, betebeharra betetzean erantzunten duten ondasunak zehaztuko lirateke. Benetako subjektua pertsona da —jaraunspena behin betiko onartzen duena, eta, modu horretara, ondasunen titular bihurtzen dena kausatzailea hil zen unetik beretik—, baina, onarpenaren bitartez, pertsona hori behin betiko zehaztu eta identifikatu arte, tributu betebeharra

horretara arte itxaroteak gehiegizko geroratzea ekar dezake eta, horrez gain, jaraunsle bihurtu diren pertsonek bitarteko epealdian zehar eginiko likidazioak zuzendu beharko lituzkete, hau da, kausatzailea hil denetik jaraunspena onartu den arte. Hobe izango litzateke indarreko konponbideaz bestekoa, eta PFEZren eraldaketa aukera ezinhobea izango zatekeen horretarako. Egungo arauketa askieza da[61] gezurrezko baldintzan oinarritzen delako: benetako bazkide, erkide edo partaideak nor diren ezagutzen direla uste da eta hori ez da kasu guztietan gertatzen.

Hori dela-eta, zilegia izan daiteke[62] jaraunspena bera subjektu pasibotzat hartzea, jaraunspenak banatugabe dirauen artean, eta ondorioz zerga ere jaraunspenari begira kalkulatzea, horiek horrela, egoera horretan eginiko likidazio guztiek behin-behineko izaera izan beharko lukete. Behin jaraunspena onartu eta gero, behin betiko likidazio egokiak egin beharko lirateke, orduan ere sarrera osagarriak edota itzulketak gertatuz, zuzenketaren ondorioz. Areago oraindik, legegileak Ogasunaren egoera indartu nahiko balu, tributu betebeharren preskripzioa eten dezake, bitarteko egoeran zehar gertaturiko sortzapenei begira, edota jaraunspena behartu dezake behin-behineko likidazioak egitera tarifako karga-tasarik altuena erabilita, modu batean zein bestean onarpenaren atzerapenak ezin dio subjektu pasiboari onurarik ekarri.

Komisario bidezko testamentuaren kasuan, ez dakigu jaraunslea edo oinordekoa nor den, boterea egikaritu arte. Bien bitartean, kausatzailearen ondasunen titulartasunari begira bitarteko egoera sortzen da eta ezin zaizkie ondasun horiek ustezko jaraunsleei eratxiki, kuota idealen arabera, PFEZren ondorioetarako, argi dago jaraunspenaren

---

jaraunspenezko masa osatzen duten ondasunen pentzutan ordaindu beharko litzateke. FALCÓN TELLA, R., «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *REDF*, 88 (1995), 665. or.

[61] PEÑA GARBÍN, J.M., *op. cit.*, 186. or.

[62] FALCÓN TELLA, R., *loc. cit.*

gaineko gozamenik balego (eta alargunaren aldeko gozamena izan ohi da), gozamenduna izango litzatekeela zergaren subjektu pasiboa. Gozamendunik izan ezean, aukera bat baino gehiago daude: lehendabizikoa jaraunspenezko erkidegoari likidatzea izango litzateke; bigarrena behin betiko jaraunsleari likidatzea izango litzateke (testamentu boterea egikaritutakoan), preskribatu ez diren zergaldiei begira aitorpen osagarriak eginik; azkenik, Administrazioaren doktrinari jarraiki, ustezko jaraunsleei likidatuko litzaieke hasiera-hasieratik, eta behin betiko izendapena gauzatzen denean zuzendu beharko lirateke behin-behineko likidazio horiek.

Nolanahi den ere, aipaturiko eta izan litezkeen konponbide guzti-guztiek arazoren bat azaltzen dute, bai teknika juridiko tributarioak eratorritako arazoak bai izaera ekonomikoa duten arazoak ere. Ulerbidez, jaraunspenezko erkidegoari likidatzeko aukerak bazter utziko luke PFEZren norbanakotasuna; norbanakotasuna berariaz agertzen da zenbait manutan eta horregatik arauzko testuak nahitaez argi eta garbi onartu beharko luke gorago aipaturiko jokabidea. Bigarrenik, boterea egikaritu arte itxaroteko aukera, benetako titularrak zerga ordain dezan, boterearen izaera juridikoarekin bat dator nolabait, baina aldi berean preskribatu ez diren zergaldiak direla-eta aitorpen osagarriak egin beharko balira, zergaren sortzapena gertatu zen unean pertsona batek lortu ez zituen etekinen gainean ordaindu beharko luke zerga. Halaber, gerta daiteke aurreko zergaldi horietarik batzuk preskribatuta egotea. Ogasunari ere kalte ekonomikoak erakarriz. Azkenik, hasiera-hasieratik ustezko jaraunsleei zerga ordainarazteko aukerak ere Tributu administrazioaren interesak bermatzen ditu, baina ez du aintzakotzat hartzen testamentu boterearen izaera juridikoa; izan ere, gerta daiteke zerga ordaindu duen pertsona horietarik batek edo batzuek ezer ez eskuratzea jaraunspen horretan, hau da, tributua ezartzeko beharrezkoa da ekonomi ahalbidea izatea baina ahalbide hori ez duten pertsonek ordaindu beharko lukete zerga

Ikus dezagun, bada, zergapeko errenta osatzen duen etekin mota bakoitzari dagokion egoera zehatza

2. LANEKO ETEKINAK. TITULARTASUNA

Ezkontideei aplikatzen zaien ezkontzaren ondasun eraentza edozein dela, subjektu pasiboen errenta zehaztean errenta horren jatorri edo iturria bakarrik hartuko da kontutan[63], eta ondore hauetarako, errentak jasotzeko eskubidea[64] eskuratu duenari dagozkio modu esklusiboan laneko etekinak

Konstituzio Auzitegiak[65] adierazi duenez, *«laneko errentak lan pertsonaletik eratortzen dira; errentaren iturri pertsonalen paradigmatzat hartuta, iturri hori lan pertsonala egitean datza, horren barne lana egiten duen subjektua eta horren gaitasun eta ezaupideak kokatzen direla. Subjektu hori trafiko juridiko eta ekonomikoan parte hartzen du, bere lanaren truk ordainsaria eskuratuz. Horrelako ezaugarriak dituen errenta iturria, berez, ezin dakioke beste subjektu bati transferitu. Hori guztia dela-eta, lana egiten duenak jarduera bat burutzen du eta errenta jardueari egotzi behar zaio nahitaez».*

---

[63] Konstituzio Auzitegiaren ariora, laneko errentaren iturria eskualdaezina da bere ezaugarri bereziak aintzat hartuta: laneko errenta, ordea, eskualda daiteke eta, horrekin batera, errentak eratortzen duen ekonomi ahalbidea ere bai, horixe gertatzen baita pentsioen kasuan bai egitatez bai Zuzenbidearen ikusmoldetik GARCIA BERRO, F.–GARCIA GARCIA, C., *loc. cit.*

[64] Bizkaiko Ekonomia-Administraziozko Foru Auzitegiaren Erabakia, 1991ko ekainaren 11koa

[65] Maiatzaren 12ko 146/1994 KAE, bosgarren Zuzenbideko oinarria

Esangura horretan, zenbait autorek[66] uztartu nahi dute jurisprudentziaren jarrera hori eta Kode zibilak arautzen duen irabazpidezko sozietatearen ondasun eraentza. Laneko etekinen artetik ohikoena alokairua da; irabazpidezko eraentzaren barruan alokairua irabazpidezkoa den arren, argi dago lan egiten duen ezkontideak berak bakarrik kontratatzen duela eta alokairua kobratzeko eskubidea langileak bakarrik duela (eta ez bere ezkontideak). Ondorio berbera atera daiteke Kode zibilaren 1.384 eta 1.385. artikuluak irakurrita. Modu horretara, esan daiteke laneko kredituaren titulartasuna eta alokairuko dirua kobratzeko eskubidea ezkontide langileari dagozkiola, hala ere, diru horrek irabazpidezko izaera dauka, baina izaera hori bakarrik da garrantzitsua familiako zamei aurre egiteko, zenbait zorrari erantzuteko edota, irabazpidezko sozietatea desegindakoan, irabaziak kalkulatzeko[67]. Ageri-agerian geratzen denez, PFEZren legeak 5.2 eta 30. artikuluetan darabilen iturriaren irizpidea ez dago hain urrun irabazpidezko sozietatearen arauketatik, nahiz eta hasiera batean kontrakoa iruditu.

Beste autore batzuen aburuz, ez dago zertan legeria zibilera jo, ezta ezkontzaren ondasun eraentza ezberdinak arautzen dituzten xedapenetara ere, autore horientzat, eraentza horiek ezkontideen arteko itun pribatuak baino ez dira eta, ondorioz, itun

---

[66] LASHERAS MERINO, M.A., *loc. cit.*; ZORNOZA PEREZ, J.-DE LA HUCHA CELADOR, F., «Problemas jurídico-constitucionales de la Ley 20/1989, de 20 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio», *En torno a la Ley 20/1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 54. or.

Iritzi horien aurka, SIMO SANTONJAk nabarmendu duenez, tributuen ondorioetarako laneko errentak egozte hutsak irabazpidezko sistemaren aldakuntza txikia dela adierazten dute autore batzuek, baina oker dabiltza. Zertarako balio du irabazpidezko errentak pribatiboak bailiran egoztea, geroago irabazpidezko sozietatea erantzule izango baita, zerga ordaintzen ez denean? Arrazoi bakarra zergabilketa interesetan bilatu beharko litzateke. SIMO SANTONJA, V.L., «Incidencia de la nueva ley fiscal (renta y patrimonio) sobre los regímenes económico matrimoniales», *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Siete, Valentzia, 1989, 274. or.

[67] Ildo beretik, 1997ko urriaren 21ean emandako ENE (JTA, 1.214), 6. Zuzenbideko oinarria.

horiek ezin dezakete gainontzekoekiko eragingarritasunik izan[68], hots, itunok ezin dute lehentasunik izan Zuzenbide publikoaren gainetik.

Azkenik, beste autore batzuek[69] ez dute ezkontzaren arauketa zibila ukitu nahi eta arautegi fiskala baloratzen dute Konstituzioaren ikusmoldetik soil-soilik. Autoreek onartzen dute ezkontideen artean ekonomi ahalbidearen transferentzia gertatzen dela, ezkontzaren ondasun eraentza irabazpidezko sozietatearena denean, manuak emaniko konponbidea, alabaina, Konstituzioarekin bat dator. Beste hitzez esateko, laneko etekinak jasotzen ez dituen ezkontidearen mesedetan transferentzia bat gertatzen da eta transferentzia hori gastuaren esparruan da eragingarria, ez, ordea, errentak lortzean edo sarreren esparruan. Horren ondorioz, ezin dakioke ezkontide horri inolako sarrerarik egotzi. Errentaren gaineko Zergak ekonomi ahalbidea zergapetu nahi duelako diru sarreren ikusmoldetik[70].

Kontrara, GONZALEZ GARCIA[71] ageri zaigu. Autore horrentzat, laneko errentak irabazpidezko izaera dute horiek lortzen diren unetik beretik[72]. Modu horretara, ezkontza arautzen duen sistema ekonomikoaren arabera ezkontideek errenta zuzen--zuzenean lortzen dutela ulertuz gero, Legeak ez luke errespetatuko ekonomi ahalbidearen printzipioa eta seguruenik ere familia babesteko betebeharra hautsiko luke

---

[68] Hala ere, interpretazio horrek ez du garbi azaltzen tributu zorra ordaintzean legegile fiskalak zergatik hartzen duen aintzakotzat ondasunen irabazpidezkotasuna. ALVAREZ BARRIETO, P., *op. cit.*, 148. or.

[69] ZORNOZA PEREZ, J.–DE LA HUCHA CELADOR, F., *op. cit.*, 55–56. or.

[70] Kontrako iritzia agertu du ALBIÑANA GARCIA-QUINTANAK: autore horrentzat, ezin daiteke legezko hurrenkera bat ezarri irabazpidezko sozietatearen kasuan, alegia, laneko etekina lehendabizi ezkontidearen ondarea bilduko litzatekeela eta, ondoren, erkidegora ekarriko lukeela. Irabazpidezko sozietateak zuzen-zuenean eskuratzen du laneko etekina, inolako tartekaritzarik gabe eta etekinaren jatorria aintzat hartu gabe. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.–FONSECA CAPDEVILLA, E., *loc. cit.*

[71] GONZALEZ GARCIA, E., *loc. cit.*

[72] LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *op. cit.*, 29. or.

era berean[73]; bestela esanda, ezkontideek ezkontzaren ondasun eraentzaren gainean hartu duten erabakiak ondorio guztiak sor ditzan eragozten du Legeak, ezkontza barruan sorturiko errentak zergapetzen direlako ezkontideek aukeraturiko eratxikipen erabakiez aparte. Arau fiskalak alde egin nahi du Zuzenbide zibiletik, Zuzenbidearen gainerako arauekiko arau fiskalak duen autonomia nabarmenduz; baina jokabide horrek, nahitaez, nahasmendu larriak sortuko ditu[74]. Zergarren errentak horien iturriaren arabera kargatuko balira, hots, errentak jaso dituen pertsonari eratxituko balitzaizkio, gerta daiteke pertsona hori ez izatea errenten titularra; horrelakoetan, subjektu batzuek zerga ordainduko lukete lortu ez duten errenten gainean eta beste subjektu batzuek ez lukete zergarik ordainduko, errentak eurek lortu izan arren.

ALVAREZ BARBEITOk[75] antzeko ondorioak lortzen ditu baina beste abiapuntua erabiltzen du. Iturriaren titulartasuna kargatu nahi izanez gero, bestelako tributu motak erabili beharko lirateke; kontrara, PFEZ ekonomi ahalbidearen adierazgarri den errenten gainean ezarri nahi izanez gero, laneko errenten kasuan zentzuzkoena dirudi ezkontide bien artean erdibana eratxikitzea, eta errenta horien irabazpidezko izaera tributuen esparruan ere aintzatestea.

Laneko errenten jasotzaileek zerga handiagoa ordaindu behar dute, bai eta errenta jasotzaile bakarreko familia unitatearen partaide diren zergadunek ere; baina zerga gehiago ordaindu beharrak ez du oinarririk, ezin daiteke oinarritu behintzat ekonomi ahalbide handiagoa erakusten duen errenta maila handiagoan. Kontrara, zerga gehiago

---

[73] ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.-FONSECA CAPDEVILLA, E., *op. cit.*, 23. or.

[74] BARNADAS MOLINS, F., *op. cit.*, 24. or.

[75] Ez da erraz ulertzekoa autore batzuen kritika. Ildo horretatik, ezkontide batek lorturiko laneko etekinen kasuan, etekina erdibana eratxikitzea ez dute onartzen, benetako eratxikipena irabazpidezko sozietatea desegindakoan bakarrik gertatuko delako; eta irabazpidezko ondasunak sorturiko kapitalaren etekinen kasuan (legeria fiskalaren arabera irabazpidezkoak direla), ez dute aitzaki hori azaltzen, etekin horiek erdibana eratxikitzen badira ere. ÁLVAREZ BARBEITO, P., *op. cit.*, 146. or.

ordaindu behar dira legegileak errentak egozteko hautatu duen irizpidea dela-eta Irizpide horrek tributuaren ordainketan bereizketa ekartzen ditu, laneko errenten jasotzaileei modu nabarian kalte eginez inolako arrazoirik gabe[76], bestela esanda, aplikatzeko moduko tributuaren eta ekonomi ahalbidearen printzipioaren arteko oreka hausten da Horiek horrela, zergadun bakoitza ez da zergapean izango ekonomi ahalbidearen printzipioaren arabera, ezpada unean unean legegileak errentak egozteko aukeratzen duen irizpidearen arabera; modu horretara, berdintasun eta ekonomi ahalbidearen printzipioak argiro hausten ditu legegileak Bereizkeria gertatzen da, alde batetik, errenta jasotzailea bakarra denean edo bat baino gehiago direnean, baita Zuzenbide zibilaren arabera errenta ezkontide biei dagokien arren tributu legeak ezkontide bakarrari legokiokeen bezala arautzen duenean ere[77] Tributu legeak bazter uzten du irabazpidezko eraentza eta ondasun banantze kasuetarako erabilitako tributu eraentza berbera aplikatzen du, nahiz eta errealitatea ekonomikoa eta juridikoa (Zuzenbide zibilekoa) alderantzizkoa izan.

Legeak ez ditu laneko etekinak ezkontzaren ondasun eraentzaren arabera eratxiki izan eta horregatik autore gehienek kritikatzen dute, ikusi dugunez Autoreen aburuz, irabazpidezko ondasun eraentzapean diren ezkontzen kasuan, laneko errentak ezkontide biek lortu dituztela ulertu beharko litzateke tributuen arloan ere, eta ondorioz erdibana eratxikituz PEREZ DE AYALAK[78] ez du begi onez ikusten halako iritzirik, gastu publikoei aurre egitean ezin daitekeelako bereiketarik egin ezkontzaren ondasun eraentzaren arabera. Autore horren iritziz[79], oso bitxia da etekinak bakoizteko irizpideak

---

[76] BARRACHINA JUAN, E., *op. cit.*, 218 or.

[77] GARCIA BERRO, F.-GARCIA GARCIA, C., *op. cit.*, 90 or.

[78] PEREZ DE AYALA, C., «Articulo 30: individualización de los rendimientos del trabajo», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO eds.)*, Colex, Madril, 1993, 281 or.

[79] PEREZ DE AYALA, C., *op. cit.*, 282. or.

ezkontzaren ondasun eraentzaren arabera ezarri behar direla defendatzen dutenek, gerogarrenean, errentak familiako partaideen artean zatitzeko sistemak eskatzen dutela beti, *splitting* izeneko sistema edota familiako zatidura moduko sistema, alegia. Bitxia da, izan ere, metodo horiek bazter uzten dutelako erabat ezkontzaren ondasun eraentza; are gehiago, irabazpidezko eraentzaren kasuan, ezkontzaren barruko errealitate ekonomikoa eta sozialak bidezkotuko lukeelako baterako zerga-ordainketa.

Gaur egun, ordea, autua ez da Legearen aurreko berdintasun printzipioa hausten duen ala ez tributu legeak, nahiz eta zenbait iritziren arabera irabazpidezko sozietatearen aurkako bereizkeria salatu bestelako erkidego mota batzuei begira; kontrara, tributu legearen bidezkotasuna bilatu behar da ahalbide ekonomikoaren printzipioa errespetatzen denaren arabera[80]. Bestela esanda, subjektu pasiboaren ekonomi ahalbidea aintzakotzat hartu behar du tributu legegileak, zeregin horretan subjektuaren datu pertsonalak ere igarri behar dituela, hala nola, subjektua familiako unitate baten partaide den ala ez. Datu hori kontutan hartzeak ez du esan nahi[81] PFEZ taldeko zerga bihurtu denik. Alderantziz, tributu hori izaera pertsonalekoa da, izaera hori izanagatik, legegileak bestelako inguruabarrak aintzat har ditzake, subjektu bakoitzaren esparru pertsonala zuzen-zuzenean ukitzen duten inguruabarrak, besteak beste, familiako unitatearen partaidea izatea bezalakoa.

Labur bilduz, Legearen 30. artikuluak errentak egozteko sistema bat ezarri du eta sistema horrek Espainiako Errentaren gaineko Zergaren izaera bera hausten du, errenten jatorriaren inguruan balorazio irizpideak ezarri dituelako; irizpide horiek aldarazten dituzte zergaren tarifen aurrerakortasuna, ikusmolde kuantitatibotik soilik eratu diren tarifak alegia. Bigarrenik, 30. artikuluak bazter uzten ditu Espainian diren ezkontzaren

---

[80] ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.-FONSECA CAPDEVILLA, E., *loc. cit.*

[81] ALVAREZ BARBEITO, P., *op. cit.*, 148. or.

eraentza ezberdinak; hori dela-eta, kasu batzuetan irabazpidezko eraentzaren aurka bereizkeria egiten da (laneko errentak) eta beste kasu batzuetan ondasunen banantze eraentzaren aurka (kapitalaren errentak). Azkenik, ezkontzaren ondasun eraentza berberaren barruan, zerga-ordainketa ezberdina izan daiteke, errenta motaren arabera[82] (laneko ala kapitalaren errentak).

2.1. FORU KOMUNIKAZIOA

Ene aburuz, aurreko lerroetan irabazpidezko sozietateko ezkontzaren ondasun eraentzari egin zaizkion aipu eta hausnarketa guztiak aplikatzeko modukoak izango lirateke foru komunikazioaren eraentzaren kasuan ere, uztailaren 1eko 3/1992 Legeak agintzen duen ereantza ordeztailearen kasuan hain zuzen. Lanetik eratorritako etekinak irabazpidezkoak edo erkideak dira horiek lortzen diren unetik beretik, hortaz, tributuen arloan ere etekinok erdibana zatitu beharko lirateke ezkontide bien artean, gorago aipaturiko arrazoiak direla bide.

2.2. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA

Ezkontza osteko erkidegoari dagokionez, esan beharra dago egungo egunean Errentaren gaineko Zergapean diren etekin mota guztiak ez dira ondasun erkidegoak eskuratzeko modukoak. Argi dago, etekinaren beraren izaerari begiratuta, ondasun erkidegoak ezin duela laneko errentarik lortu, erkidegoa pertsona fisikoa ez den aldetik,

[82] GONZALEZ GARCIA, E., *op. cit.*, 448 or.

era berean, pertsona juridikoek ere ezin dute mota horretako errentarik lortu. Azken finean, laneko etekinaren kontzeptuak berak mugatzen du bere esparrua, hori lortzeko pertsona fisikoa behar-beharrezkoa delako[83].

Halaber, gogora dezagun ezkontza osteko erkidegoa, ezkontza bitarteko foru komunikazioaren kasuan gertatu aldera (hau dinamikoa baita), erkidego estatikoa dela. Horregatik, ezkontza osteko erkidegoaren partaideek lortuko lituzkeen laneko etekinak ez dira erkidegora ekarri behar, ezpada partaide bakoitzak eskuratzen ditu eta bere ondarean sartzen dira zuzen-zuzenean. Horren ondorioz, ez da gatazkarik sortzen laneko etekinen inguruan, ezkontza osteko erkidegoaren titulartasun zehaztugabeari begira.

3. KAPITALAREN ETEKINAK. TITULARTASUNA

Kapitalaren etekinak sortarazten dituzten ondare osagaien titularrak lortzen ditu etekinok[84]. Hortaz, kapitalaren etekinak egotzi behar zaizkio kapitalaren jabeari edo gozamendunari[85].

---

[83] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 299. or.

[84] Titulartasun materiala da garrantzitsua, hau da, ahalmen guztiak erabili eta ondasun edo eskubidearen errentak bereganatzea ahalbideratzen duen titulartasuna. MAGARIÑOS BLANCO, V., *op. cit.*, 299. or.

[85] Titulartasun mota ezberdinen artetik, errenta aprobetxatzeko edo lortzeko balio duten eskubideen gaineko titulartasun osoa da garrantzizkoena edo, bestela, lupertzeko eta gozatzeko titulartasuna. CLAVIJO HERNANDEZ, F., *Los rendimientos de capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Civitas, Madril, 1980, 103. or.; GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.-SESMA SANCHEZ, B., *Fiscalidad de las rentas del capital mobiliario en España*, Lex Nova, Valladolid, 1995, 25. or.; ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 189. or.

Konstituzio Auzitegiak[86] adierazi zuenez, *«kapitalaren errentak ondare osagaietatik eratortzen dira, hots, ondasun zein eskubideetatik; ondare osagai horien titulartasuna subjektu pasiboari dagokio eta ezin dira osagai horiek lanbide edo enpresa jarduera bati atxikituta egon, jardulea subjektu pasiboa bada aldi berean. Horren ondorioz, kapitalaren errentak eratxiki behar zaizkio ondare osagaiaren titularrari, osagai hori ba'a errentaren iturria. [...] Hala ere, zenbait kasutan titulartasuna konpartitua izaten da edota errentaren iturria osatzen duten osagaien gainean xedapen ahalmena banatua da; kasu horietan, titulartasun juridikoaren irizpidea modu koherentean aplikatuz gero, kapitalaren errentak banatu beharko lirateke titularkide den partaide bakoitzaren artean, bakoitzari dagokion lanean. Hortaz, banaketa lege zibilak xedatzen duenaren arabera egin beharko litzateke, lege hori baita ondasunen titulartasunaren subjektuak zehazten dituena. Horregatik, errentak egozteko erregelek oro har aintzakotzat har ditzakete ezkontzaren ondasun eraentza arautzen dituzten erregelak, erregela horiek jabariaren gaineko titulartasuna eratxikitzen duten heinean.*

»Edozein modutan ere, horrek ez du esan nahi tributuen arloan errentak egozteko irizpideak arau zibilarekiko menpekotasunaren ondorio direla, hots, tributu arauu baldintzarik gabe arau zibilaren menpe dagoela erabat. Izan ere, Konstituzioaren eta errentak egozteko sistemaren arteko gatazka ez datza tributu arauak arau zibilekin bat datozen ala ez egiaztatzean, hau da, autua ez datza erregela zibilek araututako harreman juridikoak eta errealitate hori arautu nahi duten erregela fiskalak bateragarriak diren ikustean. Arazoa bestelakoa da: begiratu behar da ea tributu arloan aplikatzeko modukoak diren Konstituzioaren printzipioak ondo uztartzen diren arau fiskalekin ala ez; eta ez du garrantzirik lege zibilaren eta fiskalaren arteko harmonia maila zenbatekoa den, nahiz eta lege mota bien arteko uztarketa ezin den erabat bazter utzi eta bien arteko lotura aintzakotzat hartu behar den».

---

[86] Maiatzaren 12ko 146/1994 KAE, bosgarren Zuzenbideko oinarria

Modu horretara, zerga egitatearen osagai subjektiboak, hots, errenta lortzean datzan osagaiak, errentaren eratxikipena zehazten du subjektu pasiboaren mesedetan, errentaren iturriko irizpidea erabilita. Hasiera batean, irizpide hori tributu arauak egituratu du modu lokabean, egituraketa horretan ondare osagaien gaineko titulartasun juridikoari lotu zaiola. Baina irizpide hori ez dago Zuzenbide pribatuko erregelen menpe izan behar nahitaez eta kasu guztietan; esangura horretan, iturriaren irizpideak ez du bere gain hartzen ezkontza barruko errenten irabazpidezkotasuna[87], salbu eta errenten iturri diren eskubide zein ondasunen gaineko titulartasunak irabazpidezko izaera izango balu[88].

Horiek horrela, kapitalaren etekinak bakoizten dira etekinok sortarazten dituzten ondasun zein eskubideen gaineko titulartasunaren arabera, modu horretara, distortsioren bat gerta daiteke errentaren egozketa fiskaren eta errentak lortzeko Zuzenbide zibilaren araberako eskubidearen artean[89]. Kontutan izan behar da kapitalaren etekinak egotziko

---

[87] Kapitalaren etekinak bakoizteko irizpideak ez du errentaren jatorri edo iturriaren titulartasuna bakarrik aintzat hartzen, ezpada, ezkontzaren ernaintzari begira, etekin horiek egozteko erregela fiskalak ezarri dira erregela zibila hantsiz. Ildo horretatik, ondasun erkidearen fruituak erkideak dira, hau da, fruitu horiek irabazpidezko sozietateari dagozkio sozietatea desegin bitartean (eta ez partaide bakoitzari erdibana zati berdinetan) ESCRIBANO LOPEZ, F., *op. cit.*, 185. or.

[88] Kapitalaren etekinak sortarazten dituen iturria ondare osagaia den aldetik, etekinak bakoizteko irizpidea bat dator etekinaren eratxikipen bakoiztuarekin, iturri sortzaileren arabera; dena den, irtenbide horrek Ondarearen gaineko Zergaren titulartasun erregelak bereganatzea dakar, horrek dakartzan ondorio guztiekin batera eta, batik bat, ezkontzaren ondasun erkidegotasunarekin edo irabazpidezkotasunarekin batera. Horiek horrela, irabazpidezko ondare erkidetik datozen etekinak erdibana eratxiki behar dira ezkontideen artean, ekonomi jarduerei lotuta ez badago bederen. SOLER ROCH, M.T., «Articulo 33. Individualización de los rendimientos de capital», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MALUQUER RODRIGUEZ DE SIMON* (COSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 490-491. or.

[89] Ulerbidez, horrela gertatzen da ezkontide baten ondasun pribatiboetatik datozen errentekin irabazpidezko ernaintzaren arabera, errenta horiek erkideak dira ezkontide bien artean; Zuzenbide fiskalaren arabera, ostera, lehenengo ezkontideari egotziko zaizkio, berori baita errenta horiek sortu dituen ondasunaren titularra. GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *op. cit.*, 162. or.; ZUBIRI DE SALINAS, F., *Memento ..., loc. cit.*; PEREZ DE AYALA, C., «Articulo 33. Individualización de los rendimientos del capital», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 288. or.; CALERO GALLEGO, J., *op. cit.*, 144. or.; MAGARIÑOS BLANCO, V., *op. cit.*, 303. or.

direla etekinok sortarazten dituzten osagaien gaineko titulartasunaren arabera eta, titulartasun hori zehazteko, legeria zibilak xedatutakoari begiratu behar zaiola, beste modutara ezin zitekeen-eta. Hori egiteak, ordea, ez du inolaz ere esan nahi[90], ezkontideen artean etekinak egozteko, etekinon titulartasuna zehazten duten erregela zibilak errespetatzen direnik; kontrara, banaketa hori egiteko, arau fiskala ezarri da, alor batzuetan arau zibiletik beste behin ere aldentzen dena, alegia

Irabazpidezko eraentzapean ondasun pribatiboek sorturiko etekinen kasuan, aitorpen banatua egiteko aukera erabiliz gero, ondasun pribatiboen titularra den ezkontideari egozten zaizkio etekin guztiak, nahiz eta Zuzenbidearen ikuspegitik ezkontide horri etekinen erdia besterik ez dagokion; bestela esanda, benetan agertarazten den ekonomi ahalbidea baino tributu handiagoa ordaindu beharko luke ondasun pribatiboaren titularrak[91].

Esangura horretan, etekinak egozteko arazoa azaltzen da, ondasun pribatiboek eratorritako etekinak badira eta ondasun horietan hobekuntza garrantzitsuak egin badira irabazpidezko sozietatearen pentzutan. Administrazioaren doktrinaren arabera[92], ondasun pribatiboaren titularrari egotzi behar zaizkio etekin guzti-guztiak, nahiz eta irabazpidezko sozietateak kreditu eskubideren bat izan, hobekuntza sozietateak ordaindu duelako.

---

[90] CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona 1993, 196. or.; ZORNOZA PEREZ, J.-DE LA HUCHA CELADOR, F., *op. cit.*, 50. or.

[91] LEJEUNE VALCARCEL, E., «Rendimientos de capital. Su determinación en el régimen de tributación individual», *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Siete, Valentzia, 1989, 56. or.

[92] DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *Preguntas y respuestas sobre la aplicacion de la Ley 20/1989*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 34. or.

Bestalde, eraentza fiskalak sortarazitako desberdintasunak nabarmendu ohi dira, eraentza erkidepeko ezkontzen egoera eta ondasunen banantze eraentza alderatuz gero[93], azken horretan ez dagoelako erdibana zatizen den errentarik. Horrez gain, eraentza fiskal ezberdinak bidezkotzen ez dituen bestelako desberdintasunak ere salatzen dira; horrela gertatzen da eraentza erkidea eta erkidego izaerako gainerako ezkontza eraentzak alderatzen direnean[94], batik bat erkidegoa fruituen gainekoa izan beharrean, ezkontzara ekarritako ondasunen gaineko titulartasunari buruzkoa bada erkidegoa: ondasunak erdibanatzeko ituna Tortosan, erkidego unibertsalaren gaineko ituna Nafarroan, foru komunikazioa Bizkaian edota antzeko eraentzak ezkontza itunak egiteko askatasunean oinarriturik. Eraentza horietan guztietan, ondasun guztien etekinak erdibana zatituko dira, eraentza erkidearen kasuan gertatu aldera. Nabarmen utzi nahi da desberdintasun hori ez dagokiola zergapetutako etekinaren izaerari, ezpada izaera horretaz kanpoko zerbaiti. Beste hitzetan esanik, sistema horiek direla-eta, finka baten errentak erdibana zatituko dira ezkontideen artean. Izatez, banaketa hori ez da zentzugabea errenta horiek erkideak direlako. Zentzugabea da, ordea, irabazpidezko eraentzaren kasuan; kasu horretan ere errentak erkideak dira, baina lege fiskalak emaniko konponbidea bestelakoa da.

3.1. FORU KOMUNIKAZIOA

Lehendik ere dakigunez, foru komunikaziopeko ondasunen gaineko titulartasuna zehazgabea da; izan ere, foru komunikazioa ezkontzarekin batera sortu arren, ez da finkatuko ezkontza desegin arte, ezkontideetarik bat hiltzean ezkontza horretako

[93] MOLLA RUIDIZ, J., *op. cit.*, 5. or.

[94] GIMENO DE LA PEÑA, R.–ACOSTA ESPAÑA, R., *op. cit.*, 7–8. or.

ondorengorik bizirik izanez gero. Horren ondorioz, ezkontzako ondareak hasiera--hasieratik titulartasun erkiderako joera erakusten du, hots, ezkontide biena izateko joera; nolanahi den ere, ezkontzaren desegitea gertatu arte itxaron behar da lehen aipatutako hasierako joera hori behin betiko finkatzen den ala ez jakiteko Ezkontza bitartean, hiru ondare moduko bereiz daitezke: irabazitako edo irabazpidezko ondarea, batetik, eta ezkontide bakoitzaren ondare pribatiboak, bestetik, foru komunikazioa finkatzean, ordea, ezkontza horretan diren ondasun guzti-guztiak ezkontide bakoitzari dagozkio erdibana eta, ondorioz, ondasunak erkideak izan dira ere ezkontzak iraun duen denboran zehar Ondasun pribatiboen eta irabazitakoen arteko bitasuna, beraz, behin-behinekoa da, foru komunikazioaren eraentza behin betiko finkatzen den ikusi artean; bien bitartean, titulartasun erkiderako joera izan dute ondasunek, antolamendu juridikoak babesturiko joera [alegia, ezkontide baten ondasun pribatiboak besterentzeko beste ezkontidearen adostasuna beharrezkoa denean legearen aginduz (99 art), baita ezkontide baten adostasunik gabe beste ezkontideak hartutako zorren gainean erantzukizuna ezartzen denean ere (102 art)]

Ikuspegi horretatik, legegile fiskalak aukera bi ditu Alde batetik, ezkontza bitartean den aldi baterako egoera bakar-bakarrik aintzakotzat hartzea; modu horretara, legegileak bazter uzten du ezkontzaren ondasun eraentzaren izaera juridikoa, helburua, joera, izpiritua eta, horren ondorioz, irabazpidezko sozietatearen eraentza fiskal berbera foru komunikazioari ere aplikatuko litzaioke Beste alde batetik, legegileak ezkontzaren ondasun eraentzaren izaera juridikoa aintzakotzat har dezake, PFEZren arautegiak Ondarearen gaineko Zergari egiten dion bidalketaren bitartez, esangura horretan, ondasunen gaineko titulartasuna erkidea dela uler daiteke, foru komunikazioa ezkontzarekin batera sortu delako, nahiz eta foru komunikazio hori oraindik finkatu ez Modu horretara, ondare osagaiek sortarazitako errentak erdibana zatituko lirateke ezkontide bien artean. Ene aburuz, bigarren konponbide hori da egokiena eta badago

pisuzko beste arrazoi bat ere iritzia sendotzeko: Zuzenbide zibilaren arabera, ezkontzako ondarearen edozein ondasunak sortarazitako etekinak irabazpidezko izaera du eta ezkontide bien ondare erkidera biltzen da etekin hori.

3.2. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA

Ezkontza osteko erkidegoari dagokionez, testamentu boterearen arauketaren filosofia aldatu da. Horrek nahitaezko ondorioa ekarri du: testamentu boterea egikaritu bitartean eta kausatzailearen ustezko jaraunsle bat baino gehiago bada, orduan onuradunek egin beharreko Errentaren eta Ondarearen gaineko Zergaren aitorpenari begira, ondasun horiek egoera gatazkatsuan ageri zaizkigu, izan ere, legearen aginduz sorturiko «jaraunspen banatugabe»aren egoerak ezaugarri oso bereziak ditu, ezin daitekeelako ustezko jaraunsle horietarik batek edo batzuek jaraunspenezko ondasunik jasoko dutenik aurretiaz jakin

Ondasun erkidegoak ondasun higikor zein higiezinen kapitalaren etekinak lortzeko aukerari dagokionez, autua korapilatsua azaltzen zaigu. Arazoa honetan datza: badirudi harremanen bat dagoela etekin mota horiek lortzearen eta etekin horiek sortarazten dituzten ondasunen gaineko titulartasunaren artean[95]. Harreman horiek badirela egiaztatuz gero, esan behar da ondasun erkidegoa ez litzatekeela gai izango zerga egitatearen baldintza objektibo hori burutzeko. Kontrara, jabarikidetzak kapitalaren etekinak lor ditzake, titulartasun hutsean oinarritu beharrean, erkidegoko ondasunen erabileran edota ustiapenean oinarrituta[96]; horrela izango balitz, etekin horiek koka

[95] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 300. or.

[96] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 301. or.

zitezkeen ondasunak erabili eta lupertzeko ahalmenen esparruan eta, ondorioz, erkidegoa etekin mota horretan subjektu pasiboa izan zitekeen[97].

Legegileak, alabaina, ez du ondasun erkidegoa aintzakotzat hartu izan, subjektu pasiboa zehaztean. Ondasun erkidegoak lor ditzakeen etekinak erkideei eratxikitzen zaizkie, erkidegoaren eraentza juridiko pribatuaren arabera; modu horretara, erkideek etekin horiek sartu behar dituzte eurei aplikatzen zaizkien tributuen zerga oinarrietan. Egungo egunean, kapitalaren etekinei buruzko arauketan ez da berariaz aipatzen nortasunik gabeko erakundeek izan ditzaketen eragina[98].

Bestalde, jaraunspen banatugabearen gainean gozamen unibertsalerako eskubidea izango balitz (ulerbidez, alarguna jaraunspenaren komisarioa ere izango balitz aldi berean, testamentugileak horren aurka emaniko xedapenik izan ezik), kapitalaren etekinei aplikatu behar zaien eraentza juridikoa baldintzatuko litzateke, hots, ezkontza osteko erkidegoaren etekinei aplikatu beharreko eraentza. Azter ditzagun aukera guztiak banan-banan.

Lehendabizi, demagun jaraunspenaren gainean badela halako gozamen eskubidea, kasu horretan, gozamenduna izango litzateke jaraunspenezko ondasunetik datozen errenten onuraduna, hots, errenta horiek lortzen dituen pertsona. Ildo horretatik, gozamendunak ekonomi ahalbidea erakusten du eta zergak ahalbide hori kargatu nahi du. Arazo bat dago interpretazio hori aurrera eramateko: arauzko testuak ez du aukera hori berariaz aipatzen, ondasun higiezinen kapitalaren etekinen kasuan izan ezik. Hala ere, ene aburuz, etekin horiek gozamendunak aitortu beharko lituzke eta ez jabe soilak, azken horrek ez baitu ezer jaso; gainera, jaraunspenaren gaineko jabetza soila une

[97] BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *loc. cit.*

[98] BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *op. cit.*, 316. or.

horretan zehazgabea da, ezin daitekeelako jakin jabetza soilaren gaineko titulartasuna nori dagokion. Labur bilduz, ezkontza osteko erkidegoaren ondasunetatik datozen kapitalaren etekinen erdia alargunari dagokio eta beste erdia (edota gozamen eskubidepean den zatia) jaraunspenaren gozamendunari dagokio; gainera, kontuan hartu behar da alarguna izan daitekeela gozamenduna ere. Interpretazio hori bat dator Tributuen Zuzendaritza Nagusiak[99] darabilen irizpide administratiboarekin

Kontrara, gozamen eskubiderik ez balego, ezkontza osteko erkidegoaren erdiaren gainean titulartasun zehazgabea eratzen da eta horrek arazoak ekarriko lituzke errentak egotzi eta eratxikitzeko, kapitalaren etekinei begira. Alargunari dagokion erdiak, ordea, ez du inolako zailtasunik sortzen, berari egozten zaiolako zuzen-zuzenean Erkidegoaren beste erdia kausatzailearen jaraunsleei dagokie, euren artean kuota idealak zehaztu gabe, beharbada, jaraunsle horietarikoren batek edo batzuek ez dute inoiz ere eskuratuko jaraunspenaren ondasunik (jaraunspenaren komisarioak egingo duen izendapen eta ondasunen banaketari itxaron behar diogu) Ondasunak adjudikatzen ez diren artean, ondasunon fruituak ezkontza osteko erkidegoaren ondarera biltzen dira

Legezko manuak (10 artikuluak) ondasun erkidegoaren partaideen artean errentak eratxikitzeko irizpidea ezartzen du: kasuan kasuan errentak eratxikitzean aplikatzeko modukoak diren itun edo arauak ez bazaizkio Administrazioari agertarazi, hainbanatuko dira errentak partaide bakoitzari zati berdina emanez. Arlo honetan, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak[100] manuaren interpretazio murritza gauzatu du; interpretazio horren arabera, ondasunak nori eratxiki dakizkiokeen eta pertsona horien artean hainbanatu beharko lirateke errentak, bai testamentuzko zehaztapenen bitartez bai legearen zehaztapenen bitartez (*abintestato*ko oinordetza). Kasu batean zein bestean,

[99] TZN, 1994ko urriaren 14ko erantzuna [*TF*, 63 (1996), 16. or.].

[100] TZN, 1994ko urriaren 14ko erantzuna [*TF*, 63 (1996), 16. or.].

ondasun tronkalik balego, ondasun horietatik datozen etekinak senide tronkalei eratxiki behar zaizkie. Argi dago TZNren irizpideak Tributu administrazioaren interesak bermatzen dituela, baina irizpide horrek akats bi ditu, ene aburuz. Alde batetik, Administrazioak jakin badaki zeintzuk diren eratxikitzeko arauak, ezkontza osteko erkidegotik datozen errentei begira, izan ere, lege zibilak berak ezartzen duelako halako araurik eza, testamentu boterea egikaritu bitartean. Hortaz, manuak ezartzen du irizpide ordeztailea eta, irizpidearen arabera, etekinen eratxikipena kuota berdinetan izan beharko litzateke; irizpide hori, bada, ez da aplikatzeko modukoa kasu horretan, lege lerruneko manuak eragozten baitu eratxikipen kuota horiek zehaztea. Beste alde batetik, ez dago ustezko jaraunsle guztiek ezkontza osteko erkidegoaren ondasunik eskuratuko duten ziurtasunik, ezta ondasunen banaketa hainbana izan beharko duenik ere (alderantzizkoa gertatzen ohi da). Horren ondorioz, Administrazioaren irizpideak bazter uzten du subjektu pasiboak agertarazten duen ekonomi ahalbidea, ezer eskuratuko duten subjektu batzuk zergapetzen dituelako edota zati ezberdinak eskuratuko dutenei tributu bera ordainarazten dielako. Badago aitorpen osagarriak aurkezteko aukera edota zor ez diren sarrerak itzultzea eskatzeko aukera ere, baina aukera horien egikaritza denboran mugatuta dago, preskripziozko epeen barruan (gaur egun bost urtekoa baina 1999ko urtarrilaren 1etik lau urtekoa) eta, horregatik, ez da nahikoa. Horiek horrela, testamentu botereak ondare titulartasuna aldi batean zehazgabea izatea sortarazten du eta aldi baterako egoera hori luzatu ohi da urteetan zehar, batik bat, komisarioa aldi berean alarguna bada, izan ere, alargunak boterea egikaritu ohi du bere testamentua egitean.

Badago bigarren aukera bat: jaraunspenaren komisarioak izendatutako jaraunslea zergapetzea, testamentu boterea egikaritzen denean. Une horretan, gainera, jaraunsleak aitorpen osagarriak aurkeztu beharko lituzke preskribatu gabeko zergaldiei dagokienez. Nolanahi den ere, aukera horrek ere badu zailtasunik. Lehenik eta behin, aitorpen

osagarrien bitartez subjektu pasiboak lortu ez zituen errentak zergapetzen dira, zergaren sortzapena gertatu zen unean; horrela, ekonomi ahalbidearen printzipioa hausten da, bai eta tributu teknikari loturiko beste printzipio batzuk ere. Bigarrenik, jaraunslearen izendapena gertatu arte itxaroteak ahalbideratzen du jaraunslea zergapetzea, errentak sortarazten dituzten ondasunak benetan eskuratzen dituenean; esangura horretan, zergapetzen den erakundearen izaera juridikoa errespetatuko litzateke. Edozein modutan ere, preskribatu gabeko zergaldiei begira aitorpen osagarriak aurkezteak erakunde zibilaren izaera juridikoa bazter uzten du, errentaren iturri diren ondare osagaien benetako titulartasuna aintzakotzat hartzen ez delako. Hirugarrenik, Ogasunaren interesak ez dira erabat bermatzen, (testamentu boterea egikaritzen den zergaldian) dagoeneko preskribatu diren zergaldietan sortu diren etekinak ez dira inoiz zergapetuko. Konponbidea izan liteke zergaren arauketan berariaz ezartzea kasu hori, arauketa horretan, FALCON TELLAK[101] proposaturiko neurriren bat edo beste hartu ahal izango litzateke, hala nola, bitarteko egoeran zehar zergaren preskripzioa eteitea, jaraunspena behartu behin-behineko likidazioak egitera edota etekin horiek aitortzea errenta irregularrak bezala.

Horrela, hirugarren aukera teorikoa aztertu behar dugu: ezkontza osteko erkidegoa subjektu pasibo legez kargatzea. Goragoko lerroetan azaldu denez, legegileak ez du bide horren alde egin (etekinok erkideei eratxikitzen baitizkie), baina *de lege ferenda* ikertzeko moduko bidea izango litzateke. Konponbide hori erabilita, mota askotako arazoak errazten dira. Alde batetik, Ogasunaren interes ekonomikoak eragingarritasunez bermatzen dira eta, horrez gain, zergaren aurrerakortasunak tributu kuota handigoa dakar, jaraunspenezko ondasunek banatugabe irauten duten artean. Zergaren kudeaketa eta prozedurako tramiteak modu nabarian errazten dira, aitorpen osagarriak ez bailirateke beharrezkoak izango eta sarrerak sortu diren zergaldietan

[101] FALCON TELLA, R., *loc. cit.*

kargatuko liratekeelako. Halaber, konponbide horrek ez du bazter uzten ezkontza osteko erkidegoaren edo testamentu boterearen izaera juridikoa, izendatutako jaraunsleak jaraunspenezko ondasuntza eskuratzen duen unea errespetatzen duelako Nolanahi den ere, konponbide hori arazotsua gerta daiteke zenbait arlotan Konponbidea aurrera eraman ahal izateko, legegile fiskalak berariaz arautu beharko luke Horrez gain, PFEZ zerga oso indibiduala da argi eta garbi, horregatik, ez da izaera horrekin uztartzen subjektu pasibo kolektiboa eratzea, nahiz eta subjektu horrek behin--behineko izaera izan Azken hori izan daiteke aipatutako konponbideak izan dezakeen zailtasunik gogorrena, izan ere, beste ikuspuntu batzuetatik, hauxe baita konponbiderik egokiena

Jarraian, kapitalaren etekin mota bakoitza arautzen duten manuak nabarmendu behar ditut aurreko lerroetan aipaturiko berezitasun edo konponbideren bat arautzen dutenean

3.3. ONDASUN HIGIKORREN KAPITALAREN ETEKINAK

Bai kapitalaren etekinei dagokionez bai ondare gehikuntza eta urripenei dagokienez, legeak Ondararen gaineko Zergaren arauetara jotzen du orokorrean, ondasunen gaineko titulartasuna zehazteko.

Gardentasun fiskalari dagokionez, karterako sozietateen kasuan, ondasunen ukantza hutsezko sozietateen kasuan eta artista zein kirolarien etekinak lortzen dituen sozietateen kasuan, zerga oinarria egotzi behar da kapitalaren etekinentzako ezarritako erregelen arabera; hortaz, ez da titulartasun formala aintzakotzat hartuko, ezpada

aplikatzeko moduko legezko arautegiaren arabera dagokion titulartasuna[102], ezkontzaren ondasun eraentzaren aginduz.

Gozamendunari etekina eratxikitzeko aukera ez da berariaz aipatzen, gozamendunik izanez gero; ez da aipatzen ezkontza osteko erkidegoa erkideengandik modu lokabean zergapetzeko aukera ere. Nolanahi den ere, Ondarearen gaineko Zergaren arauak aipatzen dira eta arau horiek antolamendu zibilera jotzen dute, errenta sortarazten duten ondasunen gaineko titulartasuna zehazteko. Beharbada, bide horretatik konpon daiteke gozamendunen autua; dena den, ezkontza osteko erkidegoaren autua ezin da bide horretatik konpondu, Ondarearen gaineko Zergak erkideak zergapentzen dituelako eta ez erkidegoa

3.4. ONDASUN HIGIEZINEN KAPITALAREN ETEKINAK

Ondasun higiezinen kapitalaren etekinen kasuan, zergaren arauketak berariaz eratxikitzen dizkio etekin horiek gozamendunari, halakorik izanez gero. Arauketak, ordea, ez du aipatzen ezkontza osteko erkidegoa modu lokabean zergapetzeko aukera.

Errentan emandako ondasun higiezinei dagokienez, 34 artikuluko 2 lerroaldearen a) letrak arautzen du ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealaren titularrari erreserbaturiko aprobetxamendua, baina ez du zehazten zein eskubide erreal motari buruz ari den Manuaren isiltasunak, ordea, ez da gatazkatsua suertatuko[103],

---

[102] PEREZ DE AYALA, C., «Articulo 55: individualización de rentas», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO ED.)*, Colex, Madril, 1993, 470. or.

[103] PEDRAZA BOCHONS, J.V., «Articulo 34. Rendimientos integros del capital inmobiliario», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto*

aprobetxamendua ondasun higiezinaren errentamenduarekin lotu behar denez gero, argi dago gozamen eskubidearen titularra bakarrik aipa dezakeela artikuluak Gozamen eskubidea da, izan ere, bere titularrari errentamenduaren bidez ondasunaren erabilera lagatzeko ahalmena ematen dion eskubide erreal bakarra.

Ondasun higiezinak ez badira errentan eman, gozamendunaren kasuan, jabe soilak ez du PFEZren bere aitorpenean %2 egotzi behar, ezpada gozamendunak berak[104], ondasun higiezinaren fruituak gozamendunari dagozkiolako (Kode zibilaren 504 art) Etekin horiek direla-eta, jabe soilak ez du inolako kopururik sartu behar bere aitopenean[105]. Arazo berria azaltzen da: zein zenbatekoren gainean ezarri behar da %2? jabearen ondarean ondasun higiezinak izan beharko lukeen balio osoaren gainean, gozamenik ez balego? gozamendunaren ondarean gozamenak izan beharko lukeen balioaren gainean, Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren erregelak erabilita? Badago irizpide ofiziala[106] —ez baketsua—, horren arabera, bi konponbideetatik lehena erabili beharko litzateke, izan ere, gozamendunak gozamenpeko ondasunaren fruitu guztiak eskuratzen baititu

sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.). Aranzadi. Iruñea. 1995. 518. or.

[104] Administrazioaren doktrina onartuz gero, lupertzeko eskubide errealen kasuan, etekina eskubideon titularrari egozten zaio. Esaterako, gozamenik izanez gero, etekina gozamendunari egozten zaio eta ez jabe soilari. CARBAJO VASCO, D., *op. cit.*, 206. or.; SANCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 296. or

[105] Ondasun higiezinaren titularrak ez ditu etekinak aitortuko; egoera hori bidezkotzeko, nahikoa da gozamena eratzeko eskritura aurkeztearekin. Eskubide erreala den aldetik, gainontzekoen aurka jarri ahal izateko, Erregistroan behar bezala inskribatuta egon behar da (TZN. 1992ko abenduaren 29ko erantzuna). ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 62 or.

[106] TZN. 1987ko uztailaren 1eko erantzuna. ZENBAIT AUTORE, *Memento ...*, *loc. cit.*, PEREZ ROYO, I., *op. cit.*, 66. or

4. LANBIDE ETA ENPRESA JARDUEREN ETEKINAK

Lanbide eta enpresa jardueren etekinak[107] jarduera horretan modu pertsonal, ohikoa eta zuzenekoan ari den pertsonak lortu dituela ulertzen da[108]. Gainera, presuntzioa eratu da: etekinak lortzen dituen pertsona jardueraren titular moduan agertzen dena izango dela uste da[109]. Erregela horrek bazter uzten du ezkontzaren eraentza zibila[110], bere helburua beste bat delako, ezkontideen artean errentak zatitzeko aukera saihestea, alegia[111] Zuzenbide zibilaren ondorioetarako, lanbide zein enpresa errentak irabazpidezkoak izan daitezke, baina horrek ez du garrantzirik Zergaren ondorioetarako[112], errenta horiek oso-osorik enpresariak edo profesionalak lortu dituela ulertzen baita

---

[107] Ekonomiaren ikuspegitik, lanbide eta enpresa etekinak errenta mistoak dira, horiek sortzeko ekoizpen faktore batzuk uztartu behar direlako. Esangura horretan, alde batetik, enpresa bat beharrezkoa da —antolamendu bezala hartuta— bai eta ekoizpenerako gainerako faktoreak ere (lana eta kapitala), faktore horien titulartasuna pertsona fisikoari dagokion neurrian. Horiekin alderatuz gero, laneko edo kapitalaren errentak faktore horietariko bakoitzaren errenta garbiak dira. ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 87. or.; SÁNCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 219. or.

Hala ere, 1991ko legeak ez du lanbide edo enpresa etekinetatik bazter uzten lehen aipaturiko faktoreetatik bakarrak parte hartzen duen zenbait kasu, salbuespenak badira ere. CAZORLA PRIETO, L.M., *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madril, 1993, 112. or.

[108] ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 90. or.

[109] Presuntzioa aplikatzeko, legegile fiskalak lanbide edo enpresa jardueraren gaineko titulartasuna egiaztatzea nahi du, ez, ordea, jarduera osatzen duten ondare osagaien gaineko titulartasuna egiaztatzea, titulartasun biak ezberdinak izan daitezkeelako. SÁNCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 222. or.

[110] Ikusi 1997ko urriaren 8an emandako AGE (RJA, 7.747), 2. Zuzenbideko oinarria, eta 1996ko apirilaren 20an emandako AGE (RJA, 4.261), Legearen intereserako aparteko errekurtsoa ebatziz.

[111] Lizentzia Fiskalean alta emate hutsak ezin balio dezake etekinak familiakoen artean banatzeko eta hori da legegileak saihestu nahi duena. Hortaz, lanbide edo enpresa jardueren etekinak bere buruari egozten dizkion famili unitateko kideak, aldi berean, jarduera burutu behar du modu pertsonalean, ohikoan eta zuzenekoan. Azken hori ezinezkoa dela agertarazten duen edozein zeinuren aurrean, Administrazioak atzera bota dezake subjektu pasiboaren proposamena. GORDILLO, M.–JIMÉNEZ, E.–LERIDA, T.–NUÑEZ, I., *op. cit.*, 222. or.

[112] SÁNCHEZ PINO, A.J., *op. cit.*, 229–230. or.; MAGARIÑOS BLANCO, V., *op. cit.*, 318. or.

Eta, guri interesatzen zaigunari begira, 6. artikuluak 2. lerroaldean, ezartzen duenez,

> *Errentaren gaineko Zergaren Legeko 6.2. artikulua*
> «Ondare osagaiak jarduerari lotuta diren ala ez zehaztean, ez da kontutan hartuko ondasun horien gaineko titulartasuna, nahiz eta ezkontzaren eraentza dela medio ondasuna erkidea izan, hots, ezkontide bienak[113]».

Xedapen hori Zergaren indarreko Araudiko (abenduaren 30eko 1 841/1991 Errege Dekretuak onetsia) 1.1. artikulura biltzen da ere, Legearen manu hori garatzen duela, garapen horretan, honakoa xedatzen du:

> *Zergaren Estatuko Araudiaren 1.1. artikulua*
> «Subjektu pasiboak gauzatzen duen lanbide edo enpresa jardueran atxikitutako ondare osagaiak direla ulertzen da, ondasunon gaineko titulartasuna gorabehera, nahiz eta ezkontzaren eraentzan jarraituz ondasunak erkideak izan, hots, ezkontide bienak[114]».

Mugapen hori bakarrik erabiltzen da ezkontzarik denean eta ondasunak erkideak direnean, ezkontide bienak, alegia; halakorik gerta daiteke irabazpidezko sozietatearen jabetzapeko ondasunak direnean, bai eta ondasunen banantze eraentzan ere, ondasuna ezkontide biena denean[115]

---

[113] Ondasunok jardueran atxikitzea ez da aldaraziko, ondasunen titulartasuna berezia baida ere ezkontza dela-eta; legeak ezarritako betekizunak betez gero, osagaia jardueran lotuta dagoela ulertuko da, nahiz eta osagaiaren gaineko jabetza jardunerarekin zuzenean zerikusirik ez duen norbaitekin banatua izan, besteak beste, irabazpidezko ondasunaren kasuan enpresarioa ez den ezkontidearekin gertatu bezala. GORDILLO, M.–JIMENEZ, E.–LERIDA, T.–NUÑEZ, I., *op. cit.*, 197–198. or.

[114] Pertsona fisikoen lanbide edo enpresa ondareari dagokionez, eraentza asimetrikoa ezartzen da, batez ere subjektu pasiboa ezkonduta dagoenean eta horien ezkontzaren ondasun eraentza irabazpidezkoa edo erkidego izaerakoa denean. Eraentza fiskala asimetrikoa da Ondarearen gaineko Zergaren kasuan ondare hori bakoitzen delako ezkontide bakoitzari erdibana eratxikiz. Errentaren gaineko Zergaren kasuan, ostera, ondasunak atxikitu eta etekinak bakoitzen dira jardueraren titulairra den ezkontideari oso-osorik eratxikiz. SOLER ROCH, M.T., «Articulo 51. Individualización de los incrementos y disminuciones patrimoniales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ* (E. SIMON ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 813. or.

[115] BARNADAS MOLINS, F., *op. cit.*, 111. or.; HERRERO DE MADARIAGA, J.–RANCAÑO MARTIN, A.–GONZALEZ SANCHEZ, G., *op. cit.*, 226. or.

Arau hori oso kritikatua izan da, baina badira araua bidezkotzeko arrazoiak ere, esaterako, kontrako erregelak sortuko lituzkeen zailtasun ugariak saihesten direla[116]. Horiek horrela, konponbide horrek, era berean, zenbait autu latz azaltzen ditu[117].

a) Erregela hori bakarrik aplikatzen da ondasun erkideen kasuan. Modu horretara, ezkontide enpresarioak bere jardueran erabilitako ondasuna enpresarioa ez den ezkontidearena izango balitz (ondasun pribatiboa), ezkontide horren ondareko ondasuna izango litzateke soil-soilik eta, hala denean, ondasuna salduko balitz ondare gehikuntza eta urripenei buruzko erregelak aplikatu behar dira, ondasun normala bailitzan[118].

b) Jardueran atxikitutako ondasun erkidea eskualdatzean, atxikitutako ondasunaren ondare gehikuntza edo urripena gertatu dela ulertzen da[119]. Hortaz, ezin dira inflazioaren araberako koefizienteak aplikatu enpresarioa ez den ezkontideari dagokion zatiaren gainean, ezkontide enpresarioaren etekina izango delako oso-osorik. Aurrekoari jarraiki, ezin amortiza daiteke beste ezkontideari dagokion ondasunaren balioaren gainean[120].

c) Enpresarioa ez den ezkontideak berari dagokion zatia salduko balu, eta salmenta hori zilegia izango balitz ezkontzaren ondasun eraentzaren erregelen arabera, orduan aplikatu beharreko eraentza fiskala ez legoke batere argi. Modu horretara, bere kuota gainontzekoari salduko balio, ezin esan daiteke jarduerari atxikitutako ondasuna saldu

---

[116] PEREZ ROYO, I., *op. cit.*, 63. or.

[117] ZENARRUTZABEITIA BEITIA, *Memento... op. cit.*, 93. or.

[118] HERRERO DE EGAÑA, J.-RASCAÑO MARTIN, A.-GONZALEZ SANCHEZ, G., *loc. cit.*

[119] LACASA SALAS, J.E.-PASO BENGOA, J.M. (koord.), *op. cit.*, 8. or.

[120] PEREZ ROYO, I., *op. cit.*, 127. or.

duenik; bere kuota ezkontide enpresarioari salduko balio ere, ez litzateke erreza izango ondorio logikora heltzea.

d) Jarduerari loturiko ondasun erkidea ezkontideetarik bati adjudikatzen bazaio ezkontideek ezkontzaren ondasun eraentza aldatu dutelako, ez da ondarearen aldakuntzarik gertatzen Nolanahi den ere, ondasuna enpresario ez den ezkontideari adjudikatuko balitzaio, ondasuna jardueratik jarein dela uler daiteke eta erregela orokorrak aplikatzeko modukoak izango lirateke, ondorioz, ezkontidearen ondarera sartuko litzateke ondasuna, une horretan izango lukeen kontabilitateko balio garbiarekin

Jarduera horien etekinak egozteko egiten den bakoiztea azken muturreraino eraman da gardentasun fiskaleko eraentzapean diren sozietateen kasuan, batik bat lanbide jardueraren bat gauzatzen dutenen kasuan, kasu horretan, bazkide guztiak profesionalak badira, hots, jardueraren garapenarekin zuzenean edo zeharka loturik dauden pertsona fisikoak badira, zerga oinarri positiboak egotziko dira sozietate horien bazkide izaera dutenen artean, nahiz eta baloreen titulartasuna erkidea izan (Legearen 55.2 art.)

Areago oraindik, subjektu pasiboaren ezkontideak edota berarekin bizi diren seme-alaba adingabekoek ondasunak zein eskubideak lagatuko balizkiote enpresarioari[121] (lanbide edo enpresa jarduera horretarako balio duten ondasun zein eskubideak, alegia), hizpatutako kontraprestazioa kentzeko modukoa izango litzateke, merkatuko balioa

[121] Lagapen terminoak ez du arauketaren objektu diren eragiketen ekudia zehazten Lagapen horren truk lorturiko kontraprestazioa kapitalaren etekinen izaera izango luke, beraz, negozio mota berezia izan behar du lagapen terminoa biltzen dena Negozio horren bidez, ondasunen luperketa edo erabilera lagatzen da, lanbide edo enpresa jardueren objektuari atxikitzeko, baina, aldi berean, ondasun edo eskubide horien gaineko titulartasunak lagatzailearen esku iraun behar du Horren ondorioz, artikulu horren aplikazio esparrutik kanpo geratuko lirateke ondasunen gaineko jabetzaren eskualdaketak edota eskubideen gaineko titulartasunaren lagapenak (kasu honetan ondare gehikuntza edo urripena gertatuko litzateke, ez, ordea, kapitalaren etekinik) LOPEZ DIAZ, A., *op. cit.*, 708 or.

gainditzen ez duen neurrian[122] eta, kontraprestazioaren ezean, merkatuko balioa kendu ahal izango litzateke. Kontraprestazio hori edo merkatuko balioa ezkontidearen zein seme-alaba adingabekoen kapitalaren etekinak direla ulertzen da, tributuen ondorio guztietarako. Dena den, atal honetan xedaturikoa ez da aplikatzen, ondasunok edo eskubideok erkideak direnean, hots, ezkontide bienak direnean (Legearen 43.3. art.)[123]. Beste hitzetan adierazteko, ezkontide batek zuzenean garatzen duen jarduerarako ondasun erkideak erabiliko balira, ondasunen lagapenak ez luke kapitalaren etekinik sortuko enpresarioa ez den ezkontideari begira, nahiz eta azken horrek bere ondasunaren erdia lagatu izan[124]. Logikoa denez, ezkontide enpresarioak ere ezin dezake ondasun horren erabilera dela-eta inolako gasturik kendu[125]. Erregela hori aplikatzen da ondasunak irabazpidezkoak izan zein ez izan, bai eta ondasunen banantze erantzapean ezkontideek ondasuna elkarrekin eskuratzen dutenean ere[126].

---

[122] Hala ere, lanbide edo enpresa etekin negatiboak eragin daitezke. ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 90. or.

[123] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De los bienes comunes y privativos (arts. 36 a 40)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II. lib. Jose Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzendua, 93-94. or.

[124] Erregela horren bidez errentak egozteko irizpidea hausten da, hau da, errenta sortarazten duen ilurriaren gaineko titularrari ez zaio egozten errenta hori. Modu horretara, errealitatea aldarazten denez, ekonomi ahalbidearen printzipioarekin edo berdintasun printzipioarekin ezin uztar daitezkeen egoerak sor daitezke, ezkontza bat izatea ez dela arrazoi objektibo nahikoa berdintasun printzipioa hausteko ulertuz gero. PEREZ ROYO, I., *op. cit.*, 126. or.; MOLLA RUIDIEZ, J., *op. cit.*, 10. or.

[125] Nolanahi den ere, jardueraren titularrari egotziko zaizkio ondasunak dakarren gastu oro, eta ondasunaren titular den beste ezkontideak ezin dio bere buruari ez sarrerarik ez gasturik egotzi, berari dagokion proportzioan. LOPEZ CARBAJO, J.M.-CORDON EZQUERRO, T., *op. cit.*, 76. or.

[126] ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *loc. cit.*; CORRAL GUERRERO, L., «Articulo 6. elementos patrimoniales afectos», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (E. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 62. or.; LOPEZ CARBAJO, J.M.-CORDON EZQUERRO, T., *op. cit.*, 166. or.

Irizpi guztiak, ordea, ez dira ahobatekoak. Ezkontide bien ondasun erkideak zein diren eztabaidatzen da. GORDILLO, JIMENEZ, LERIDA eta NUÑEZentzat, ondasun erkideak dira irabazpidezko ondasunak bakar-bakarrik; ez dira erkideak, beraz, ezkontide jabekideen ondasunak bestelako ezkontzaren ondasun erraentza baten menpe badira. GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *op. cit.*, 224. or.

Halaber, PEREZ DE AYALAren aburuz, mamuak irabazpidezko ondasunak bakarrik aipatzen ditu, honako arrazoiak direla medio: lehendabizi, ondasun edo eskubide erkide terminoak erabili ohi delako ondasun pribatuboen aurkakoa bezala; hurrenik, arrazoiren bat aurki daitekeelako irabazpidezko erraentzareu barruan (Kode zibilaren 1.362.4 eta 1.364. artikuluetan, hain zuzen), irabazpidezko

Erabereko eraentza horrek abantaila bat dakar askoz errazagoa dela Eraentza hori aplikatuko ez balitz, ondasunaren erdi bakoitzak balio ezberdinak izan zitzakeen ondasuna jarduerari atxikitzen zaion unetik aurrera (atxikitugabeko erdiari begira eskuraketa balioa edo balio historikoa eta atxikitutako erdiari begira Ondarearen gaineko Zergaren arabera izango lukeen balioa) eta gerta daitezkeen ondare gehikuntzei ere arau ezberdinak aplikatu beharko litzaizkieke[127]

4.1. FORU KOMUNIKAZIOA

Foru komunikazioaren kasuan, Foru zuzenbide zibilaren arabera lanbide edo enpresa jardueretatik datozen etekinek irabazpidezko izaera edo izaera erkidea dute, era berean, ezkontzari dagozkion ondasun guztiek, horien barruan lanbide edo enpresa jardurei atxikitutakoak ere, titulartasun erkiderako joera erakusten dute, ezkontide bien artean erdibana zati berdinetan Hori dela-eta, nire ustez irabazpidezko ondasunei buruz arestian egindako hausnarketa bete-betean aplika daiteke ere foru komunikazioaren kasuan, baita indarreko eraentza fiskalari autore batzuek egin dioten kritika ere Azken

ondasunak jarduerari atxikitzen zaizkionean gastu horiek ez baitira irabazpidezkoak, eta arrazoi horiek ez dira ezkontzaren beste ondasun eraentza batzuetan PEREZ DE AYALA, C., «Articulo 43 individualizacion de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto* (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.), Colex, Madril, 1993, 403 or

LOPEZ DIAZek, bere aldetik, irabazpidezko ondasunak eta, ezkontide bien ondasun erkideak izanda ere, pribatiboak diren ondasunak bereizten ditu Legearen 43 artikulu hori bakarrik aplika daiteke irabazpidezko ondasunen gainean, horien titulartasuna zehazgabea delako, ondasun pribatiboen gaineko titularkidetasun gainerako kasuetan, ez legoke arazorik, ondasun zein eskubidetik datozen kontraprestazioak kentzeko modukoak izan daitezen, enpresario edo profesionala ez den ezkontideari dagokion kuotaren arabera LOPEZ DIAZ, A., *op. cit.*, 709-711 or

[127] PALAO TABOADA, C., «Articulo 6. Elementos patrimoniales afectos», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ* (E. SIMON ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 103 or

finean, arau fiskalak ondasun erkideak aipatzen dituenean, nire aburuz, ezkontzaren sozietateari dagozkion ondasun guztiak aipatu nahi ditu, nahiz eta ezkontza bitartean foru komunikazioa finkatu izan ez eta, ondorioz, erkide izateko joera duten ondasun pribatiboak izan.

4.2. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA

Irabazpidezko ondasunekin gertatu bezala, antzeko arazoak azal daitezke ondasun batzuen gaineko titulartasuna zehaztu gabe denean; hori gerta daiteke erkidegoaren beste kasu batzuetan, esaterako, jaraunspenezko erkidegoaren kasuan Kasu horretan ere, erkide bakoitzak ondasun jakinen gain duten titulartasuna zehazgabea da, hortaz, irabazpidezko ondasunei ezarritako konponbide fiskala aplikatu beharko litzateke jaraunspenezko erkidegoaren kasuan ere, hau da, erkideen arteko kontraprestazioak ezin daitezkeela kendu[128]

Demagun ezkontza osteko erkidegoan enpresa bat dagoela eta kausatzailearen heriotzaren ondoren enpresa horrek aurrera dirauela Erkidegoaren ondasunak erabilita ustezko jaraunsleetarik batek enpresa jarduerak gauzatuko balitu eta gainerako jaraunsleei kontraprestazioren bat ordainduko balie jarduerari atxikututako ondasun horien erabilera dela-eta, orduan uler daiteke gainerako jaraunsleei emaniko kontraprestazioa ezin dezakeela kendu erkide enpresarioak, jaraunsle bakoitzaren titulartasun zehatzak bakoizten ez diren artean testamentu boterearen egikaritzaren bitartez

[128] LOPEZ DIAZ, A., *op. cit.*, 712 or

Halaber, enpresaren etekinak egoztean, zalantza bat azaltzen da, lanbide edo enpresa jardueretan dabilen ustezko jaraunsleari egotzi behar zaio etekin osoa ala, kontrara, etekin hori jaraunspenezko erkidegoari egotzi behar zaio?

Ondasun erkidegoak enpresario edo profesional izaera izan dezake[129] arrazoi ezberdinengatik enpresa jabarikidetzaren objektua delako, batetik, edota. Ekonomi Jardueren gaineko Zergak erabiltzen duen kontzeptu zabala dela-eta, erkidegoak bere objektuaren administrazioan burutzen dituen egintzaren bat enpresa jardueren artean koka daitekeelako, bestetik. Ondorioz, ondasun erkidegoa PFEZren zergaduna izan daiteke, zerga horren subjektu pasiboa, alegia[130]

BAYONA GIMENEZen[131] aburuz, ondasun erkidegoak lanbide edo enpresa jardueren etekinak lortzen dituenetan eraentza bakarra aplikatu beharko litzateke, ondasun erkidegoa subjektutzat hartuz eta pertsona juridikoaren eraentzaren antzekoa aplikatuz, nahiz eta geroago etekina erkideen artean eratxiki

---

[129] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 300. or.

[130] Zergaren Araudiak beraraz aipatzen du aukera hori, lanbide edo enpresa jardueren etekinei aplika dakiekeen zenbatespen objektiboaren metodoa arautzean (23. art.)

1. Zenbatespen objektiboaren metodoa aplika daiteke lanbide edo enpresa jardueren etekin garbia zehazteko. Zergaren Legeko 10. artikuluak aipatzen dituen erakundeek jarduera horiek garatzen dituztenean ere, erakundeon bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak badira.

2. Metodoari uko eginez gero, 20. artikuluak xedatutakoaren ariora egin behar dute bazkide, jaraunsle, erkide eta partaide guztiek.

3. Zenbatespen objektiboaren metodoa aplika daiteke, bazkide, jaraunsle, erkide edota partaide bakoitzak dituen inguruabar pertsonalak gorabehera.

4. Etekin garbia bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei eratxiki behar zaie, kasuan kasuan aplikatzeko moduko arau edo itunen arabera eta, itun horiek ez bazaizkio Administrazioari modu sinesgarrian agertarazi, hainbana eta zati berdinetan eratxiki behar zaie.

[131] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 316. or.

Aragoiko zuzenbide zibilak arautzen duen ezkontzaren erkidego luzatuaren kasuan, FERNANDEZ PORTILLOren ustez[132], aurreko arrazoiak erabilita, erkideek zergaren aitorpena egitean euren zerga oinarrian sartu beharko lukete enpresa jarduerak izandako mozkinak zein galerak, Kontabilitatearen arabera eta erkide bakoitzari dagokion kuotaren arabera, nahiz eta erkide horrek irabaziok benetan eskuratu ez Are gehiago, gerta daiteke erkideak inoiz ez eskuratzea irabazi horiek, ezkontzaren erkidego luzatutik bananduko balitz uko egin ondoren, kasu horretan erkideak ordaindutako zerga itzultzea eska dezake

Gure artean, 3/1992 Legeak araututako ezkontza osteko erkidegoak ezaugarri ezberdinak ditu, ezkontzaren erkidego luzatuari begira ustezko jaraunsle bakoitzari erkidegoan dagokion kuota zehazgabea da eta, gainera, testamentu boterearen egikaritzaren menpe dago zehaztapen hori Ezkontza osteko erkidegoaren ondasunetik datozen enpresa etekinak eratxikitzean, norabide bi har daitezke Norabide batean, jarduera horiek gauzatzen dituen jaraunsleari (edo gauzatzen dituzten jaraunsleei) egotziko zaizkio etekin horiek, ondasunon gaineko titulartasunaren gorabehera, titulartasuna zehaztu gabe den artean (hau da, alargunari ez dagokion erdiaren gaineko titulartasuna) Konponbide hori bat dator zergaren indarreko arautegiarekin, Foru zuzenbide zibilaren ikuspegitik oso arteza ez den arren Beste norabide batean, jaraunspenezko erkidegoa zergaren subjektu pasiboa izenda zitekeen eta, horrela, enpresa jardueren titularra izango litzateke, behin-behinean bada ere, hots, jaraunspenaren komisarioak testamentu boterea egikaritu artean Konponbide hori erabili ahal izateko, zergaren testuko egungo idazketa aldatu beharko litzateke eta legegileak berariazko xedapena egin beharko luke ildo horretatik Bigarren konponbide horrek testamentu boterearen izaera juridikoa hobeto errespetatzen du, baita ezkontza

[132] FERNANDEZ PORTILLO, J., «Fiscalidad de las instituciones civiles aragonesas», ponencia presentada en las Jornadas de Derecho Aragonés, Jaca, 28, 29 y 30 de septiembre de 1990, argitaragabea, 96 or

osteko erkidegoarena ere, horrez gain, ez luke kalte ekomikorik ekarriko Ogasunaren interesei begira Hala ere, PFEZ zerga indibiduala den aldetik, ezin onartuzkoa izan daiteke taldeak osaturiko subjektu pasiboa Zailtasun hori, alabaina, gaindi daiteke kontutan hartuko bagenu erkidegoak osatzen duen subjektu kolektiboak behin-behineko eta aldi baterako izaera duela, hau da, boterea egikaritzean titularitasunak zehaztuko lirateke eta subjektu kolektiboa desegingo litzateke

5. ONDARE GEHIKUNTZA ETA URRIPENAK

GORDILLO, JIMENEZ, LERIDA eta NUÑEZek[133] idatzi dutenez, ekainaren 6ko 8/1991 Legearekin batera, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Lege ondargabetuan ezarritako eraentza desagertu zen Eraentza hura oroimen mugagabeko sisteman oinarritzen zen, eraentza hartan, edozein ondare aldakuntza, berariaz salbuetsita ez bazegoen, zergapean geratzen zen, nahiz eta ondare aldakuntza hori sortzeko epealdia oso luzea izan 1991ko Legearekin, eraentza hura oroimen mugatuko sisteman oinarritzen den eraentzarekin ordeztu zen, eraentza horretan, ondare aldakuntza batzuk ez ziren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren menpe jartzen, aldakuntzok sortzeko epealdia oso luzea izan zelako

Modu horretara, zergapeko ondare gehikuntza txikiagoa zen hori sortzeko epealdia luzeago izan ahala eta, batzuetan, desagertzen zen, dena den, gehikuntza zergapetik aske geratzeko epealdi luzea igaro behar zen, hots, hamabost, hamar edo hogei urte igaro behar ziren, eskualdatutako aktibo motaren arabera Beraz, ondasunak zein eskubideak eskuratzen zirenetik denbora laburra igaroz gero, horien besterentzea

[133] GORDILLO, M –JIMENEZ, E –LERIDA, T –NUÑEZ, I., *op. cit.*, 228-229 or

zergapean zegoen sistema horretan ere[134]. Izan ere, sistema horrekin zergapean jarri nahi ziren izaera espekulatiboa izan zezaketen gainbalioak[135], eta epe luzean lorturikoak zergapetik kanpo utzi nahi ziren

Nolanahi den ere, kontutan izan behar da, eta honako hau larria da, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Legeak ezabatu zuela aurreko legearekin inflazioaren eraginak zuzentzeko ezartzen zen sistema[136]. Gogora dezagun sistema horren arabera aktibo besterenduen eskuraketa balioaren gain koefiziente batzuk aplikatzen zirela, monetak jasandako galera orekatzeko, hortaz, gainbalio monetarioak zergapetzea eragozten zen, nahiz eta zeregin horretan arrakastarik izan ez[137].

Azkenik, ekainaren 7ko 7/1996 Errege Dekretu Legeak arauketa berria ezarri du ondare gehikuntza eta urripenei begira[138], arauketa berriak oroimen mugatuko sistema berreskuratzen du. Eskualdatutako ondasunen eskuraketa balioa eguneratzeko sistema ere ezarri da, izan daitezkeen gainbalio nominal hutsak zergapetu ez daitezen, aurrekoaz gain, ondare gehikuntza edo urripenak txikitzeko koefizienteak ere desagertu dira[139].

---

[134] Legegileak eraentza oso onuragarria ezarri zuen gainbalio errealei begira, benetan gertatutako urripenen kasuan, ostera, bazter utzi zituen edo, okerragoa dena, gehikuntza bezala zergapetu zituen. Eraentza horrek ekonomi ahalbidearen printzipioa hausten zuen argi eta garbi, eta Konstituzioaren aurkakoa zen. PÉREZ ROYO, I., *op. cit.*, 155. or.

[135] CAYÓN GALIARDO, A., «Artículo 45. Importe de los incrementos o disminuciones. Norma general», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto* (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO eta J. COLEX, Madril, 1993, 421. or.

[136] CAYÓN GALIARDO, A., *loc. cit.*

[137] BLASCO DELGADO, C., *op. cit.*, 348. or.

[138] Arauketa berriak gure onritzia merezi du, aurreko arauketaren arabera egiteko inbertsioak errespetatzen zituelako, hau da, aurreko arauketak sorturiko igurikimenen arabera inbertsioak egin ziren eta pertsona horien egoera errespetatzen du arauketa berriak. BLASCO DELGADO, C., *op. cit.*, 438. or.

[139] BENGOECHEA SALA, J.M., *Tributación de Plusvalías*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 9. or.

Eraldaketaren helbururik nagusiena[140] da inbertsioen geldiketa saihestea Aurreko sistemak bultzatzen zuen geldiketa hori, denborazko horizontea ezartzen zelako eta, behin horizonte horretara heldutakoan, ondare gehikuntzak ez zirelako zergapean

5.1. TITULARTASUNA

Zergaren testuak orokorrean bidaltzen gaitu Ondarearen gaineko Zergaren arauetara, arau horiek zehazten baitute ondasunen gaineko titulartasuna, bai kapitalaren etekinen kasuan bai ondare gehikuntza eta urripenen kasuan[141] Salbuespen gisan, bidezkotu gabeko gehikuntzak agertarazten dira ondasun edo eskubide batzuetan eta ondasun zein eskubide horien titularrari egotziko zaizkio, aldi berean, lehenagoko eskualdaketatik ez datozen eskuraketak eta zergapetik kanpoko kasuetan sartu ez direnak (jokoan izandako irabaziak, aurkikuntzak) egotzi behar zaizkio gehikuntza horiek lortzeko eskubidea duen pertsonari edota, jokoaren kasuan, irabaziak izan dituen pertsonari, zuzen-zuzenean

Legeak ezer aipatu ez arren, titulartasun banatuaren kasuan, gozamenaren kasuan titular horiei dagozkien ondare gehikuntza zein urripenen balorazioa[142] Ondarearen

---

[140] BENGOETXEA SALA, J.M., *op. cit.*, 137 or.

[141] Dakigunez, errentak eratxikitzeko irizpide orokorrak errentaren jatorri edo iturriaren arabera bereizten du eratxikipena; honako hau ere, irizpide orokorraren aplikazio zehatza besterik ez da Kasu horietan, ondare aldakuntza gertatzen da ondare osagaiek izandako gehikuntza edo urripenak direla-eta, ondasunok subjektu pasiboaren ondaretik irten eta ondare horretara sartu ziren uneak mugatuta Ondorioz, ondarea da mota horietako errenten zuzeneko iturria SOLER ROCH, M.T., *op. cit.*, 816 or.

Kasu horretan ere, titulartasun irizpideak ez du nahasmendurik ekartzen errealitate zibilaren eta fiskalaren artean, izan ere ondare gehikuntza eta gainbalioek izango dute horiek sortu dituen ondasunaren izaera bera, akzesioa dela-eta. MAGARIÑOS BLANCO, V., *op. cit.*, 332 or.

[142] CAYON GALIARDO, A., «Artículo 51: individualización de los incrementos y disminuciones patrimoniales», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 449 or.

gaineko Zergak edota Ondare Eskualdaketen gaineko Zergak ezarritako irizpideen arabera gauzatu behar da. Ondasunen gaineko jabetza zatituta denean, jabe soilaren eta gozamendunaren artean, ondasunaren salmentak erakarritako ondare aldakuntza jabe soilari dagokio bakar-bakarrik[143].

Ondasunak titularraren ondarean egon diren epealdia zehaztean, zailtasuna izan ohi dira. Zailtasun horietarik gehienak osagai jakinen eskuraketa data noizkoa den zehazteko garaian sortzen dira[144], hori dela-eta, Administrazioak kasu batzuk argitu behar izan ditu, besteak beste:

a) Irabazpidezko eraentza desegitean, ezkontide bati adjudikaturiko irabazpidezko ondasunaren eskuraketa data izango da irabazpidezko sozietateak ondasun hori eskuratu zuenekoa eta ez ondasuna ezkontideari adjudikatu zitzaionekoa (TZN, 1992ko ekainaren 24ko erantzuna), hortaz, eraentza desegiteak ez du inolako ondare gehikuntza edo urripenik sortzen eta, ondorioz, jasotako ondasun zein eskubideen balioa ere ezin daiteke eguneratu.

b) Jaraunspen bidez eskuratutako ondasunei dagokienez, behin jaraunspena onartutakoan, eskuraketaren ondorioak kausatzailearen heriotzaraino atzeraeraginez ekarten dira eta eskuraketa data une horretakoa izango litzateke (TZN, 1993ko apirilaren 26ko erantzuna). Heriotzaren data ere aplikatu beharko litzateke Kataluniako zuzenbideak arauturiko jaraunsle banatzailearen kasuan (TZN, 1995eko maiatzaren 10eko erantzuna) edota Aragoiko zuzenbideak arauturiko oinordetzazko fiduziaren kasuan (TZN, 1995eko maiatzaren 30eko erantzuna).

---

[143] LOPEZ CARBAJO, J.M.-CORDON EZQUERRO, T., *op. cit.*, 339. or.

[144] ZENBAITETAN AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 139-140. or.

Tesi honen gai nagusiari dagokionez, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak ez du zerga interpretatzeko inolako irizpiderik ezarri. Euskal foru zuzenbide zibileko erakundeak ukitzen direnean. Beste hitzez esateko, foru komunikazioaren ondasun eraentzaren arabera adjudikaturiko ondasunak edota ezkontza osteko erkidegotik datozen ondasunak eskualdatzean sor daitezke ondare gehikuntza edo urripenak, baina Administrazioak ez ditu kasu horiek aztertu. Bi kasuetatik lehenari dagokionez, Bizkaiko tributu administrazioaren aburuz[145], foru komunikazioaren ondorioz ezkontide baten ondasun pribatiboa beste ezkontideari adjudikatuko balitzaio, ondasun horren eskuraketa data zehaztean ezkontzaren desegiteko unea aintzat hartu beharko litzateke ezkontide eskuratzaileari begira, ondare gehikuntza edo urripena kalkulatzeko. Tributen Zuzendaritza Nagusiak antzeko jarrera izango luke horrelako kasu bat aztertzean. Ezkontza osteko erkidegoaren kasuari dagokionez, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak ez du aztertu erkidego horretatik etor daitekeen ondasunaren kasuan zein den ondare gehikuntza edo urripenari aplikatu beharko litzaiokeen eraentza PFEZren barruan, dena den. Ondarearen gaineko Zerga aztertzean, bere ustez ondasunen gaineko titularitasuna jaraunsleari dagokio kausatzailea hil den unetik bertatik, atzeraeraginezko ondorioak daudelako boterea egikaritu eta ondasunak banatzen direnetik hasita[146]. Ondorengo lerroetan kasu horiek banan-banan jorratuko dira, eta egin beharreko kritika ere agertuko da, nire ustetan, Administrazioak kasu bakoitzean emaniko konponbideak ez duelako errespetatzen ukitutako foru erakunde zibilaren izaera juridikoa.

---

[145] 1995eko ekainaren 19ko erantzuna.

[146] 1994ko maiatzaren 13ko erantzuna. DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madril, 1996, 29-30 or. Halaber, ikusi 1994ko urriaren 14ko erantzuna, *HF*, 63 (1996), 15-16 or.

5.2. FORU KOMUNIKAZIOA DESEGITEAREN ORDAINEAN EGINIKO ADJUDIKAZIOA

Zergaren arautegiko 44.4 artikuluak xedatzen duenez:

> *Bizkaiko 7/1991 Foru Arauaren 44.4. artikulua*
> «Ondare gehikuntza edo urripenik ez dagoela ulertzen da
> a) Gauza erkidea zatitzen den kasuan.
> b) Irabazpidezko sozietatea desegitean edo partaidetzako ezkontzaren ondasun eraentza azkentzean.
> c) Ondasun erkidegoak desegitean edota erkideak banantzen diren kasuetan.
> d) Kapitala txikitzen den kasuetan. Nolanahi den ere, kapital txikipenaren helburua ekarpenak itzultzea denean, txikipenaren zenbatekoak gutxitu behar du ukitutako baloreen eskuraketa balioa, balio hori ezabatu artean. Gerta daitekeen gaindikina ondasun higikorren kapitalaren etekintzat hartuko da.
> Atal honek aipatzen dituen kasu guztietan ezin daitezke, inolaz ere, eskuratutako ondasun zein eskubideen balioak eguneratu»

Manu horrek, b) letran, ez du foru komunikazioa aipatzen, baina manu horri gehitu beharko litzaizkioke[147] gainerako ezkontzaren ondasun eraentza antzekoak konkisten gaineko eraentza, foru komunikazioa, etab.

Bestalde, CALERO GALLEGOren[148] ustez, partaidetza eraentza azkentzean ez da eskubideak zehazteko egintzarik burutzen, ezpada kreditu bat ordaintzen da, eta ordainketa horren ondorioz, benetako eskualdaketa gertatzen da ezkontideen artean (diruaren edo ondasunen eskualdaketa). Horiek horrela, ondare aldakuntza bat gertatu

---

[147] CARRIDO VASCO, D., *op. cit.*, 333 or.; CALERO GALLEGO, J., *op. cit.*, 112 or.

[148] CALERO GALLEGO, J., *op. cit.*, 113 or.
Halaber, PEREZ ROYOren ustetan, irabazien gaineko partaidetzako ezkontzaren ondasun eraentzaren kasuan (Kode zibilaren 1.411. art. eta ondorengoak), ez dago benetako erkidego edo jabekidetzarik, ezpada ezkontzak diruen artean beste ezkontideak izan dituen irabazien gaindikinean (norbenaren irabaziekin alderatuta) parte hartzeko igurikimen hutsa. Horregatik, ezin daiteke bidezkotu lege arau hori. PEREZ ROYO, I., *op. cit.*, 147-148 or.; ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 161 or.

da eta, horregatik, ezin daiteke erraz ulertu arauak zergatik sartu duen kasu hori bere edukiaren barruan.

Legearen ikusmoldetik, eskubideak zehazten diren egintzen kasuetan ez da ondarearen osaketan aldakuntzarik gertatzen (ulerbidez, gauza erkidea zatitzen denean, ondasun erkidegoak desegitean edota erkideak banantzean), ezta irabazpidezko sozietatea desegitean zein partaidetzako ezkontzaren ondasun eraentza azkentzean ere. Argi dago subjektu pasiboak, zergapetutako etekinekin lorturiko aurrezkia dela-eta, bere ondarea handitzen duela modu kualitatiboan eta kuantitatiboan. Horiek horrela, aurrezki hori osatzen dituzten etekinek aurretiaz zerga ordaindu dutenez, ondare gehikuntza horiek ezin dira ondare aldakuntzatzat hartu, osterantzean, ezarpen bikoitza gertatuko litzateke-eta.

Legearen berariazko xedapenek aginduta, ondasun adjudikatuek gordetzen dute lehendik zuten eskuraketa balioa, bihar-etziko besterentzeak direla-eta gerta daitezkeen ondare gehikuntza zein urripenei begira[149]. Bestela esanda, kasu horietan arauak onartzen du ez dela ondare gehikuntza edo urripenik gertatzen, ezpada kuotaren zehaztapen bat, hau da, erkidegoan erkideak zuen kuota zatitugabea ordezten da ondasun jakinen truk. Ondasun horiek eskualdatzen direnean, zergapeturiko ondare aldakuntza gertatuko litzateke[150]. Ezkontzaren eraentzaren kasuan, antzeko ezaugarriak daude, erkidegoa edo gauza erkidea zatitzen direnen modukoak.

---

[149] SIMÓN ACOSTA, E., «Artículo 44. Concepto», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis M[illegible] Rodríguez* (E. SIMÓN ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 737 or.; CAYÓN GALIARDO, A., «La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991», *Revista Técnica Tributaria*, 14 (1991), 53. or.

[150] PÉREZ ROYO, I., *op. cit.*, 147 or.; CAZORLA PRIETO, L. M., *op. cit.*, 130. or.

Legearen aginduz ere, eskuraturiko ondasun zein eskubideen balioak ezin dira eguneratu. Xedapen hori ez da baldintza bat (balioa eguneratuz gero, ondare aldakuntza gertatu dela ulertzen delarik), ezpada debeku bat[151] (eskuraturiko ondasun zein eskubideek ondasun erkidegoaren kuota idealaren balioa izango dute), modu horretara ustezko errentak zehaztean edo bihar-etziko besterentzeak gertatzean, ondasunok erkidegoa sortzeko unean zuten balioa erabili behar da.

Manu horrek agerian utzi du berriz ere legegilearen koherentzia eza, irabazpidezko sozietatearen eraentzari begira[152]. Zalantzarik gabe, ezkontide batek bere laneko etekinekin eskuratzen duen ondare osagaiak irabazpidezko izaera izango luke. Horiek horrela, irabazpidezko sozietatea desegitean, nahiz eta ondare aldakuntzarik gertatu ez, ezkontide bakoitza ondareko osagai jakin baten titular bihurtzen da. Arazoa azal daiteke gerogarrenean ondareko osagai horiek besterentzen direnean, zein izan beharko litzateke ezkontide bakoitzari adjudikaturiko ondare osagai bakoitzaren eskuraketa balioa? Ezkontideetarik batek ondareko osagaia ez du bere errentarekin eskuratu izan eta, zergaren logika erabilita, bere eskuraketa kostua zero izan beharko litzateke. Hala eta guztiz ere, hori ez da aplikatutako konponbidea.

Ene aburuz, manu hori (44.4 art.) bete-betean aplikatzeko modukoa da, foru komunikazioaren eraentzaren kasuan, nahiz eta manuaren hitzez-hitzezkotasunak bazter utzi izan foru legeria zibilak, eta horien artean Euskal foru zuzenbide zibila. Irabazpidezko sozietatean gertatu bezala, foru komunikazioaren kasuan ezkontzaren ondasunen gaineko erkidegoa eratzen da erdibana eta zati berdinetan ezkontide bien artean. Irabazitako ondasunak adjudikatzen direnean, bai Administrazioak bai doktrinak

[151] BANACLOCHE, J., «Atribucion de rentas», *Impuestos*, I (1994), 445. or.

[152] CAYON GALIARDO, A., «Articulo 44. concepto de incremento y disminución patrimonial», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto* (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.), Colex, Madril, 1993, 412-413. or.

bai jurisprudentziak berak manu hori aplikatuko lukete zuzen-zuzenean, zalantza izpirik gabe. Jatorriz pribatiboak izan baina foru komunikazioaren ondorioz erkide bilakatu diren ondasunak adjudikatzen direnean, eztabaida biziagoa izan daiteke, ondasun pribatibo izanikoa beste ezkontideari adjudikatzen zaionean. Alde batetik, Administrazioaren interpretazioak ez luke inoiz manuaren aplikazioa onartuko ezkontide baten ondasun pribatiboa beste ezkontideari adjudikatzen zaionean foru komunikazioaren ondorioz bada ere. Ene ustetan, kasu horretan ere 44.4 artikulua aplikatzeko modukoa izango litzateke foru komunikazioaren eraentza erkidego unibertsalaren eraentza delako, bestela esanda, ezkontzaren ondasun guzti-guztiak erkideak dira ezkontide bien artean erdibana, ondasunon jatorriaren gorabehera pribatiboa izan zein ez izan. Foru zuzenbide zibilaren ikusmoldetik, interpretazio horrek ez du inolako gatazkarik sortzen. Zuzenbide fiskalaren ikuspegitik, interpretazio horren onarpenak ez luke koherentziarik eza ekarriko. Dena den, koherentzia eza dagoela uste izango balitz (batik bat Administrazio organoen aldetik), gogorarazi beharko litzateke hori ez dela koherentzia eza bakarra, aurreko lerroaldean agerian utzi dugunez.

5.3. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOAREN ONDASUNAK EDO ERKIDEGOARENAK IZANDAKOAK BESTERENTZEA

Ondo baino hobeto dakigunez, ezkontza osteko erkidegoa sortzen da jaraunspenaren gainean testamentu boterea egikaritu gabe dagoelako eta, ondorioz, erkidegoa osatzen duten ondasunen erdiaren gaineko titularitasuna zehaztu gabe dago. Bitarteko egoera hori komisarioak testamentu boterea egikaritzen denean desagertzen da edota botere hori azkentzen denean, edozein kari dela-eta (une horretan *abintestatoko* oinordetzara jo beharko genuke). Beste hitzez esateko, derrigorrezko

jaraunsle guzti-guztiak ustezko jaraunsleak dira eta eskubidearen igurikimena baino ez dute hau da, ustezko jaraunsleek ez dute ezer eskuratzen testamentu boterea egikaritu arte edota boterea behin betiko azkendu arte

Horiek horrela, ezkontza osteko erkidegoaren ondasuna edo erkidegoarena izandako ondasuna besterentzean zalantzak sortarazten dira kasu horretan, erkidegoa zergaren subjektu pasiboa izan daiteke? Erantzuna ezezkoa izan behar da Ez dirudi ondasun erkidegoak lor dezakeenik ondare gehikuntzak agertutako etekinik[153], izan ere, ondare gehikuntza estu-estuan lotzen da ondarearen gaineko titulartasunarekin eta ondarearen titulartasuna ezin dakioke erkidegoari egokitu, azken finean, erkidegoa ez bera titulartasun egoera bat delako Bestela esanda, etekin mota hori lortzeak ez du zerikusirik subjektu jasotzaileak buruturiko jarduera edo jarduketekin[154], hau da, subjektu horrek etekina lortzeko nahikoa du titulartasun hutsarekin[155]

Kapitalaren etekinen tributu eraentza aztertzean esan bezala, eta etekin horien gaineko gozamenik izanez gero, orduan gozamendunari egotzi beharko litzaizkioke etekin horiek Ondare gehikuntza eta urripenen kasuan ere, baliteke irizpide bera aplikatzea? Ezin ahantz daiteke, kasurik gehienetan, komisarioa aldi berean alarguna

---

[153] Ondasun erkidegoa eratzean edo azkentzean ez da ondare gehikuntza edo urripenik sortzen hasiera batean bederen, erkideen ondarean aldakuntzarik gertatzen ez delako Horiek horrela, Zuzenbidearen arabera, eraketa edo azkentzeak jabetzaren eskualdaketa dakartenean, gertatuko da gehikuntza edo urripen hori ZUBIRI DE SALINAS, F., *Memento* , *op. cit.*, 156 or

[154] Esangura horretan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauketak eskakizun bat ezartzen du ondare aldakuntza izatea Aldakuntza legegileak ezarritako betekizuna da, ondare gehikuntza edo urripen horiek zergapean noiz egongo diren zehazteko; aldakuntzak, ordea, ez du ondare gehikuntza edo urripenaren kontzeptua eratzen, zerga egitatearen osagai eratzailea izan arren DELA PEÑA VELASCO, C., «Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *REDF*, 32 (1981), 594 or

[155] Ezin dantzeke nahastu ondare gehikuntzaren gaineko zergan aipatu dutekeen eskualdaketa edo negozio juridikoa, batetik, eta ondare gehikuntzaren kontzeptuaren osagai edo betekizunak, batik bat, etekina lortzeko subjektu pasiboak betebeharreko jokabidea, bestetik BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 299 or

izango dela eta, ondorioz, hildakoaren ondasun guztien gaineko gozamena izango duela Ondasun bati begira, pertsona batek ondasunaren gaineko gozamena badu eta beste pertsona batek jabetza soila, ondasuna besterentzean lorturiko ondare gehikuntza edo urripena jabe soilari dagokio oso-osorik, izan ere, gozamendunak ez baitu ondasunaren gaineko jabetzarik, ezpada ondasun hori erabiltzeko eskubidea[156]

Argi dago kasuan kasuko inguruabar guztiak aintzat hartuz gero, hamaika arazo sortaraz daitezkeela, baina abstrakzio ariketa bat egin behar dugu, bestela ezingo genuke ondorio orokorrik atera Horiek horrela, orokorrean bi dira legegileak konpondu beharreko arazoak Horietarik lehena, komisarioak ezkontza osteko erkidegotik ondasun jakin bat besterendu nahi duenean gertatuko litzateke, baina jaraunspenaren gainerako ondasunak ez dituenean banatu nahi izan Bigarren egoera azalduko litzateke jaraunsleari ezkontza osteko erkidegotik ondasun bat edo batzuk adjudikatzen zaizkionean eta, geroago, jaraunsleak ondasun hori besterentzen duenean

Lehenengo kasuari dagokionez, autua azalduko litzateke, jaraunspenaren komisarioak ezkontza osteko erkidegoari dagokion ondasuna besterendu nahiko lukeenean Kausatzailearen heriotzatik sorturiko ondare gehikuntza edo urripena nori eratxiki beharko litzaioke? Ezkontza osteko erkidegoari berari ala erkideei, erkidegoan duten partaidetza kuotaren arabera? Kapitalaren etekinak lortzeari dagokionez, ez legoke zailtasun handirik etekinok ezkontza osteko erkidegoak lortu dituela ezartzeko Ondare gehikuntza eta urripenen kasuan, ordea, aukera hori ezerezean geratuko litzateke arestian aipaturiko arrazoiak direla medio Horregatik, gehikuntza edo urripena erkideei eratxiki behar zaizkie, erkidegoan duten partaidetza kuotaren arabera, lehendik dakigunez, alabaina, erkidegoaren ondasunen erdiaren gaineko kuotak ez dauka titular zehatzik, komisarioak testamentu boterea egikaritu bitartean, bederen Horiek horrela,

[156] HERRERO DE MADARIAGA, J.-RANCANO MARTIN, A.-GONZALEZ SANCHEZ, G., *op. cit.*, 279 or.

komisarioak burutu nahi duen besterentzea baliozkoa izateko, ondasunaren gaineko titularkide guztien adostasuna beharrezkoa izango litzateke. beraz, besterentzea burutzerakoan edo burutu bitartean, komisarioak besterendu nahi duen ondasunaren gaineko kuotak adjudikatu behar dizkio ezkontza osteko erkidegoaren partaide bakoitzari edo, bigarren aukera bezala, komisarioak ondasuna adjudikatu behar die hainbana ordura arte partaidetza kuota zehazgabea izan duten ondasunaren titularrei (Horren guztiaren ondorioz, ondasunaren erdia alargunari dagokio (ezkontzaren ondasun eraentza dela-eta) eta beste erdia ustezko jaraunsleei dagokie, komisarioak adjudikatu dien kuotaren arabera edo, komisarioak ez badu berariazko adjudikaziorik egiten, zati berdinetan hainbana

Gatazka sortzen da ustezko jaraunsleek ondasuna eskuratzen duten une berean gainontzekoari eskualdatzen diotelako ondasun hori. Ez dago ondare gehikuntza edo urripenik, izan ere, ordura arte eskubidearen igurikimena besterik ez dute izan eta ez ondasunaren gaineko eskubiderik. Kausatzailea hil zenetik ondasuna jaraunsleei adjudikatu eta berehala gainontzekoari besterendu artean gehikuntza edo urripenen bat sortuko balitz, zer gertatu beharko litzateke gehikuntza edo urripen horrekin?

Bestalde, ondasun adjudikatua berehala besterenduko ez balitz, autu berberak sortuko lirateke bitartean dirauen epealdi horri begira: kausatzailearen heriotzarekin hasita eta boterearen egikaritzan bidez (edo bere azkentzearen bitartez) izendatutako derrigorrezko jaraunsleari ondasuna adjudikatzen zaion bitartean. Hortaz, autua elkarri loturiko bi ardatzen inguruan antolatzen da: Alde batetik, Zuzenbide fiskalaren arabera jaraunsleak ondasun adjudikatua noiz eskuratzen duen zehaztu behar da, horrela, ondare gehikuntza edo urripena sortzeko epealdiaren zenbaketa noiz hasten den jakingo genuke. Beste alde batetik, kausatzailearen heriotzaren eta testamentu boterearen bidez ondasunaren adjudikazioaren artean epealdia igarotzen da eta konpondu behar da

epealdi horrek sortarazitako gatazka. Ondoko ataletan galdera horiek erantzutzen ahaleginduko naiz, legegileak berak ez dituelako berariaz erantzun.

5.3.1. Ondare gehikuntza edo urripena zenbatzeko epearen hasiera

Atal honetan, zehaztu nahiko litzateke izendatutako oinordeko edo jaraunsleak zein unetan eskuratzen duen ondasuna eta, modu horretara, Zuzenbide fiskalaren arabera, ondasunaren besterentzeak ekarritako ondare gehikuntza edo urripena sortzeko epealdia noiztik zenbatu behar den jakingo genuke.

Egoera hori ez litzateke azalduko Kode zibilaren sistemarekin, ustezko jaraunsleak ondasunak eskuratzen dituelako kausatzailea hil zen une berean, jaraunspena onartuz gero. Erregela hori ere Zuzenbide fiskalaren helburuetarako egokitu izan du Tributuen Zuzendaritza Nagusiak[157] (1993ko apirilaren 26ko erantzuna), doktrina horren arabera, pertsona bat hilda ere, handik urte batzuetara egilesten bada jaraunspena banatzeko eskritura, orduan jaraunsle edo legatu-hartzaileek ondare gehikuntza edo urripena lortzen dute baina Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dago. Ildo horretatik, jaraunsleak edo legatu-hartzaileak etorkizunean ondasuna eskualdatzean, txikipenak aplikatzeko edukitzaldia edo subjektuaren esku ondasuna izan den aldia kalkulatuko da ondasuna eskuratu zen datatik, hots, ondasuna jaraunspen bidez eskuratu zen datatik. Azken finean, behin jaraunspena onartutakoan, data hori kausatzailea hil zen unera ekarri behar da.

[157] LOPEZ CARBAJO, J.M.-CORDON EZQUERRO, T., *op. cit.*, 292. or.; HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCANO MARTIN, A.-GONZALEZ SANCHEZ, G., *op. cit.*, 247 eta 250. or.

Administazioaren doktrinak Kode zibilean oinarritutako ondorio horiek zabaltzen ditu beste legeria zibil batzuetara. Aragoiko fiduziaren kasuan, esaterako, erakunde hori arautzen duten manu zibilek ez dute jaraunspenaren onarpenak dakartzan ondorioak zehaztu, fiduziarioak izendatutako subjektuak onartzen duenean alegia. Ondorioz, antolamenduak Kode zibilari esleitzen dion izaera ordeztailea dela-eta, Kode horren 989. artikulua aplikatzeko modukoa izango litzateke, hau da, zapuzketaren eta onarpenaren ondorioak atzeraeraginez ekarri beharko lirateke kausatzailea hiltzen den unera arte. Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren aburuz[158], bada, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ikusmoldetik, ondasun higiezinaren gaineko titulartasunaren kuota zatitugabeak eskuratu izan dira guraso bakoitzaren heriotza gertatu zen une berean, hurrenez hurren. Bestalde, ondasun higiezinaren gaineko titulartasunaren kuota zatitugabe bakoitzaren eskuraketa balioa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak aplikatuz zehaztuko da, eskuraketa dohain bidez gertatu delako.

Nolanahi den ere, tesiaren hirugarren kapituluan kritikatu genuenez, ezin dakioke besterik gabe sistema zibil batean oinarritutako konponbide fiskala (ulerbidez, Kode zibila) beste sistema zibil bati aplikatu (ulerbidez, Euskal foru zuzenbide zibila). Aurreko lerroaldean aipaturiko konponbide fiskalak onarpenaren ondorioak atzeraeraginez ekarri nahi ditu kausatzailea hiltzen den unera arte eta, modu horretara, Ogasunaren zergabilketaren interesak bermatzen dira ere. Konponbide hori Kode zibilaren sistemaan koka daiteke zailtasunik gabe, Kode zibilak egitura berbera arautzen duelako Zuzenbide sustantiboan.

Hariari segiz, legegile fiskalak eskema horretan sartu nahi badu Euskal foru zuzenbide zibila, arazo korapilatsuak aurkituko ditu testamentu boterearen helburua eta

[158] 1995eko maiatzaren 30eko erantzuna [*Gaceta Fiscal*, 140 (1996), 94. or.].

filosofia guztiz kontrakoak direlako oinordekoaren izendapena eta hildakoak utzitako ondasunen adjudikazioa geroratu nahi da, egokien deritzon unea heldu arte. Horregatik kausatzailearen ustezko jaraunsleek ez dute ezer eskuratzen, komisarioak bere erabakia hartzen duen arte. Boterea egikaritzeko unean, izendatutako jaraunsleek ondasunak benetan eskuratzen dituzte, ordura arte, eskubide igurikimena besterik izan ditzelako. Dakigunez ere, arautegi fiskalak errealitatea arautu nahi du eta errealitatea arau zibilak sorturikoa da, hortaz, errealitate zibila aintzat hartu beharko luke legegile fiskalak. Ildoari jarraiki, legegile fiskalak ezkontza osteko erkidegoaren edo testamentu boterearen izaera juridikoa hautsiko luke, jaraunspenezko ondasunak kausatzailea hiltzean eskuratzen direla ezarriko balu edota ondasunok derrigorrezko jaraunsleen artean hainbana adjudikatuko direla zehaztuko balu. Gainera, legegileak ezin dezake bidezkotu erakunde zibilen izaera haustea, ezpada Ogasun Publikoaren zergabilketa interesak bermatzeko.

Une egokia da hau 1992ko uztailaren 8ko AGE[159] hizpidera ekartzeko. Epai horretan fideikomisozko ordezpenak aztertzen dira, eta, Auzitegiaren aburuz, fideikomisarioak eskuratutako ondasunen antzinakotasuna ez da zenbatu behar kausatzailearen heriotzatik, ezpada fiduziarioaren heriotzatik. Fideikomisarioak oinordetzarako eskubidea eskuratu du testamentugilea hil denetik, baina eskubide hori ezin daiteke nahastu ondasunak eskuratzeko eskubidearekin, azken hori geroago finkatzen baita.

Horregatik, beste iritzi batzuen aldekoa naiz. Horiek horrela, ondasun batzuk jaraunsle eskuratzailearen ondarean noiztik egon diren zehazteari dagokionez, geroago ondasunok eskualdatuko lituzkeen kasurako, aintzakotzat hartzen den datak ondorio

[159] RJA, 6 206, 3. Zuzenbideko ohartra. Halaber, ikusi FALCON TELLA, R., «Comentario general de jurisprudencia», *REDF*, 77 (1993), 117-118. or.

guztiz ezberdinak izan ditzake kausatzailearen heriotzako data ala komisarioak testamentu boterea egikaritzen duen data Logikaren ikusmiratik[160], epealdiaren zenbaketa testamentu boterea modu ezeztaezinean egikaritzen denean hasi beharko litzateke, edota boterea iraungitzen denean ala azkentzen denean inolako baliorik gabe, gainera, une horretan gertatzen da oinordetzaren benetako delazioa Euskal foru zuzenbidean

Ondorenez, ondasun adjudikatua (edo ondasun horren gaineko kuota) berahala besterentzen bada, ez dago ondare gehikuntza edo urripenik jaraunslearentzat Berehala besterendu ezean, ondasuna adjudikatu zen data aintzakotzat hartuko da geroko besterentzeak ekarritako ondare gehikuntza edo urripena sortzeko epealdia zenbatzen hasteko Nolanahi den ere, konponbide hori hartuko bagenu, autu berria sortaraziko genuke kausatzailearen heriotzarekin hasita eta testamentu boterearen egikaritzaren bitartez jaraunsleari ondasuna adjudikatu artean, epealdi bat igarotzen da, zer gertatzen da epealdi horretan sortutako ondare gehikuntza edo urripenarekin?

5.3.2. Oinordekoak eskuratu artean sorturiko ondare gehikuntza edo urripena

Lehenago aipatu dugunez, izendatutako jaraunsleak ez ditu ondasunak eskuratzen komisarioak boterea egikaritu arte, hortaz, kausatzaileak ondasuna eskuratu zuenetik ondasuna jaraunsleari adjudikatzen zaion arte epealdi bat dago eta epealdi horretan ondare gehikuntza edo urripenak sor daitezke Epealdi horrek jasokizun nagusia hartzen du bere barruan kausatzailearen heriotza Heriotza baino lehen gertatzen dena berariaz arautzen da zergaren arautegian eta, praktikan, ondare gehikuntza edo urripen hori

[160] ZENBAIT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del País Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995, 257 or

zerga honetatik salbuetsita dago (ondare gehikuntza horri *hildakoaren gainbalioa* ere baderitzo) Arauketa fiskalak, ordea, ez du argitzen zer gertatzen den heriotzatik testamentu boterea egikaritu edo azkendu bitartean igaro den epealdiarekin, batik bat zehaztu nahi denean zein epealditan zehar izan den subjektu pasibo eta zein epealditan egon den jaraunspenaren eskuratzailearen ondarean ondasun hori, ondasuna besterentzeko asmoa agertzen denean

Hariari segiz eta *hildakoaren gainbalioari* dagokionez, manuaren idazketa oso argia da Legearen 44 5 artikuluak ondare aldakuntza agertzen duten zenbait kasu arautzen ditu, baina kasu horiek zergapetik kanpo geratzen dira[161] Berrikuntza nabaria bezala[162], 18/1991 Legeak ez du zergapetzen autoreen artean ezagunagoa den «hildakoaren gainbalioa»[163], hau da, subjektu pasiboaren heriotzak sortarazten duena eta bi balioen arteko aldeak zenbatzen duena heriotza gertatzean edukitako ondasunen eskuraketa balioa, batetik, eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arabera ondasun horiei dagokien balioa, bestetik Gainbalioaren gaineko zerga erabat ezabatzea pizgarri bezala

---

[161] Zergapetze ezaren erakundea ezin daiteke tributu doktrinaren barruan argi kokatu, zergapetik kanpoko kasu bat ez delako eta salbuespenaren zenbait ezaugarri dituelako Edozein modutan ere, zergapetzen ezaren ondorioz, ondare aldakuntzak ez diote subjektu pasiboari ondore fiskalik ekarriko, ez aldakuntzok gertatzen diren unean ezta geroko zergaldietan ere GORDILLO, M –JIMÉNEZ, E– LERIDA, T –NOÑEZ, I , *op cit* , 241 or

[162] Arauketa indargabetuaren arlora, «hildakoaren gainbalio» horren gainean "»Sko karga-tasa ezartzen zen Salbuespenez, jaraunspena banatzean, ez zen zergapetzen kausatzailearen familiako unitatearen kideei eslenutako aktiboetatik zetorren gainbalioaren zatia GORDILLO, M –JIMÉNEZ, E– LERIDA, T –NOÑEZ, I , *loc cit*

[163] Zergadunak ez du begi onez ikusten *mortis causa* gainbalioa zergapetzeko arrazoiak berarentzat zerga ordaindu beharra da nabariena Teoriaren aldetik, erraztza zuzena da baina psikologiaren aldetik, zerga horren aurrean gaitzespena agertzen dute tributu zaharri aurre egin behar dioten betebeharpekoek SIMÓN ACOSTA, E , *op cit* , 732 or , PÉREZ ROYO, I , *op cit* , 150 or

CARBAJO VASCO ere ideia horretan sakontzen du, bere ustez ez dago arrazoi teknikorik *hildakoaren gainbalioaren* gaineko karga ezabatzeko, nolanahi den ere, ezabatze hori egokia zirudien zerga errazteko arrazoietan oinarrituta, baita zerga horren gizarte gaitzirtzia ikusita ere, ekonomiaren aldetik ezarpen bikoitza gertatzen delako jaraunsleen ondarearen pentzutan CARBAJO VASCO, D , *op cit* 339 or

Hala ere, badira bestelako iritziak ere ARRANZ DE ANDRÉS sentzat, justizia eta ekitate arrazoiak daude, *hildakoaren gainbalioa* ez zergapetzeko ARRANZ DE ANDRÉS, M C , «Las transmisiones hereditarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, 245 (1997), 556 or

kalifika dezakegu gainbalioak geroratzeko politikaren barruan, horrez gain, aldi baterako eraentzarik ezarri ez denez, Legea indarrean jarri baino lehen geroratuta zeuden gainbalioen gaineko zerga behin betiko ezabatu da

Salbuespenaren aldean, badago beste aukera bat ere zergaren ondorioetarako, *mortis causa* eskualdaketa ez dela ondarearen osaketaren aldakuntza bat ezartzea[164], modu horretara, oinordekoek ondasunak eskuratuko lituzkete kausatzailearentzat ondasunok izango zuketen eskuraketa balioarekin Gerogarrenean, jaraunsleek ondasunak besterenduko balituzte, kausatzailea bizi zela sortutako gainbalioaren gainean ere ordaindu beharko lukete zerga Legearen konponbidea, alabaina, urrunago doa ondare gehikuntzen alde egiten du, eta subjektu pasiboak bultzatzen ditu kapitalaren errentak gainbalio bihurtzera, izan ere, hobe izango litzateke, dibidenduak banatu beharrean, sozietatearen mozkinak akzioen gainbalio bihurtzea eta jaraunsleei akzioak eskualdatzea PFEZ ordaindu gabe[165]

Nolanahi den ere, aipatutako manua koherentea zela aintzatetsi behar da[166], legeak epe luzerako edo espekulatiboak ez ziren gainbalioak ez baitzituen zergapetzen. 18/1991 Legearen hasierako idazketa argiro erakusten zuenez. Gaur egun, ordea,

---

[164] Horiei, horrela, konponbide hori ezarriz gero, subjektu pasibo berak birritan ordainduko luke zerga ondare gehikuntza berberaren gain. Hariari segiz, alde batetik, ondare osagaiaren dohain bidezko eskuraketa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe legoke, *mortis causa* eskualdaketaren ondorioz, eta beste alde batetik, geroago kausadunak osagaia eskualdatuz gero, osagaiak metatutako balio aldakuntza zergapetu beharko litzateke PFEZn, kausatzaileak osagaia eskuratu zuenetik hasita Modu horretara, balio horren zati bat bi zergen menpe egongo litzateke, hain zuzen, kausatzaileak eskuratzean ondasunak zuen balioaren eta kausadunak eskuratzean ondasunak zuen benetako balioaren arteko aldea zehatz-mehatz esateko Ezarpen bikoitza konpontzeko, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan aitortu beharreko balioa aldatu beharko litzateke; ildo horretatik, ez litzateke benetako balioa aitortu behar izango, ezpada kausatzailearen ondarean ondare osagaiak zuen eskuraketa balioa BLASCO DELGADO, C., *op. cit.*, 436 or

[165] SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 734 or

[166] SIMON ACOSTA, E., *loc. cit.*

legegilearen ikusmolde hori aldatu egin da eta gainbalio oro zergaren menpe gelditzen da, horren ondorioz, argudio horrek bere indarra galdu du

Behin *mortis causa* eskualdaketen zergapetzea ezabatu eta gero, ez da erraz ulertzekoa[167] zergatik irauten duen ondare gehikuntzen gaineko zergapetzea, gehikuntza *inter vivos* eta dohain bidezko eskualdaketek sortarazten dutenean Dohaintzen kasuan, zergapean izatea bidezkotu daiteke jaraunspenen antzekoak direlako, horregatik, jaraunspenak ez badira zergapetu behar, aldi berean, dohaintzen zergapetzeari buruz antzeko erabakia ekarri beharko litzateke[168]

Horren ondorioz, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarekin lotuz gero, *mortis causa* eta dohain bidezko eskualdaketa burutzen denean, gerta daitekeen ondare gehikuntza ez da aipaturiko zergetatik lehenean kargatzen eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe geratzen da bakarrik, ostera, dohain bidezko eskualdaketa burutu bada *inter vivos*, balizko ondare gehikuntza zerga bietan kargatzen da, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan eta aldi berean Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan Hori horrela da, dohaintza-hartzailarentzat ondasunak eta eskubideak sartu direlako bere ondarean, emandako dohaintzaren bidez eta berak hartutakoaren bidez

[167] Errentza bien arteko aldea gutxitu daiteke, *hildakoaren gainbalioa* behin betiko salbuetsi beharrean, zergapetik kanpokoa dela adieraziko balitz, eta PFEZren ondorioetarako, ondasunen titularra hiltzean ez dela ondare aldakuntzarik gertatzen ezarriko balitz BLASCO DELGADO, C., *loc. cit.*

[168] Honek horrela, ez dugu esan nahi bi erakunde horien errentza fiskala berbera izan behar denik, izan ere, ez da logikoa *inter vivos* eta dohain bidezko eskualdaketetan salbuespen hori aplikatzea, kostu bidezko eskualdaketetara ere zabalduko litzatekeelako ondasuna saldu aurretik, hori dohaintzan ematea nahikoa izango litzateke Ildo horretatik, logikoagoa dirudi dohaintza ez izatea ondare osiketaren aldakuntza bat eta ondasunok dohaintza-hartzailearen ondarean sartzea, dohaintza-ematailearentzat ondasunok zuten eskuraketa balio eta antzinakotasun berarekin Berdintasun printzipioaren arabera ere, dohaintza-ematailea hilko balitz, ondasunen eskuraketa balioa ordeztu beharko litzateke ondasunok hertotzaren unean zuten balioarekin, eta balio ordezte hori zergapetik kanpo izan beharko litzateke dohaintza-hartzailearentzat SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, 734-735 or

Kontzeptuak esangura hertsian erabiliz gero, ezin daiteke esan dohaintzaren kasuan ezarpen bikoitza gertatu denik Zuzenbidearen ikusmoldetik, izan ere, zerga baten eta bestearen subjektu pasiboak ezberdinak baitira; baina argi geratzen da aldi berean gaitzesteko moduko tributazio gaindikina gertatzen dela, bederen[169].

Legegilearen jokabide horrek argi eta garbi hausten du ekonomi ahalbidearen printzipioa[170], pertsona batek (dohaintza-emaileak) zerga ordaindu behar duelako berarentzat existitzen ez den errentaren gainean, fikziozko errentaren gainean. Egia da dohaintza-emaileak, denbora igaro ahala, bere ondarearen balioa nola handitzen den ikusi izan duela, baina aberastasun hori ezin daiteke Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan kargatu ondare gehikuntza bailitzan, gehikuntzon eraentza fiskala burutzearen teorian oinarritzen delako, eta ez ekoizpenaren teorian[171]. Labur bilduz, dohaintza-emailearen ekonomi ahalbidea gutxitu egin da neurri handiagoan ala txikiagoan, dohaintzan emaniko zenbatekoaren arabera, gainontzekoari dohain bidezko eskualdaketa burutzean[172]; horregatik, ez da batere logikoa ikuspegi ekonomikotik urripen bat dakarrena tributuen arloan ondare gehikuntzaren sortzailetzat hartzea[173].

---

[169] CHICA GONZALEZ, C., *La supresion del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para una reflexion*, Marcial Pons, Madril, 1996, 29. or.

[170] CHICA GONZALEZ, C., *op. cit.*, 149-151. or.

[171] PALAO TABOADA ez da irizpi berekoa, autore horrentzat, ez dago alde handirik honako bi kasuen artean: balioa gehitu zaion ondasuna dohaintzan ematen denean, batetik, eta ondasuna saltzen denean, gainbalioa burutuz, eta geroago dohain bidez salmentarekin lortutako zenbateko osoa eskualdatzen denean, bestetik. PALAO TABOADA, C., «La imposición sobre las ganancias del capital y la justicia tributaria», *HPE*, 9 (1971), 68. or.

Autoreak ekiten dio bere argudioari. Une horretan, gainbalioak zergapetzen ez badira, ezin daiteke bidezkoto jaraunslearentzat edo legatu-hartzailearentzat ondasunaren eskuraketa balioa eta hori eskualdatzean zuen balioa bera izatea, modu horretara, kausatzailearen edukitzaldian zehar metatutako gainbalioak behin betiko salbuesten direlako. Dena den, argi dago ere *inter vivos* azken eskualdaketaren balioa erabili beharko balitz ondasunaren hasierako balio bezala, arazoak sortuko lirateke zergaren kudeaketan. Ekonomiaren ikuspegitik, jaraunspenezko oinordetzaren unean gainbalioa zergapetuko ez balitz, *inter vivos* eskualdaketak egiteko asmoa kenduko litzateke eta ondasunak trafiko juridikotik aterako lirateke. PALAO TABOADA, C., «La nueva legislación sobre plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta», *REDF*, 3 (1974), 554. or.

[172] MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Breve repertorio del nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1989), 73. or.; ARRANZ DE ANDRES, M.C., *op. cit.*, 552. or.

Ildoa berreskuratuz, 1992tik aurrera ondasunak sorturiko gehikuntza edo urripena salbuetsita dago kausatzaileak eskuratu zuenetik bera hiltzen den arte Jarraian, bigarren epealdiari aplikatu beharreko eraentza fiskala zehaztu behar da, hots, kausatzailearen heriotzatik hasita testamentu boterearen bidez jaraunsleak ondasuna eskuratzen duen arte igarotako epealdia.

Tributu arauak ez du berariaz arautzen kasu hori eta, beste alde batetik, nire ustez 10 artikuluaren errentak eratxikitzeko erregela askieza da, titulartasunaren kuoten zehazgabetasunak legezko jatorria duelako, manuari iruzkinak egitean azaldu nuen bezala Hori dela-eta, ezin onartuzkoa izango litzateke Administrazioak eman zezakeen konponbidea, ondasunaren eskuraketa kausatzailea hil den unera arte atzeraeraginez ekarriz eta gehikuntza edo urripena une horretan egotziz Ene aburuz, epealdi hori *hildakoaren gainbalioa*rekin parekatu daiteke eta salbuetsita geratu ere, arrazoi batzuk direla bide

Lehendabizi, tributu arauak ez du inolako erregela berezirik ezarri kasu horretan aplikatzeko, hortaz, dauden arauak interpretatu behar dira Hurrenik, *hildakoaren gainbalioa* salbuesteko helburua bilatu behar dugu, izatez, salbuespen horrek ez du zergapetzen epealdi baten zehar sorturiko ondare gehikuntza edo urripena, alegia, kausatzaileak ondasuna eskuratzen duenetik jaraunsleari *mortis causa* eskualdatzen zaion artean igaro den epealdia Gogora dezagun ere, Kode zibilaren sisteman kausatzailearen heriotza eta izendaturiko jaraunslearen eskuraketa aldi berean gertatzen direla Ezkontza osteko erkidegoaren kasuan *ratio* berbera erabiliz gero, bada halako

---

[173] Erregela hori higuingarria da Ondasun batek balio gehikuntza izango balu eta dohaintzan emango balitz, orduan balioan izandako gehikuntza hori dohaintza-hartzailearen mesedetan izango litzateke, opariarekin abenasten delako, eta ez dohaintza-emailearen mesedetan, neurri berean txirotu delako MUNDIZ HERNANDEZ, J., *loc. cit*

epealdirik, hots. kausatzaileak ondasuna eskuratu duenetik jaraunsleak eskuratzen duen artean igarotako epealdia, baina, kasu horretan, kausatzailearen heriotza eta jaraunslearen eskuraketa ez dira aldi berean gertatzen (azken hori beti geroago gertatzen baita). Horrez gain, erkidegoaren kasuan, epealdia ez da zertan luzeago izan, *hildakoaren gambalio*arekin alderatuz gero Ulerbidez, demagun Kode zibilpeko kausatzaileak ondasuna eskuratu zuela hil baino hogeita hamar urte lehenago eta Euskal foru zuzenbide zibilpeko kausatzaileak ondasuna hil baino bost urte lehenago eskuratu zuela baina testamentu boterea kausatzailea hil eta handik hamabost urtera egikaritzen dela, lehenengo kasuan, hogeita hamar urtez sorturiko gehikuntza edo urripena salbuesten da, bigarren kasuan, ostera, hogei urteko gehikuntza edo urripena salbuesten da Arrazoi horiengatik, pentsa daiteke *hildakoaren gambalio*arekin salbuetsi nahi dela kausatzaileak ondasuna eskuratu zuenetik izendaturiko jaraunsleak ondasun hori eskuratzen duen arte sorturiko ondare gehikuntza edo urripena Egoera bera gertatzen da ezkontzaren osteko erkidegoaren kasuan, beraz, salbuespena aplikatu beharko litzateke bere hedadura osoan. Horiek horrela, badakit interpretazio hedatzailea edota analogia debekatuta daudela salbuespenak intepretatzean, tesiaren lehenengo kapituluan azaldu zen bezala

Labur bilduz, ene aburuz, erakunde zibilaren izaera juridikoarekin eta *hildakoaren gambalio*aren salbuespenak bilatzen duen helburuarekin bat dator antzeko salbuespena aplika dakion ezkontza osteko erkidegoaren kasuari, alegia, kausatzailea hil denetik ondasunen oinordekoa eskuratzen dituen arteko epealdian sor daitekeen ondare gehikuntza edo urripenari

5.4. Ondasunak besterentzea, ezkontzatik datozenean edo ezkontzari dagozkionean

Foru komunikazioa ezkontzaren ondasun eraentza bat da, irabazpidezko sozietatearen antzekoa; hori dela-eta, azken eraentza horri aplikatzen zaizkion erregela fiskalak heda daitezke Euskal foru zuzenbide zibilak arauturiko eraentzaren kasuan ere Hala ere, eraentza bien artean ezberdintasunak daude eta kasu horietan aplikatzeko moduko eraentza fiskalaren inguruan zalantzak azaltzen dira Ulerbidez, ezkontza bitartean ondasun pribatiboa besterentzen denean edota foru komunikazioaren ondorioz adjudikaturiko ondasuna besterentzen denean Kasu horiek azterketa sakonagoa behar dute eta hurrengo ataletan jorratzen da

5.4.1. Ondasun pribatiboa besterentzea, ezkontza bitartean

Irabazpidezko sozietatearekin gertatu aldera, foru komunikazioaren eraentzapean ezkontide baten ondasun pribatiboa besterentzeko, beste ezkontidearen adostasuna behar da nahitaez, neurri horrek bermatu nahi ditu ezkontzaren ondasun eraentzak sorturiko eskubide igurikimenak Ildo horretatik, plantea zitekeen besterentze horretan ondasun erkide edo irabazpidezkoen besterentzean aplikatzen den eraentza fiskala erabiltzea Ene ustetan, ondasun erkideen besterentzearen eraentza ez litzateke aplikatu behar Lehenago esan bezala, ondasun pribatibo horrek titulartasun erkiderako joera du, horixe baita ezkontzaren ondasun eraentza horri dagokion joera, baina joera hori ez da nahikoa ondasunaren izaera pribatiboa aldatzeko, izan ere, bai Zuzenbide zibilaren arabera bai Zuzenbide fiskalaren arabera ondasuna besterentzen denean guztiz

pribatiboa da. Are gehiago, ezkontzaren ondarean besterendutako ondasuna ordeztuko duten diruak edo ondasunak bete dezakete erkidegorako joera hori foru komunikazioa finkatzen denean, hurrengo atalean jorratuko dugunez.

5.4.2. Foru komunikazioaren ondorioz adjudikaturiko ondasuna besterentzea

Legearen 44.4 artikulua aztertzean ikusi genuenez, subjektu pasiboaren ondarearen balioan aldaketa bat gertatu arren, eta aldaketa hori ondarearen osaketaren aldakuntzarekin lotuta egon arren, ondare aldakuntzarik gertatu dela ukatzen da, hau da, ez da aldakuntza hori kalkulatu behar, ez duelako inolako garrantzirik Zuzenbide fiskalarentzat. Kasu horietan aldakuntzarik ezak zuzeneko ondorioa dakar: ondare aktiboen elkartrukaketa gertatuko balitz, jasotako ondasunen eskuraketa balioa eta eskualdatutako aktiboek zuten eskuraketa balioa berbera izango litzateke. Hariari segiz, Legeak berariazko aipamenik egiten ez badu ere, kasu horietan ulertu behar da[174] ez dela aldatzen ere osagaiak titularraren ondarean zuen antzinakotasuna[175], bestela esanda, ulertuko da jasotako ondasunak eskuratu direla eskualdatutako ondasunak eskuratu ziren data berean. Koherentzia osokoa dirudi[176] ezkontzaren eraentza

[174] GORDILLO, M.; JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUNEZ, F., *op. cit.*, 235 or.; SIMON ACOSTA, E., *op. cit.*, 737 or.; HERRERO DE MADARIAGA, J.-RASCAÑO MARTIN, A.-GONZALEZ SANCHEZ, G., *op. cit.*, 240 eta 246 or.

[175] Irabazpidezko sozietatea desegiteak ez du gehikuntza edo urripena sortzeko epealdiaren zenbaketa geldiarazten, eta zenbatu beharko litzateke irabazpidezko sozietateak eskuratu zuen datatik aurrera (TZN, 1992ko abenduaren 29ko erantzuna). Irabazpidezko sozietatea desegitean ondare gehikuntza edo urripenik gertatzen ez direnez, 45.2 artikuluaren ondorioetarako zenbatu beharreko epea eskuraketa datan hasten da eta besterentzearen datan bukatzen da (TZN, 1992ko ekainaren 24ko erantzuna). Irabazpidezko sozietatea desegitean eta koefiziente txikitzaileei begira, ondasun adjudikatuei aplikatu beharreko eskuraketa data izango litzateke sozietateak ondasunok eskuratu zituenekoa data (TZN, 1992ko apirilaren 24ko erantzuna). GOMEZ TARRAGONA, F., *Impuesto sobre la renta de las personas fisicas. Legislacion, jurisprudencia y consultas concordadas*, Colex, Madril, 1994, 1.506-1.507 or.

[176] BLASCO DELGADO, C., *op. cit.*, 227 or.

desegitean ez dela ondarearen osaketaren aldakuntzarik gertatzen eta, ondorioz, ordura arte metatutako balio aldaketaren gaineko karga geroratzen dela, ondare horren osaketan geroko aldakuntza gertatu arte

Eraentza fiskal horren helburua bilatu nahi izan da erkidegoaren desegiteak izaera eskualdatzailerik ez duelakoan, eta, ondorioz, ondarearen osaketan aldakuntzarik gertatu ez dela ulertu izan da, baina bilaketa hori okerrekoa izan da BAYONA GIMENEZen[177] aburuz, kasu horietan ondare gehikuntza edo urripen bat gertatu ohi da, erkidegora ekarritako gauzaren balioa eta erkidegoaren zatiketan eskuratutako ondasun edo gauzaren balioa bat ez datozen guztietan Horiek horrela, beste kontu bat da gehikuntza edo urripen hori ez dela une horretan zergapean jartzen, legegilearen borondatea hori izan delako[178]

Kontrara, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak[179] adierazi duenez, irabazpidezko sozietatea desegitean ez da gehikuntza edo urripenik eta, horregatik, gehikuntza edo urripena sortzeko epealdia zenbatzen hasi behar da eskuraketa datan (irabazpidezko eraentzapean) eta bukatzen da ondasuna besterentzean (hori gertatzen denean), epealdi horretan diren urteak borobildu behar direla gaindikinik izanez gero

---

[177] BAYONA GIMENEZ, J J , *op cit* , 317 or Iritzi berekoa da BLASCO DELGADO, C , *op cit* , 224 or

[178] Legegileak hartutako konpontbidea ez da egokia, ondare gehikuntzen gaineko zerga geroratu egiten delako, ondasunak erkidearen ondaretik ateratzen diren arte (erkidegoaren desegitean edo erkidegotik banantzean jasotako ondasunak, hain zuzen) Egia da gehikuntza osoa zergapetzen dela geroratzearen ondorioz ez delako zergaren zati bat barkatzen Hori gertatzen da erkideak besterendu nahi duen ondasunak erkidegoan sartu zeneko balio bera duelako, ondare gehikuntza kalkulatzean, eta ez desegite edo banantzearen ondorioz erkidearri ondasuna ematen zaion unean duen balioa Horiek horrela, zergapean den pertsona ez da nahitaez ondare gehikuntza osoa lortu duen pertsona bera izan behar, beraz, ekonomi ahalbidearen printzipioa hamtsi egiten da BAYONA GIMENEZ, J J , *loc cit*

[179] Guztien erakusgarri, 1992ko ekainaren 24ko erantzuna (*Impuestos*, I (1994), 285 or) Iritzi berekoa da MARTINEZ LAFUENTE, A , «El impuesto sucesorio y la adjudicacion en pago de gananciales», *Impuestos*, II (1994), 65 or

Ez da gehikuntza edo urripenik gertatzen ondasunak adjudikatzen direnean, ezpada ondasunak edo eskubideak adjudikazio-hartzailearen ondaretik ateratzen direnean[180]. Eskuraketa data eta eskuraketa balio bezala hartzen da hasierako eskuraketari dagozkionak eta ez adjudikazioari dagozkionak; modu horretara, ez dira balioak eguneratzen. Eraentza horrek badu bere arrazoia[181]: erkidea zen berari adjudikatu zitzaizkion ondasun edo eskubideen jabea, nahiz eta jabekidea izan edo erkidegoan izan. Horiek horrela, kuota baten gaineko jabetza bakarrik izan duenez eta ez ondasun osoaren gainekoa, kasurik ohikoenean, edota erkidegoaren gaineko eskubide orokorra izan duenez, irabazpidezko sozietatearen kasuan, nahasmenduak sor daitezke arlo fiskalean, erkide edo ezkontide bakoitzari dagozkion ondasun edo eskubideak direla-eta. Erkideek erkidegoan duten partaidetza kuotak errespetatu behar dira adjudikazioa burutzen denean, izan ere, kuota adjudikatuan gaindikinik edo hutsunerik balego, zergaren menpe den ondare gehikuntza edo urripena gertatuko litzateke.

Arauzko konponbide hori foru komunikazioaren ondasun eraentzaren kasuan aplikatzen modukoa den ala ez eztabaidatzen da eta, batik bat, hurrengo kasuan: ezkontza desegitean adjudikaturiko ondasuna besterentzen denean, ondasun hildako ezkontidearen ondasun pribatiboa izanik, foru komunikazioaren ondorioz beste ezkontideak eskuratu izan balu. Irabazpidezko sozietatearen kasuan, ezkontide bati adjudikaturiko irabazpidezko ondasuna saltzean ondare gehikuntza sortzen da eta ondare gehikuntza hori kalkulatzeko eskuraketa data da ondasuna irabazpidezko ondarean sartu zeneko data. Era berean, foru komunikazioaren kasuan, ondorio berbera

[180] Irabazpidezko sozietatea desegiteak ondare aldakuntza ekartzen ez badu ere, ezkontideen oluko etxebizitza besterentzeak eta lorturiko zenbatekoa erdibana adjudikatzeak ondare gehikuntza edo urripena dakar, jatorrizko eskuraketa dataren eta balioaren arabera, adjudikazioarena erabili beharrean (TZN. 1993ko maiatzaren 5eko erantzuna). LOPEZ CARBAJO, J.M.-CORDON EZQUERRO, T., *op. cit.*, 284. or.

[181] ZENBAT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 161. or.; CALERO GALLEGO, J., *op. cit.*, 112. or.

atera daiteke[182], hots, adjudikaturiko ondasuna ezkontide baten ondasun pribatiboa izango balitz, eta foru komunikazioaren ondorioz ondasun hori beste ezkontideari adjudikatuko balitzaio, orduan ondare gehikuntza kalkulatzean epealdia zenbatu beharko litzateke ondasun pribatiboa eskuratu zenetik, eta foru komunikazioa desegitean ondasuna adjudikatzen den data bazter utzi beharko litzateke Bestela esanda, ondare gehikuntza edo urripenen zenbaketa egiteko, ondasuna eskuratu zeneko data aintzat hartu beharko litzateke, ezkontza desegitean ondasuna adjudikatu den data aplikatu beharrean

Jarrera hori foru komunikazioaren izaera juridikoan datza Tesiaren bigarren kapituluan aztertu genuen bezala, foru komunikazioa finkatzen da eta ondorio guztiak hedatuko ditu, ezkontza desegitean ezkontideetarik baten heriotzagatik gertatu bada eta ezkontza horretako ondorengo erkideak bizirik badira Erkidego unibertsaleko eraentza da eta ezkontzarekin batera sortzen da, hau da, ezkontzan diren ondasun guzti-guztiak erkide bihurtzen dira ezkontide bien artean erdibana Horren ondorioz, foru komunikazioa finkatzen denean, esan daiteke ondasun pribatibo guztiek ez dutela halako izaerarik (eta ez dutela izan ere), ezpada ezkontide bienak diren ondasun erkideak Ildo horretatik, ezkontzaren ondasun eraentzan parte hartu izanaren ordainean adjudikazioa egiten denean, ez da benetako eskualdaketarik gertatzen ezkontide batengandik beste ezkontidearengana Azken finean, irabazpidezko sozietateari aplikatutako irizpide bera erabiltzen da, eta erakunde zibilaren izaera juridikoari hurreratzen zaio

Bizkaiko administrazio fiskalak ez du bat egiten iritzi horretan Administrazioarentzat, ondasun pribatibo eskualdatzen da ezkontideen artean, eta eskualdaketa hori ezin koka daiteke 44.4 artikuluan Bizkaiko Foru Aldundiaren

[182] ZENBAIT AUTORE, *Practicum*, *loc. cit.*

Ogasunak adierazi duenez, kontsulta lotesleari erantzunez[183], foru komunikazioaren ondorioz kausatzailearen ondasun pribatiboak eskuratu izan balira, ondasunok kausatzailea hil zeneko datan eskuratu direla ulertuko litzateke eta Oinordetzen gaineko Zergaren arabera zehaztutako balioa izango lukete ondasunek Alargunari bere ondasun pribatiboak adjudikatzen bazaizkio, ezkontide horrek eskuratu zitueneko data aintzat hartuko da ondasunak noiz eskuratu diren zehazteko eta data horretan ere zehaztuko da ondasunen eskuraketa balioa, hortaz, adjudikazio data ez da kontutan hartzen Azkenik, irabazpidezko ondasunak direnean, ezkontzak eskuratu zueneko datan eskuratu direla ulertuko da eta une hartan zuten eskuraketa balioaren arabera

Ene aburuz, ordea, arestian azaldutako arrazoiak nahikoak dira foru administrazio organoaren interpretazioa desegiteko, horrez gain, foru komunikazioaren izaera juridikoa errespetatzen duen irizpideak ez dakartza inolako kalte ekonomikorik Ogasun Publikoarentzat, ezpada zergaren ordainketa geroratzen du denboran zehar ondasun komunikatua besterendu arte

6. ZERGA OINARRIAREN KONPENTSAZIO ETA INTEGRAZIOA

Kausatzailea hiltzeagatik PFEZn konpentsatu gabeko galerekin zer gertatzen da? Konpentsazio hori bertan behera geratzen da ala komisarioak aplika ditzake kreditu fiskal horiek, jaraunspenezko ondasunen gainean ezarritako zergatik kentzeko, testamentu boterea egikarituta ondasunok banatzen ez dituen artean, bederen?

[183] 1995eko ekainaren 19ko erantzuna

PFEZ zuzeneko zerga da, subjektu pasiboaren ekonomi ahalbidea agertzen denean zergapetzen duelako; horrez gain, zerga pertsonala da ahalbidearen agerpean kargatzean subjektua duelako gogoan, subjektu indibiduala hain zuzen. Hariari segiz, 18/1991 Legearen 62 eta 66 artikuluen ariora, ondare urripenak konpentsa daitezke hurrengo bost zergaldietan ager daitezkeen ondare gehikuntza irregularrekin bakarrik. Horiaz esangura hertsian ez da kreditu eskubide bat, kreditu hori berez ezin daiteke zenbatu, horren izatea hurrengo bost zergaldietan ondare gehikuntza irregularrak gertatzearen menpe dagoelako. Gehikuntza horiek gertatu ezean, subjektu pasiboak ezin ditzake urripenak konpentsatu. Horregatik, esan daiteke[184] kausatzaileak konpentsatu ezin izan zituen ondare urripenak ezin dakizkiekeela jaraunsleei eskualdatu, kreditu eskubidea bailitzan[185].

7. TRIBUTU ZORRAK

Azaroaren 27ko 7/1991 Foru Arauak Errentaren gaineko Zerga arautzen du oinarri berrien gainean, arauketa berri horretan 85. artikulua ezarri du eta guri dagokigun gaia ukitzen du[186].

> *Bizkaiko 7/1991 Foru Arauaren 85. artikulua*
>
> «Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak sortarazitako tributu zorrak eta Kode zibilaren 1.365. artikuluak[187] aipatzen dituen zorrak

[184] 1996ko urtarrilaren 30eko erantzuna. DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *op. cit.*, 91. or.

[185] Etxebizitza-kontuaren titularra hiltzean, kontu horrek dakartzan onura fiskalak galtzen direla pentsa liteke. GOMEZ GALLIGOren aburuz, ordea, onura horiek ez dira galtzen baldin eta zenbateko hori ohiko etxebizitza eskuratzeko erabiliko balitz. GOMEZ GALLIGO, F. J., *op. cit.*, 357. or.

[186] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Pasivo de la comunidad (arts. 41 a 47)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II. lib. Jose Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesus DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 215-216. or.

[187] Manu horren arabera, irabazpidezko ondasunek zuzen-zuzenean erantzun behar dute hartzekodunaren aurrean ezkontide batek hartutako zorrengatik, zorrak hartu baditu etxeko ahalgea

> parekatzeko modukoak dira, horren ondorioz, irabazpidezko ondasunek zuzen-zuzenean erantzun behar dute Ogasun Publikoaren aurrean, zor horiek direla-eta, zorrak ezkontide bakar batek hartzen baditu ere. Hala ere, baterako aitorpenaren kasurako[188] Foru Arau honen 89 artikuluko laugarren idazatiak ezarritakoari ezin zaio kalterik egin»

Tributu arau hori interpretatzean Kode zibilaren 3 artikuluak xedaturiko irizpideak errespetatu behar dira Interpretazioa horrela egitean, arauaren helburua agertzen zaigu tributu kredituak bermatu nahi ditu eta horretarako subjektu pasiboaren erantzukizuna hedatzen du, modu pribatiboan dagozkion ondare osagaiez gain irabazpidezko ondasunen masara erantzukizuna hedatuz Ildoari jarraiki, subjektuak ez balu kreditua borondatez beteko, premiamenduzko administrazio prozedurak aurrera jarraituko luke kredituak kobratu arte, prozedura horretan, irabazpidezko ondasunei ere kolpe eman diezaieke[189], ondasun horiek enbargatuz lehendabizi Hori guztia gertatzen da behin-behineko izaerarekin, hots, ez da eztabaidatzen ezkontideen artean eta barruko harremanen esparruan kontraprestazio edo ordainketa bidezkoak gertatzen diren ala ez

Zorduna ezkontidea izango da beti, alegia, bere pentzutan sortu den tributuaren subjektua, tributu arauketaren arabera zergaren subjektu pasiboa dena Zor horren gaineko erantzukizuna, ordea, behin-behinean baina zuzen-zuzenean, ezkontzako

---

egikaritzean edo irabazpidezko ondasunak kudeatu zein xedatzean Eraentza bera aplikatzen da zorrak hartzen badira ezkontidearen laubide, arte edota ogibidearen egikaritzan, bai eta ondasun pribatiboen administrazio arruntean ere Senarra edo emaztea merkataria izango balitz, Merkataritza Kodeak xedaturikoari begiratu beharko litzaioke

[188] Baterako aitorpena egitea aukeratzen den kasuan, familiako unitatea osatzen duten pertsona fisikoak «Zergaren menpe geratuko lirateke modu solidarioan subjektu pasibo bezala, hala ere, euren artean tributu zorra lainean banatzeko eskubidea izango lukete, kide bakoitzari dagokion zergapeko errentaren zatiaren arabera»

[189] Arrazoi horregatik, esangura teknikoan ez dirudi beste ezkontidea erantzulea denik (TLOren 37 art) Legearen 85 artikuluak ez du ezkontide bakoitza beste ezkontidearen tributu betebeharraren erantzule gisa kalifikatzen Horren ordez, ondasun masa baten erantzukizun esparrua zabaltzen da, bereziatasun batekin ondasun masa hori ezkontide zordunari dagokiola zati batean, baina ez dagokio beste zatian PEREZ DE AYALA, C , «Articulo 85 responsabilidad patrimonial del sujeto pasivo», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (E. Ubieto-Arteta Donazioez zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 564 or

masaren ondare osagaiei dagokie, eta ondasun horiek enbarga daitezke premiamenduzko administrazio prozedura egokian zehar[190]

Ez dirudi[191] ezkontzaren ondasunek euren gain hartu behar duten erantzukizunak tributu zehapenak bere barruan hartzen duen[192], hots, ezkontideak gauzaturiko tributu urratzeen ondorioz ezarritako zehapenak. Zehapenek nahitaez agertzen dute jokabide errudun edo arduragabea ezkontide subjektu pasiboaren aldetik, horregatik, jokabide hori ezin daiteke kokatu negozioen ohiko ustiapenaren esparruaren barruan eta, ondorioz, irabazpidezko ondasunek ez dute erantzun behar.

Legeak irabazpidezko ondasunak baino ez ditu aipatzen, hortaz, ezkontzaren ondasun eraentza bestelakoa izango balitz, ez litzateke inolako erantzukizunik egongo[193] beste ezkontidearentzat, aitorpen banatuen kasuan (baterako aitorpena aurkeztuz gero, solidaritate printzipioak eraentzen du). Ez nator bat iritzi horrekin. Sarri-askotan kritikatu izan dudanez, egia da legegileak irabazpidezko ondasunak besterik ez dituela aipatzen eta Kode zibilaren sistema bakarrik duela gogoan. Nolanahi

---

[190] Ezkontide bien tributu zorrengatik irabazpidezko ondasunak beti erantzun behar dute, baterako aitorpena edo aitorpen banatua aurkeztu denaren gorabehera. GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *op. cit.*, 468. or.

Harreman juridiko-pribatuen esparruan irabazpidezko ondasunek erantzun behar dute ezkontide bakar batek harturiko zenbait zorrengatik. Hori horrela izanik, zergatik ez dute erantzun behar Ogasun Publikoarekin hartutako zorrengatik? Nolanahi den ere, onartezina da zergaren arauketak erakusten duen zehaztasun eza, erantzukizun hori eragingarria egiteari begira. Gutxienez, zordun ez den ezkontideari eratxiki beharko litzaizkioke erantzule solidarioari aintzatetsitako berme berberak. PEREZ DE AYALA, C., *op. cit.*, 566. or.

[191] SOLCHAGA LOITEGUI, J., *op. cit.*, 218. or.

[192] Manuaren idazketari begiratuz gero, irabazpidezko ondasunek erantzun behar dute ezkontide batek tributu urrapena gauzatzen duen kasuan, beste ezkontidearen adostasunik gabe jardun badu ere, bai eta beste ezkontideak ezer jakin gabe jarduten duenean ere. Erantzukizunaren hedadura zabal hori zalantzagarria da. Espainiako zuzenbidean zehapenen ziozko erantzukizuna norbanakoa delako. GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *op. cit.*, 469. or.

[193] GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *loc. cit.*, ZENBAT AUTORE, *Memento... op. cit.*, 243. or., PEREZ DE AYALA, C., *op. cit.*, 563. or.

den ere, manuak hartzekodunaren egoera bermatu nahi du eta trafiko juridikoa bultzatu, ezkontideek euren artean egin ditzaketen itunen aurrean. Interes horien babesa ezerezean gera zitekeen hitzarmen bidez, horregatik, pentsatu behar da manua erkidego izaera duten ezkontzako eraentza guztiei aplikatzeko modukoa dela, ezkontideen ondasun erkiderik izanez gero. Horiek horrela, nire ustez 85 artikulua aplika dakieke foru komunikazioaren erantzapean irabazitako ondasunei[194], Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Legeak ezarritako muga eta baldintzekin

[194] ONANDIA OLAIDE, G., «La responsabilidad por deudas en el regimen económico matrimonial de comunicación de bienes. Especial referencia a las deudas tributarias», *FFB*, septiembre de 1995, 101 erref., 11-12 or.

VI. KAPITULUA

ONDAREAREN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA

Errentaren gaineko Zerga aztertzean nabari jarri denez eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarekin gertatu aldera, Ondarearen gaineko Zergaren arauketa oso antzekoa da legeria fiskal guztietan. Euskal foru zuzenbide zibilari begira, hortaz, legeria baten arabera lorturiko ondorioak aplikatzeko modukoak izango lirateke gainerako legerien kasuan ere. Esan bezala, arauketa horrek ez du euskal foru tasun zibilaren berezitasunik jaso. Horiek horrela, ezkontzaren ondasun eraentzak ezarritako arauak errespetatzen ditu zergak, ondasunen gaineko titularitasuna zehazteko, eraentza horien artean, sartu beharko lirateke foru legeria zibilek araututako ezkontzaren ondasun eraentzak, foru komunikazioaren eraentza barne.

Zergaren eraberekotasun hori desegin daiteke Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomi Itunaren aretiko eraldaketa[1] eta gero, horren ondorioz, lurralde historikoek jardueko askatasun zabala dute, zergaren arauketaren gainean, eta lurralde erkideko arauketarekin antzik ez duen arautegia ezar dezakete. Hala ere, lurralde historikoek ez dituzte ahalmen horiek oraindik erabili, beraz, kapitulu honetan proposatuko diren konponbideak *de lege ferenda* izaera izango dute bakar-bakarrik.

---

[1] Abuztuaren 4ko 38/1997 Legea (EAO, 186. zk., abuztuaren 5eko).

1. ZERGAREN IZAERA ETA EGINKIZUNA

Pertsona fisikoak zergapetzen dituen hiru zuzeneko zergen multzoak (PFEZ, ODZ, OZ) sistema itxia osatzen du, koherentea eta lokabea[2] era berean Artez aipatu izan da zerga honen eginkizun nagusiena —agian, zergaren eginkizun bakarra[3]— dela errentaren kontrol eragingarria lortzea[4] Helburu hori oso-osorik lortu ahal izateko, nahitaezkoa izango litzateke, TORTOSA CIRUELA eta PLA VALLEk[5] idatzi izan dutenez, zergaren arauketaren ariora errentarik lortzen duten subjektu guzti-guztiek euren ondarea aitortzeko betebeharra ere ezartzea; modu horretara, aitortzeko betebeharrak ez luke inolako mugarik izango Horrela ere, zerga oinarria ahalik eta zabalena izango litzateke, eta ondare osagaiak baloratzeko arauak errenta egozteko denborazko irizpideetara egokituko lirateke, bai eta arau horiek ondarearen benetako balioa islatuko

---

[2] MARTINEZ LAFUENTE, A., «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. naturaleza y posición en el sistema», *HPF*, 68 (1981), 129 or., GONZALEZ-ROSETE LOPEZ, A., «Justificación de las medidas adoptadas en la Ley 20/1989, de 20 de julio, en relación con el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio», *En torno a la Ley 20/1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 114 or., TORTOSA CIRUELA, M.A.-PLA VALL, A., «Análisis de las funciones del Impuesto sobre el Patrimonio a partir de los elementos que lo integran», *Impuestos*, I (1996), 115 or.

[3] CIRCA GONZALEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para una reflexión*, Marcial Pons, Madril, 1996, 119 or.

[4] Tributuaren zergabilketa datuei begiratuta bigarren mailako zerga bada ere, Ondarearen gaineko Zerga tributu sistemaren ardatzetariko bat da, gainerako zergek behar duten informazioa lortu behar duelako MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 118 or., BRUSA CRUZ, F.A.-GARCIA MARTIN, J.A., *El impuesto sobre el patrimonio neto*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1980, 74 or.; CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, PRAXIS, Bartzelona, 1993, 806 or., TORTOSA CIRUELA, M.A.-PLA VALL, A., *loc. cit.*

Nolanahi den ere, tributuaren arautegiak aitorpen kopurua modu nabarian txikitu izan du, modu horretara, zergaren ezaugarririk nagusiena gaitzesten da, hots, informazioa lortzea. ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 179 or.

Beste faktore batek eragozten du Ondarearen gaineko Zergak duen kontrola eginkizuna, zergaren kudeaketa autonomia erkidegoei lagatuta egotea CARBAJO VASCO, D., «La reforma del Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Tributaria*, I (1991), 78 or.

[5] TORTOSA CIRUELA, M.A.-PLA VALL, A., *op. cit.*, 118 or.

lukete ere. Horrez gain, ez litzateke gutxieneko ondarerik salbuetsita izan behar, amaitzeko, aitorpen modalitatea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ezarritakoaren parekoa izan beharko litzateke.

Izaerari dagokionez, Ondarearen gaineko Zerga zuzeneko izaera pertsonala duen tributua da; PFEZren kasuan gertatu aldera, ez da izaera subjektiboaren aipamenik egiten zergaren arauketan. Horrek badu bere azalpenik[6]: pertsona fisikoen gaineko zerga bat izan arren, ez dira subjektuaren ezaugarri pertsonalak edo familiakoak aintzakotzat hartzen[7] (egoera zibila, seme-alaben kopurua). Zerga horretan, ondarearen zenbatekoa bakarrik hartzen da kontutan; zergaren arabera, pertsona baten ondarearen eta beraren ekonomi ahalbidearen artean zuzeneko harremanak daudela ulertzen delako, eta harreman horiek ez direlako aldatzen seme-alaben kopuruengatik edo gainerako famili inguruabarrengatik.

2. ONDAREAREN GAINEKO ZERGAREN ZERGA EGITATEA

Autore gehienen ustez, zerga horren zerga egitatea harreman juridikoetan datza ekonomi edukia duten eskubidee.. gaineko titulartasunean, alegia Egia esateko, titulartasun harreman horien izaera juridikoa Zuzenbide pribatuak baldintzatzen du, hots, kasurik gehienetan Zuzenbide pribatuak ezarritako kontzeptuei begiratu behar zaie. Zenbait kasutan, ordea, Zuzenbide zibilaren ariora titulartasun harremanik

---

[6] CARRAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1993, 811 or.

[7] Agian, zergaren izaera guztiz indibidualak ekarri du zergak izaera subjektiboa erabat galtzea ESCRIBANO LOPEZ, F., «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 307. or.

gertatzen ez bada ere, harremanen objektu diren eskubide eta ondasunak eratxikitzen zaizkio titularra ez denari.

PFEZren kasuan gertatu bezala, euskal foru erakunde zibilei begira, gatazkak sor daitezke zergapeko ondasun edo eskubideen gaineko titulartasuna zehazgabea den kasuetan. Batez ere, foru komunikazio eta ezkontza osteko erkidegoaren kasuari buruz ari naiz, bigarren kasu horretan komisarioak testamentu boterea egikaritu bitartean, jakina. Bigarren kasuan ere, gozamendunen bat izateak ez du gatazka konpontzen aurreko kapituluan ikusi genuen bezala, izan ere, zergak ondasunen gaineko jabetza soila ere kargatzen du-eta.

Bestalde, autore guztiek ez dituzte argi ikusten ondasunen gaineko titulartasun juridikoaren eta zerga egitatearen arteko harremanak. COMBARROS VILLANUEVAren[8] aburuz, zerga horren egitatezko kasua ezaugarri ekonomikoen arabera zehazten da, nahiz eta arauketak jabetza eta titulartasuna aipatu. Autore horrentzat argi denez, legeak zergapetu «nahi» du eta benetan zergapetzen du pertsona fisikoen ondare garbia, eta ondare garbiaren kontzeptua kontzeptu ekonomikoa da, ondarearen aktiboari ondarearen pentzutan diren zorrak kendu eta gero lortzen delako. Horren ondorioz, esan daiteke Ondarearen gaineko Zergak, osagai juridikoak (jabetza eta bestelako eskubideak) aintzat hartu beharrean, Zuzenbidetik kanpoko osagaiak dituela gogoan (gauzak edo ondasunak, hots, ondare objektuak), autoreak, ordea, argi dauka ondare osagaien eduki ekonomiko hori pertsona zehatzari egotzi edo eratxiki behar zaiola. Hariari segiz, subjektuaren eta objektuen arteko lotura ezartzeko, Zuzenbide zibilaren arabera egingo da, Zuzenbide zibilaren ikuspegitik ondasunon titular denari eratxikituko

[8] COMBARROS VILLANUEVA, M.V., «La interpretación económica como criterio de interpretacion juridica», *REDF*, 44 (1984), 523-526 eta 528-529. or.

baitzaizkio Hori horrela izanik ere, garrantzitsuena izango litzateke, ekonomiaren aldetik ondasunak xedatzeko ahalmena nork duen, benetako jabea bailitzan

Labur bilduz, Ondarearen gaineko Zergari ez zaizkio hainbeste interesatzen ondasun zein eskubideen gaineko titulartasuna edo jabetzako harreman juridikoak, ezpada eskubide edo ondasun horien eduki ekonomikoa[9]. Horregatik, ondarea eratxiki edo egoztean, ez du horrenbesteko garrantzirik titulartasunak edo jabetzak, aldiz, badute garrantzi hori ondasun eta eskubideak eurak, ondasun eta eskubideok ekonomi balioa dutelako eta ekonomi ahalbidearen agerpena direlako[10]

Nolanahi den ere, autorerik gehienen[11] aburuz, ondarearen antzeko kontzeptua darabilte doktrina zibilistak eta Zergaren Legeak[12] Ondarearen kontzeptu horretatik

---

[9] Argi denez, jabetza ekonomikoaren kasuren bat gertatzen dela zehazteko, kasu zehatza aztertu beharko litzateke, hau da, kasu horretako kontratua eta horren betearazpen eragingarria Ildo horretatik, egitate bat epaitu beharko litzateke —subjektuak ondasunaren gaineko jabari ekonomikoa benetan duen ala ez zehaztea, alegia—, era berean, horrek esan nahi du aurretiaz zehaztu dela zer inguruabar behar den jabari eragingarria izan dadin Esangura horretan, Alemaniako doktrina eta jurisprudentziak betekizun batzuk zehaztu izan dituzte, izaera subjektibokoak zein izaera objektibokoak, azken horiek nabarmenduz Horien artean nagusiena izango litzateke ondasuna hipertzeko eskubidea (*Nutzungsrecht*), jabetzaren ohiko eskubide bat den aldetik, hipertzeko eskubidearen egikaritzak jabea bera bazter uzten duenean Horrekin batera, beste datu garrantzitsu bat hartzen da aintzakotzat jabeari ohi dagozkion zamak bereganatzea, bai eta ondasuna galtzeko edo suntsitzeko arriskua ere Badira beste betekizun batzuk ere, hala nola, ondasuna eta horren fruituak xedatu eta administratzeko ahalmena, ondasunaren helburu ekonomikoen arabera eta, azkenik, jabaria lizaroan izateko aukera COMBARROS VILLANUEVA, M V., *op cit*., 528-529 or

[10] Ondasunaren erabilera balioa edo truke balioa erabiltzeak Ondarearen gaineko Zergaren ikusmolde bi erakusten ditu Erabilera balioak errenta hartzen du aintzat, errentaren proiekzioa da eta ondorioz, tributuek balio hori aintzat hartzen dutenean errenta ere aintzat hartzen ari dira Truke balioak, ordea, ondasunen euren ezaugarriak aintzat hartzen ditu eta tributuek balio hori aintzat hartzen dutenean ondasunaren ahalbide autonomo eta inplizitua erakusten da BRENA CRUZ, P A - GARCIA MARTIN, J.A., *op. cit*., 331. or.

Esangura horretan, ondasunaren erabilgarritasuna zailago objektibatzen da ondasunaren merkatu balioa baino, ondorioz, erabilgarritasunaren irizpidea zenbait kasutan egokiagoa bada ere, legegilearen jokabidea ulertzeko modukoa da, merkatu balioaren alde egiten duenean VARONA ALABERN, J E., «Artículo 10. Bienes inmuebles», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis* [illegible] (ESTEBAN ICOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 1.565. or

[11] Autore gehienek iritzi berekoak dira, titulartasuna eta jabetza parekideak direla adieraziz Zergaren ikuspegitik, pertsona fisikoa da ondasun baten jabe edo titularra eta, ondorioz, horren balioa aitortu behar du ondasunaren titular juridikoa den pertsona fisikoak, kasuan kasuko arau aplikagarrien

kanpo honakook geratuko lirateke[11]: egoera zibilak edota nortasunaren gaineko eskubideek erakarritako eskubideak; bihar-etziko eskubide edo ondasunen gaineko igurikimenak (igurikimen horiek ondarean isla daitezke, baina ondorio fiskaletarako ez dute ondarea osatzen, oraingo eskubide bihurtzen ez diren artean), giza kapitala izenekoa. Famili zuzenbidetik eratorritako eskubideak, hala nola, mantenurako eskubidea edo beste prestazio batzuk (dibortzio edo banantze kasuan ordaindu beharreko pentsioak).

3. ONDAREAREN GAINEKO TITULARTASUNA ERATXIKITZEKO ERREGELAK

1991ko PFEZren eraldaketak aurreko egoerarekin erabat hautsi zuen, arauketa hartan familiako unitatea baitzen zergaren ardatza. Eraldaketaren geroztik, PFEZren subjektu pasiboa pertsona fisiko indibiduala da eta bazter uzten dira ezkontzako edo familiako harremanak, dena den, ezkontza eta familiarekiko haustura hori ez da oso-osoa, aurreko kapituluan nabarmen utzi genuenez. Ondarearen gaineko Zergaren kasuan, ordea, haustura erabatekoa izan zen eta pertsona fisiko indibiduala da zergaren subjektu pasibo bakarra.

---

arabera Hortaz, arau fiskalak ez ditu hatere aldatzen Kode zibilak titulartasun juridikoari buruz ezarritako arauak. MUNDIZ MORENO, A., «Articulo 1. Naturaleza y objeto del impuesto», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ* (E. SIMON ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 1.465 or.

[12] Ondasunen ondaretasuna zehaztean, badago ezaugarri erabakiorra: merkataritzaren barruan izatea, hau da, ondasun horiek merkataritzako elkartrukea ahalbideratu behar dute. MUNDIZ MORENO, A., *op. cit.*, 1.460 or.

[13] PEREZ ROYO, F., «Impuesto sobre el Patrimonio», *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madril, 12. arg., 1996, 438 or.

Ildo horretatik, honako argudioa erabili ohi da pertsona fisikoa da, azken batean, tributu antolamenduak babesturiko interesen titular bakarra[14]. Horiek horrela, autore batzuek ondorioztatzen dutenez, Tributu zuzenbidearen muinean diren berdintasun, orokortasun eta ekonomi ahalbidearen printzipioak esanahi osoa izango lukete pertsona fisikoekin lotzen direnean bakarrik, modu horretara, erakunde kolektiboak zergapetzeak (erakundeak nortasun juridikoa izan zein ez) arestian aipaturiko printzipioak haustea ez badakar ere, printzipio horiei eginiko salbuespena izango baitzatekeen[15]. Ildo horretatik, aitorpen banatuaren sistema aukera balioduna da zerga pertsonalen esparruan, pertsona fisiko bakoitza zergapetzen duelako beraren ekonomi ahalbidearen arabera, berezkoa eta esklusiboa den ekonomi ahalbide hori, ordea, inguruabar batzuen emaitza izaten da eta Zergaren Legeak aintzakotzat hartu beharko lituzke inguruabarrok[16]. Halaber, Ondarearen gaineko Zergaren indibidualizazioa beharrezko da, PFEZrekiko duen izaera osagarria indartu delako[17].

Nolanahi den ere, autu bat sortzen da pertsona fisiko bakoitzari dagozkion ondare osagaiak zehaztu behar dira. Horretarako, Zergaren Legeak ondare osagaiak egotzi eta eratxikitzeko arauak ezarri ditu titulartasun juridikoaren irizpidearen ariora[18], ondasun

[14] Zerga honen subjektu pasibo bakarra pertsona fisikoa da, hots, ezkontzaren harremanek, guraso eta seme-alaben arteko harremanek eta familiako harremanek ez dute batere garrantzirik. ESCRIBANO LOPEZ, F., *op. cit.*, 315 or.; ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 175 or.

[15] Egia da berdintasun, orokortasun eta ekonomi ahalbidearen printzipioek Espainiako antolamendua eraentzen dutela, baina printzipio horiek bete dezake zenbait erakunde kolektiboen izatea aintzakotzat hartuta eta, azken finean, horrek guztiak tributu justizia betetzea ekarri beharko luke. BAYONA GIMENEZ, J.J., *Tributacion de la comunidad de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1997, 110 or.

[16] SOLER ROCH, M.T., «La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma», *REDF*, 75 (1992), 403 or.

[17] CARBAJO VASCO, D., «La reforma del Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Tributaria*, 1 (1991), 84 or.

[18] ZENBAIT AUTORE, *Memento practico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 256 or.

eta eskubideak subjektu pasiboei eratxiki behar zaizkie, kasuan kasuan aplikatu beharreko titulartasun juridikoaren gaineko erregelen arabera. Titulartasun hori frogatzeko, subjektuek eurek ekarritako frogak erabil daitezke, bai eta Administrazioak aurkitutakoak ere. Printzipio orokor gisa, esan daiteke titulartasunari buruzko irizpide juridiko pribatuak[19] erabat baliozkoak direla; ondarea egozteko irizpide orokor horrek balio du aktiboaren osagaietarako (ekonomi edukia duten eskubide eta ondasunetarako), zein pasiboaren osagaietarako (zamak, kargak, zorrak eta betebeharrak[20]). Irizpide orokor gisa, eratxikipen hori titulartasun juridikoan oinarritzen da, ulerbidez, ezkontzaren ondasun eraentza arautzen dituzten xedapenek[21] titulartasuna zehazten dutenean, bai eta familiako ondare harremanetan aplika daitezkeen gainerako legeria zibilaren xedapenek ere. Horiek horrela, erregela hori erraza dela dirudien arren, gatazkak sortaraz ditzake[22], errespetatu nahi duen erregela zibiletik aldentzen denean, batik bat.

Arlo honetan, arau orokorrak zergaren arautegiko 7. artikuluak ematen digu:

---

[19] Escribano Lopez, F., «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 315. or.; Escribano Lopez, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 175. or.

[20] Titulartasunaren objektua ondare garbia da, horregatik, manuak eskubideak eta ondasunak eratxikitzen ditu, bai eta zama, karga, zor eta betebeharrak ere. Soler Roch, M.T., «Articulo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Malo Rodriguez y al Sr.* [illegible] (koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, I. 512. or.; Escribano Lopez, F., *loc. cit.*

[21] Gonz. Gallego, F.J., «Algunas vertientes civiles y fiscales del matrimonio. Estudio especial de las relaciones entre Derecho civil y fiscal», *Boletin del Centro de Estudios Hipotecarios de Cataluña*, 64 (1995), 352. or.

[22] Ulerbidez, ezkontide bakoitzari ondasun erkideen gaineko titulartasuna erdibana eratxikitzen zaienean. Modu horretara, irabazpidezko sozietatearen kasuan, Kode zibilaren erregela bazter uzten da eta tributuen arloan ezkontide bakoitzarena bailitzan erabiltzen dira, berez, irabazpidezko sozietatearenak diren ondasunak. Escribano Lopez, F., «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 316. or.

Bizkaiko 11/1991 Foru Arauaren 7. artikulua

«Ondasun eta eskubideak subjektu pasiboei eratxiki behar zaizkie, kasuan kasuan aplikatu beharreko titulartasun juridikoaren gaineko erregelen arabera: titulartasun hori frogatzeko, subjektuek eurek ekarritako frogak erabil daitezke, bai eta Administrazioak aurkitutakoak ere.

Kasua denean, ezkontzaren ondasun eraentza arautzen duten xedapenak aplikatu behar dira, ondasun eta eskubideen gaineko titulartasun juridikoari buruzkoak diren heinean, bai eta familiako kideen arteko ondare harremanei kasu bakoitzean aplikatzen zaizkien legeria zibileko manuak ere.

Ezkontzaren ondasun eraentzaren itun edo xedapen arautzaileen ariora, eskubide eta ondasunen gaineko titulartasuna ezkontide biena eta erkidea denean, ondasun eta eskubideak erdibana eratxikiko zaizkio ezkontide bakoitzari, ondasun zein eskubidearen gaineko beste partaidetza kuota bat dutela bidezkotu ezean[23].

Ondasun edo eskubideen gaineko titulartasuna behar bezala egiaztatuko ez balitz, Tributu administrazioak titulartzat har dezake Erregistro fiskal edota izaera publikoko erregistroaren arabera titular bezala ageri dena[24].

Zamak, kargak, zorrak eta betebeharrak ere subjektu pasiboei eratxikituko zaizkie, aurreko lerroaldeen irizpide eta erregelen arabera.»

Ondarearen gaineko Zergaren 7. artikuluak titulartasun juridikoari buruzko araueta ra bidaltzen gaitu[25], batik bat, ezkontzaren ondasun erantza arautzen duten xedapenetara, ondasun eta eskubideei buruzkoak badira[26], eta familiako kideen arteko

---

[23] Esanguru horretan, Zergaren Legeak tarteka dura bat sartu du, partaidetza kuota ezberdina izan daitekeela aintzatetsiz, batik bat, ezkontideek ezarritako kuoten kasuan ezkontza itunak egiteko askatasunaren babesean. ZENBAIT AUTORE, *Memento ... loc. cit.*, CARRAO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, PRAXIS, Bartzelona 1993, 831 or.

Tributuen Zuzendaritza Nagusiak zehaztu izan duenez, ezkontide bien ondasun erkideak benetako partaidetzaren araberako proportzioan eratxiki behar dira, ezkontide bakoitzaren kuota ezberdina bada eta ondasuna ez da nahitaez erdibana eratxiki behar.

[24] Egungo aribidean, ordea, ohiko erregela manuak adieraziiako erregelaren aurkakoa izango da, hau da, Erregistro publikoaren araberi titular gisa ageri dena tributuen arloan ere titularizat joko da, zergadunak edo Ogasunak titulartasun ezberdina frogatu ezean. Honek horrela, sistemaren konplexutasunak dakarren arazoa ez da konpontzen, ez eta familiako kideen artean ondasunen titulartasuna banatzeko aukera ere. PEREZ DE AYALA, C., «Articulo 33. Individualizacion de los rendimientos del capital», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (...) Arceo Domingo-zuzena*, Colex, Madril, 1993, 291 or.

[25] SOLER ROCH, M.T., *loc. cit.*

[26] Kasu horretan, beharbada izaera pertsonaleko tributua izateagatik, arana ondarearen eratxikipenaz arduratzen da, ezkontzaren ondasun eraentza aintzat izan daitezkeela aintzat hartuz, honen artean Foru zuzenbide zibilek ezarritakoak direlarik. SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De los bienes comunes y privativos (arts. 36 a 40)», *Comentarios a la Compilacion del Derecho Civil de Aragon*,

ondare harremanetan aplikatzeko moduko xedapenetara[27]; modu horretara, titulartasun juridikoari buruzko arauak (arau zibilak oro har) berariaz bilatzen ditu tributu legegileak bere helburuak lortzeko

Erregela hori erraza iruditu arren, gatazka ugariren sortzaile izan daiteke[28] zenbait kasuri begira: batetik, ondare baten titular bat baino gehiago direnean eta titulartasun banatua ageri den kasuetan; bestetik, titulartasuna itxurazkoa denean eraketa juridikoan akats sustantiboak izan direlako; azkenik, ondasunen gaineko titulartasun eragingarria Zuzenbidearen ariora oraindik zehaztu ez den kasuan. Azken finean, TLOren 33 artikuluak araututako erakundeei buruz ari gara edota antzeko ezaugarriak dituzten erakundeei buruz

Dena den, titulartasun juridikoari buruzko arauen aplikazioak muga bat du: arau zibilen aplikazio hutsak zergaren ordainketa ezerezean utzi edo modu larrian eragotzi dezakeenean[29]. Arau zibiletara igorri ondoren, 7. artikuluaren 3. lerroaldeak ondasun erkideen titulartasuna erdibana eratxikitzen du ezkontideen artean, manu horretan tributu legegileak ez du begirunerik erakusten erakunde zibilei begira, izan ere, 7.3

Diputacion General de Aragon, Zaragoza, 1993, II. lib. José Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 90. or.

[27] Badirudi igortze hori ez dela beharrezkoa. Pentsa liteke lehenengo lerroaldeak eginiko igortze orokorraren barruan sartuak direla, alegia, kasuan aplikatzeko modukoak diren titulartasun juridikoari buruzko araietara eginiko igortzea, izan ere, titulartasun juridikoari buruzko arauen artean ezkontzaren ondasun eraentza arautzen dutenak ere egongo baitira. Erregela hori sartu izanak badu bere azalpena: legegileak berariaz eratu nahi izan du zerga-ordainketa bakoiztuaren eraentzaren eta Famili zuzenbideko esparru juridiko-ekonomikoaren arteko lotura. Famili zuzenbidearen esparruak pertsona fisikoen aberastasunaren gaineko titulartasuna ulertzen baitu. SOLER ROCH, M.T., *op. cit.*, 1.514. or.

[28] ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 176. or.

[29] Arau fiskalak nahierara eratxikitzen ditu ondasunak ezkontide bakoitzari erdibana, nahierara erabakitzen du legegile fiskalak. Zuzenbide zibilaren arabera ondare osagai horiek ez direlako ezkontideen jabekidetzakoak "%50ean. CARBAJO VASCO, D., «El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en la Ley 20/1989», *TF*, 15 (1992), 52. or.

artikulua tributu legegilearen autonomiaren erakusgarri baita[30] Irabazpidezko eraentzaren kasuan, ezkontza bitartean, ezkontideek ez dute irabazpidezko ondasun (erkide) bakoitzaren gainean erdibanako jabarikidetza, kontrara, 7.3 artikuluak konpondu nahi du, ezkontza bitartean, irabazpidezko ondasunen gaineko titulartasun zehazgabeak dakartzan arazo zibila, horretarako, irabazpidezko ondasun bakoitzari begira, irizpide banatzailea (erdibana) aurretiaz aplikatzen du. Zuzenbide zibilaren esparruan banaketa irabazpidezko sozietatea desegin eta likidatzen denean bakarrik erabiltzen delako[31] Lerroalde horren ondorioak zabal daitezke ezkontzaren ondasun eraentza guztietara, horietan ezkontide bien ondasun erkideak izan badaitezke[32]

Bestalde, nabarmen utzi behar da[33], zergaren kudeaketan ekarri duen erraztasuna dela-eta, aurreko Legearen manu bat desagertu dela Lege berrian, desagerpenak, ordea,

---

[30] Irizpide hori tributu legeak ezarri du modu autonomoan, hots, ez gaitu arau zibilera igorri Modu horretara, legeak erabereko eraentza ezartzen die erkidego izaerako ezkontzaren ondasun eraentza guztiek (erkidea, forukoa edo hitzarmenezkoa) osatzen duten ondare osagai guztiei ondasunok erdibana eratxiki behar dira Eraberekotasun hori bakarrik hautsi daiteke subjektu pasibook frogatuko balute euren ezkontzaren erkidegoan partaidetza ezberdinak direla Erregela horren aplikazio esparrua zehaztean, xedapen zibilek ezarritakoaren menpean egongo da Ildo horretatik, aplikatu behar da honako kasuetan ezkontza aurren arabera ezkontideen artean ondasun eta eskubideekin erkidegoa (tosoa ala zati batekoa) eratzen duten eraentza guztien kasuan batetik, edota erkidego izaeradun foru eraentzaren kasuan. Bizkaiko ondasunen foru komunikazioa bezalakoa bestetik SOLER ROCH, M T, *op cit*, 1 515 or Esanguratsuak dira LOPEZ CARBAJO, J M -CORDON EZQUERRO, T., *Manual practico de los impuestos sobre renta y patrimonio*, Deusto, Bilbo, 2 arg , 1996, 543 or , MARTINEZ HORNERO, F J , *Los regimenes economico-matrimoniales en los impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1990, 88-89 or

Nolanahi den ere, bestelako ikuspegitik, irabazpidezko sozietatearen besteko ezkontzaren ondasun eraentzen kasuan, eraentza horiek arautzen dituzten xedapenek ezarri behar dituzte titulartasun juridikoari buruzko arauak ESCRIBANO LOPEZ, F , «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5 arg , 1997, 316 or

[31] Irabazpidezko ondarearen ezaugarriak aintzat hartuta, konponbiderik egokiena ondare bezala zergapetzea izango litzateke Sistema hori erabiltzeak ez du zerikusirik Zuzenbide zibilarekiko menpekotasunarekin, Espainiako tributu zuzenbideak aukera hori ahalbideratzen duelako teknikaren aldetik Legegileak TLOren 33 artikuluak ezarritako bidea erabil dezake, irabazpidezko sozietatea artikulu horren esparruan delarik SOLER ROCH, M T , *op cit* , 1 517 or , GONZALEZ-ROSETI LOPEZ, A , *op cit* , 116 or

[32] ESCRIBANO LOPEZ, F , «Seis novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista Tecnica Tributaria*, 14 (1991), 78 or., CARBAJO VASCO, D , *loc cit*

[33] GORDILLO, M.-JIMENEZ, E -LERIDA, T -NUÑEZ, I , *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen, Asesores legales y tributarios, Madril, 1991, 573 or

zalantza batzuk eragin ditu teknikaren ikusmoldetik. Desagerturiko manuaren ariora, zergaren sortzapena gertatzen zenean, Tributuen Lege Orokorraren 33. artikuluak aipaturiko erakundeen titulartasunpean ziren eskubide eta ondasunak eratxikitzen zitzaizkien erakundearen jabekide, bazkide edo partaideei (besteak beste, jaraunspen banatugabe, ondasun erkidego eta gainerako erakundeen kasuan, nortasun juridikorik gabeak eta ekonomi batasuna osatzen zutenean). Alor horretan, bi egoera mota bereizi behar dira oinarri-oinarrian.

1. Nortasun juridikorik gabeko erakunde iraunkorrek sorturiko egoerak (ulerbidez zenbait sozietate zibilak), kasu horretan, ondasunak euren titular juridikoenak (bazkideenak) direla ulertu behar da, horiek baitira ondasunon jabeak.

2. Aldi batean titularrik gabeko egoerak (ulerbidez, jaraunspen banatugabeak), kasu horretan, Zergaren Legeak ez dizkie berariaz ustezko onuradunei ondasunak eratxikitzen[34]. Titularrik gabeko egoera horietan, ez dirudi[35] ondasunak edo eskubideak Ondarearen gaineko Zergaren inoren aitorpenean sartu behar direnik.

Aurrekoarekin lotuta, bi dira zailtasun handienak izango dituzten euskal foru erakunde zibilak, zergaren arauketara egokitzeko. Egoera bi horien kasuan, Ondarearen gaineko Zergaren menpe dauden ondasunen gainean ez da titulartasun zehatzik

---

[34] Aurreko legeak ez zuen ezarri jaraunspen banatugabearen ondasunak nori eratxiki behar zitzaizkion. BRUNA CRUZ, F. A.-GARCIA MARTIN, J.A., *op. cit.*, 321. or.

[35] Ulerbidez, zer gertatzen da abendnaren 31n orainditik jaraunspena onartu gabe badago? Alde batetik, lehen adierazitakoaren arabera, badirudi ez dagoela ondasunen titularrik eta, horregatik, ondasunok ez liratekeela Ondaren gaineko Zergan sartu behar. Horiek horrela, tributuen arloan ez lirateke konponduko jaraunspenaren onarpenak duen atzeraeraginezko ondorioak. Zuzenbidearen arabera onarpenaren ondorioak kausatzailea hil zeneko unera arte ekartzen direlako. Hartan segiz, onuradunak aitorpen osagarria egin beharko luke onarpenaren eta heriotzaren artean zergaren sortzapena gertatu izan balitz. Konponbide hori hartuko ez balitz, eskubide eta ondasunen titularra egongo litzateke, zergaren sortzapen bat gertatu denean ondasunok aitortu ez dituen titularra, *a posteriori* bada ere, horrek esan nahiko luke ondasun horiek zergatik salbuetsita geratu direla aldi baterako, eta ez dirudi hori izan denik legegileak bilatutako asmoa. GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *op. cit.*, 573-574. or.

ezartzen, aldi baterako bada ere. Lehendabizi, ezkontza osteko erkidegoa dugu, testamentu boterea egikaritu bitartean; kasu horretan, erkidegoa osatzen duten ondasunen erdiaren gainean titulartasuna zehazgabea da. Titulartasun zehazgabea behin-behinekoa da, baina behin-behinekotasunak urteetan zehar iraun dezake (baita hogei urtetik gora ere), zerga sortzapena urtero gertatzen denean behin-behineko egoera betierekoa bihurtuz. Bigarrenik, foru komunikazioa dugu, ezkontzaren ondasun eraentza ordeztaile gisa, eraentza horretara bi ondasun mota biltzen direla: ondasun pribatiboak eta irabazitakoak. Ondasun pribatiboek, gainera, titulartasun erkiderako joera dute, titulartasun hori behin betiko zehaztuko da foru komunikazioa finkatzen denean, hots, ezkontza desegitean. Irabazitako ondasunen gainean, Kode zibilak araututako irabazpidezko sozietatean gertatu bezala, titulartasuna zehazgabea da ezkontza desegiten den arte.

Hori guztia dela-eta, legeria fiskalaren eta Euskal foru zuzenbide zibilaren arteko gatazkarik nagusienak gertatuko dira ondasunen gaineko titulartasuna zehaztean, izan ere, titulartasun horiek behin-behinean zehazgabeak dira berez. Hurrengo bi ataletan jorratuko dira gatazka horiek guztiak.

3.1. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA

Zergaren arauzko testuaren 5 artikuluak xedatzen duenez, subjektu pasiboa pertsona fisikoa bakar-bakarrik izan daiteke Jarraian, 7 artikuluak ondare osagaien gaineko titulartasuna zehazteko erregelak ezartzen ditu, horiek horrela, ez da berariaz ezarri[36] TLOren 33 artikuluak aipaturiko erakundeen kasuan ondasunak eta eskubideak

[36] SOLER ROCH, M.T., *op. cit.*, 1.511. or.; ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 176. or.

eratxikitzeko araurik, PFEZren arautegiak xedatutakoarekin gertatu aldera. Nolanahi den ere, titulartasun juridikoaren irizpidea aplikatuz antzeko emaitza lor daiteke, kasuan kasuan aplikatu beharreko arauak erabilita, hots, titulartasunari buruz Zuzenbide zibilak ezarritako arauak. Dena den, pertsona fisikoen artean titulartasuna eratxiki eta zehaztean egoera latz eta heterogeneoak sor daitezke; kasu horietarako, egokia izango zatekeen[17] eratxikipen arau bereziren bat sartu izana, Errentaren gaineko Zergak egin duen bezala. Areago oraindik CARBAJO VASCOren[18] iritziak kontuan izanik, autore horrentzat, legegileak ez du ulertu ondarea titularrik gabe eta horregatik titulartasunaren kontzeptua zergaren ardatz nagusia da

Hortaz, tributu arauaren isilak, edo hobeto esanda, titulartasun juridikoa zehazteko kasuan kasuan aplikatzeko moduko arauetara igortzeak, irtenbiderik gabeko konponbidea dakar[19] jaraunspen banatugabearen kasuan. Jaraunspen banatugabea erkidego germaniarraren eredua izan daiteke: ez dira kuota zehatzik aintzatesten, ezpada erkideen eskubide abstraktua erkidegoan duten gauzaren gainean, ondorioz, xedapen egintzak burutzeko, erkide guztiek batera jardun behar dute. Ez dago ondasuna erkideen artean eratxikitzeko arau berezirik, ezkontideen ondasun erkideei buruz dagoen erregelaren modukoa, horrek guztiak egoera nahaspilatsua dakar, titulartasun juridikoari buruzko arauak ez diolako erkide bakoitzari eskubide zehatzik eratxikitzen, eta arau zibilaren ezean, ez dago tributu erregelarik eskubide abstraktu hori egozteko

---

[17] SOLER ROCH, M. T., *loc. cit.*, CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones a debatir en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Tributaria*, I (1995), 76. or.

[18] Ondasunen gaineko kuotarik ez balego edo frogatuko ez balitz, zati berdinetan eratxikituko litzateke hainbana. CARBAJO VASCO, D., *op. cit.*, 78. or.

[19] ESCRIBANO LOPEZ, F., *loc. cit.*

Kode zibilak araututako jaraunspen banatugabearen kasuan, ondarearen gaineko titulartasuna jaraunsleari eskualdatzen zaio jaraunspena onartzen duenean, baina onarpenaren ondorioak atzeraeraginez ekartzen dira kausatzailea hil den unera arte Hortaz, kausatzailaren heriotzaren eta jaraunspenaren onarpenaren artean zergaren sortzapen bat gertatuko balitz, onartzaileak aitorpen osagarria aurkeztu beharko luke, kausatzailearengandik eskuratutako ondasunen balioaren gainean[40] Horiek horrela, egungoko aribidean, Administrazioaren irizpidea bestelakoa da[41], irizpidearen ariora, jaraunsleek jaraunspen banatugabea konputatu behar dute euren ondarearen barruan, jaraunspena onartu ez badute ere

Dena den, titulartasun anitzaren kasuan, konponbidea ezin daiteke horren erraza esan[42] Ondarearen gaineko titulartasuna abstraktoa edo kuota zatiezinen araberakoa bada (erkidego germaniarra), erkide guztien baterako jarduketa beharrezkoa da xedapen egintzak burutzeko, orduan, pertsona fisikoa ondarearen titularra ez denez, pentsa liteke ondare hori ez dela zergapean CARBAJO VASCOren[43] iritzian, ondaretasun bat dago, baina pertsona fisikoarengan titulartasuna zehazten ez den artean, ezin da ondarea zergapetu, Ondarearen gaineko Zergaren esparruan Esangura horretan, jaraunspen banatugabeak ez dira zerga horren subjektu pasiboak, eta aplikatzeko moduko arauketak ez du ezartzen jaraunspenezko ondasun eta eskubideak jaraunsleei

---

[40] CORDÓN EZQUERRO, T., «El Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas: un análisis global», *Actualidad Tributaria*, 1 (1995), 822 or

[41] Administrazioaren aburuz, jaraunspena isilbidez onartu dela uste da jaraunsleek Ondoretzen gaineko Zerga ordaintzen dutenean (TZN, 1994ko apirilaren 8ko erantzuna) ZENBAIT AUTORE, *Memento*, *op. cit.*, 250 or

[42] CARBAJO VASCO, D., *op. cit.*, 77 or

[43] CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1993, 813 or

eratxikitzeko era. Hori guztia dela-eta, jaraunspena banatzen denean[44], jaraunsleek aitorpen osagarriak aurkeztu beharko lituzkete, kausatzailearen heriotzatik igaro diren zergaldiei begira, izan ere, jaraunspena onartzearen ondorioak atzeraeraginez ekarri behar dira kausatzailearen heriotza gertatu zen unera[45]. Beste hitzez esateko, konponbideak bilatu behar dira[46], *mortis causa* eskualdaketaren ondorioz ondasunik ezkutatu ez daitezen; eta legegilea ez litzateke itsutu behar, ondasunen gaineko titulartasuna zehazgabea den artean zergaren sortzapena noiz gertatuko litzatekeen bilatuz.

Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, jaraunsleak edo legatu-hartzaileak baldintzapean izendatzen direnean edo antzeko erakunderen bat erabiltzen denean, egoera oso korapilatsua suertatzen da CARBAJO VASCOren[47] aburuz, eskubidearen igurikimen hutsak izango balira, ez leudeke zergapean[48]; titulartasuna anitz edo eztabaidatua izango balitz, pertsona fisikoari eratxikipen bakoiztua egiten zaionean eta une horretan bakarrik egongo litzateke zergapean, azkenik, benetako titularra zehaztean edota banaketa egitean ondorioak *ex tunc* izango balira, titular horrek aitorpen osagarriak aurkeztu beharko lituzke, zergaren preskripzio epearen zehar

Halaber, kasuan kasuan aplikatzeko moduko konponbidea zehazten duen beste faktore bat ere aintzakotzat hartu beharko litzateke zergaren sortzapena, alegia

[44] Kuotak banatzen direnean eta jaraunsleei modu bakoiztuan eratxikitzen zaizkienean, zergaren menpean egongo dira ondasunak CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones a debatir en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Tributaria*, 1 (1995), 77. or.

[45] HERRERO DE AGUADARTAGA, J.-RANCAÑO MARTIN, A.-GONZALEZ SANCHEZ, G., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Comares, Granada, 1994, 584. or.

[46] ESCRIBANO LOPEZ, F., *op. cit.*, 176-177. or.

[47] CARBAJO VASCO, D., *op. cit.*, 78-79. or.

[48] Beste autore batzuek iruzkin bera egiten dute PEREZ ROYO, F., *loc. cit.*

Denboraren aldetik, zerga egitatea mugatuta dago, ondarearen gaineko titulartasunak bakarrik duelako garrantzia zergaren sortzapena gertatzen den unean[49] Bestela esanda, zerga egitatea gauzatu den ala ez zehazteko, denborazko osagaia ezagutu behar da, sortzapena ezagutu behar da. Zergaren testuinguruan, sortzapena ez da zergaldiaren itxiera zehazten duen jazokizuna, aldizkako zergetan beharko litzatekeen bezala, sortzapena une bat da, data bat, ondarearen gaineko titulartasunak garrantzi tributarioa hartzen duen une edo data[50], hain zuzen Zerga egitatearen denborazko osagai horren ondorioz, urte bakoitzeko abenduaren hogeita hamaikaz besteko datetan gertatutakoak ez du batere garrantzirik zergari begira

Autore horien iritzi eta teknikaren aldetik eginiko zehaztapenek balio behar dute Euskal foru zuzenbide zibilaren egokitasuna lortzeko, zergaren arauketari begira Bizkaiko foru eraentza zibilak ahalbideratzen du komisario bidezko testamentua egiteko aukera, horrelakoetan, komisarioak izendatu beharko luke jaraunslea horretarako ezarritako epean edo epe mugagabean Kasurik ohikoenean, komisarioa aldi berean kausatzailearen ezkontidea izaten da eta jaraunsleak hildakoaren seme-alabak, testamentu boterea egikaritutakoan Boterea egikaritu bitartean, senipartedunek eskubidearen gaineko igurikimena besterik ez dute eta komisarioa jaraunspenezko ondasuntzaren gaineko gozamenaren titular izan daiteke ala ez Ildo horretatik, 7 artikuluaren ariora, aplikatu beharko lirateke familiako kideen arteko ondare

[49] Zerga horren ezaugarriak nabarmendu behar dira, ez baitira ohikoak Alde batetik, zerga aldizkakoa izango litzateke, zerga egitatea urtero errepikatzen delako, aldi berean, ordea, azken sortzapenetik igarotako epealdiak, zergaldi izenaz ezagunagoak, ez du inolako ondoriorik zerga egitatea gauzatzeari begira, izan ere, zerga egiteak bakarrik hartuko du aintzat sortzapenaren eginean subjektu pasiboaren titulartasunpeko ondarea. ESCRIBANO LOPEZ, F., «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5 arg., 1997, 307 or

[50] ESCRIBANO LOPEZ, F., «Articulo 4. Bienes y derechos exentos», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ DE SANDY ACOSTA koord.*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 1482 or., PIÑA GARRIDO, M.D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madril, 1997, 216 or

harremanetan kasuan kasuan aplikatzeko modukoa den legeria zibilaren manuak; horrez gain, 29 artikuluak ezartzen duenez, zergaren sortzapena urte bakoitzeko abenduaren 31n gertatzen da eta zergak ukitzen du data horretan subjektu pasiboaren titulartasunpean den ondarea bakar-bakarrik. Horiek horrela, komisarioak bere jardunean jaraunslea izendatu eta azken horrek jaraunspena onartu bitartean, argi dago jaraunspen banatugabea gertatzen dela eta, sortzapena gertatzen den datan egoera horrek (jaraunspen banatugabeak) iraunez gero, ezin dakiokeela ondasun zein eskubideen gaineko titulartasuna pertsona fisiko bati (edo pertsona fisiko batzuei) eratxiki, pertsona fisikoak baitira zergaren subjektu pasiboaren izaera izan dezaketen bakarrak

Ezkontza osteko erkidegoak egoera konplexuak sortarazten ditu (Estatuko Ogasunaren kasuan ere, antzeko egoera latzak sortu ohi dira Foru zuzenbide zibila duten autonomia erkidegoetan), esaterako, aitorpen osagarriak aurkezteko ezintasuna, behin preskripzio epeak igaro eta gero. Horiek horrela, behar-beharrezkoa[51] izango litzateke arauketa fiskalaren presazko eraldaketa; eraldatutako arauketa berrian, hildakoak utzitako ondasuntza, ondare lokabe gisa, tributuaren subjektu pasiboa izan beharko zatekeen edota jaraunslea nor den ezagutu arte tributu ordaintzeko betebeharra eten beharko zatekeen. Hori guztia egin beharko litzateke, erakundearen benetako izaera juridikoarekin eta azaldutako egoerarekin bat etorriz.

Bitarteko egoerak iraun arte, zein da zergaren subjektu pasiboa? Beste hitzetan esateko, komisarioak testamentu boterea egikaritu bitartean edota botere hori beste kari batzuengatik azkendu bitartean, nor da Zuzenbide fiskalaren arabera ezkontza osteko erkidegoari dagozkion ondasunen erdiaren titularra? Galdera horiei emaniko erantzunak

[51] GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M.J., «Especialidades testamentarias: el poder testatorio», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992 – Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 158-159. or.

norabide askotakoak izan daitezke, baina erantzunetik bakar batek ere ez ditu bete--betean asetzen agerturiko zalantzak.

Lehenengo eta behin, eguneroko praktika bat ekarri behar dugu hizpidera. Jokabide hori zuzena ez den arren, Tributu administrazioaren oniritzia jaso eta zoritxarrez finkatu egin da. Jokabide horren arabera[52], behin-behinean bada ere titular zehatzik ez duen ondarea dago, ondare horrek ez du nortasun juridikorik, jaraunspen banatugabearen antzekoa da eta ezkontide komisarioak ordezkatzen du. Hariari segiz, komisarioa da ondarearen aldi baterako titularra, bera baita ondasuntza administratzen duena eta, horren ondorioz, zerga ordaintzeko betebehar fiskala berari dagokio. Ordainketa hori ondasuntza bera osatzen duten ondasunen pentzuan egingo da, izan ere, ordainketa egintza *artapen egintza*zat jo daiteke, zalantzarik gabe. Dena den, arazoa sortzen da ordainketa gozamendunaren (ezkontide alargunaren) etekinen pentzuan gauzatzen delako; gozamendunaren irabaziak u:ritzen direnez, gozamendunak kreditu eskubide bat izango luke, jaraunsle izendatutako pertsonarengandik bere garaian kobratzeko. Horrez gain, jaraunslea behin betiko izendatzen denean, ordura arteko aitorpenak zuzendu beharko lirateke, jaraunsle horren ondarearen arabera.

Labur bilduz, jaraunspenaren komisarioak (aldi berean alarguna eta gozamenduna denean) zergaren bere aitorpena aurkeztu ohi du, ezkontza osteko erkidegoaren ondasun guztien gainean. Edozein modutan ere, egoera hori ez da egokia. Alarguna ezkontza osteko erkidegoa osatzen duten ondasunen erdiaren gaineko titularra da eta erdi horren gainean zerga ordaindu beharko luke. Beste erdiari dagokionez, ordea, ezkontide komisarioak horren gaineko gozamen eskubidea izan dezake gehien jota ere, bestela esanda, erdi horren titularra ez da eta, ondorioz, ez luke erdi horren gainean zergarik ordaindu behar.

---

[52] GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M.J., *loc. cit.*

Areago oraindik, ezkontide komisarioak erkidego osoaren gaineko zerga ordainduko balu, Tributu administrazioak ez luke aitorpen eta ordainketa hori onartu behar, ondoko arrazoiengatik: alde batetik, horrela ekonomi ahalbidearen printzipio hausten delako, hau da, zergak ondasun eta eskubideen gaineko titulartasuna kargatzen duelako eta komisarioak ez duelako halako titulartasunik; beste alde batetik, tributuaren arauketa betetzen ez delako, subjektu pasiboa ez den pertsonak aitortzen baitu zerga (ez da subjektu pasiboa zerga egitatea gauzatu ez duelako). Labur bilduz, alargun komisarioak titular zehaztugabeko erdiaren gainean duen luperketa eskubideagatik ordaindu beharko luke zerga bakar-bakarrik.

Alargun komisarioaren lupertzeko eskubidearen inguruan iruzkin batzuk egin behar dira Lupertzeko eskubide errealei (gozamen, erabiltze eta biztantze eskubideen kasuan bereziki) zein jabetza soilari dagokienez, 20 artikuluak honela xedatzen du:

> *Zergaren Legearen 20 artikulua*
> «Lupertzeko eskubide errealak eta jabetza soila baloratzean, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergak ezarritako irizpideak erabiliko dira; baina, kasuan kasuan, Lege honek ezarritako erregelen arabera zehaztu behar da ondasunari esleitutako balioa»

Beste hitzetan esanik, lehendabizi ondasuna baloratu beharko litzateke, ondasunaren izaeraren arabera eta Legearen arauen ariora, geroago, gozamenei buruzko erregelak aplikatuko lirateke, aitortu beharreko balioa zehazteko[53].

---

[53] MORENO FERNANDEZ, J.I., «Articulo 20. Derechos reales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 1.880. or.; ESCRIBANO LOPEZ, F., «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5 arg., 1997, 323 or

Ondasun baten gainean eskubide errealak eratzen direnean, egoera horrek eragina dauka zergaren aitorpenari begira, bai ondasunaren titularraren ikuspegitik bai eskubide errealaren ikuspegitik ere. Ondasunaren jabearentzat, eskubide erreala zama edo karga bat da, ondasunaren balioa txikitzen duena Eskubide errealaren titularrarentzat, aktiboko ondare osagai bat gehiago da, Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren arauak erabilita baloratu beharreko osagaia, alegia

Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren Legeak, 10 artikuluko a) letraren azken lerroaldean, ezartzen du gozamenak baloratzeko irizpide orokorra biziarteko gozamena era berean aldi baterakoa izango balitz, jabetza soilaren balioa zehazteko, aurreko erregeletatik balio txikien dakarrena aplikatuko litzateke Halaber, baldintzapeko gozamenen balorazioari dagokionez, Ondarearen gaineko Zergaren arauketak ez du inolako aipamenik egiten eta Ondare Eskualdaketen gaineko Zergara igortzen gaitu, hortaz, azken zerga horretan baldintzapeko gozamena baloratzeko diren xedapen guztiak aplikatzeko modukoak izango lirateke[54] Modu horretara, baldintza etengarriaren kasuan, kontratuak ez du inolako ondoriorik sortzen baldintza bete artean Une horretara arte, Zuzenbidearen arabera ondoriorik sortu ez badira, tributuen arloan ere ezin daitezke sortu[55] Horiexek dira, beraz, testamentu boterea egikaritu bitartean, gozamen eskubidea baloratzeko aplika daitezkeen arauak

Ildoa berreskuratuz, ezkontza osteko erkidegoaren eraentza fiskalari dagokionez, bigarren konponbidea izango litzateke derrigorrezko jaraunsleei zati alikuota bat egoztea, erkidegoari dagozkion ondasunen gainean, geroago, komisarioak testamentu boterea egikaritzen duenean, jaraunsle bakoitzaren tributu egoera erregularizatu beharko litzateke Planteamendu hori, Ondarearen gaineko Zergaren Foru Arauaren 7

[54] MORENO FERNANDEZ, J I , *op cit* , 1 896 or

[55] MORENO FERNANDEZ, J I , *loc cit*

artikuluaren bidez, zabal daiteke ustezko jaraunsle bakoitzaren ondarearen aitorpenetara; logikoa dirudienez, ustezko jaraunsleetatik hautatu ez denak zergaren ordainketaren itzulketa eska dezake, aurreko urteetan berari egotzi zaizkion baina eskuratu ez dituen ondasunak direla-eta.

Kasu horretan, bada, zergaren ordainketari buruz itunik ez balego ustezko jaraunsleen eta komisarioaren artean, ustezko jaraunsle guztiei eratxiki behar zaie ondarea hainbana; konponbide horrek, ordea, arazoak sortaraz ditzake Bizkaiko foru zuzenbidearen kasuan, batik bat jaraunspenetik baztertzen diren jaraunsleen kasuan

Zalantzarik gabe, konponbide horrek babesten ditu Tributu administrazioaren interesak, baina hori da aldeko duen arrazoi bakarra Euskal foru zuzenbide zibilaren ikusaldetik, konponbide hori onartezina da testamentu boterearen izaera juridikoa bazter uzten duelako, horrez gain, ezer eskuratu ez duenak zerga ordaindu beharko luke, testamentu boterea egikaritu bitartean Ildo horretatik, eta Konsituzioaren ikuspegitik, ondasunen titular ez denak ordaintzen du zerga, zergadunak eskubidearen gaineko igurikimena besterik ez duelako (boterea egikaritu bitartean) eta gerta daiteke geroago ezer ez eskuratzea ere Bestela esanda, ekonomi ahalbidearen printzipioa hausten da, ondasunen titular ez den subjektuak ez bailuke zertan Ondarearen gaineko Zerga ordaindu Azkenik, teknika tributarioaren ikusaldetik, testamentu boterea egikaritu bitartean, zergaren sortzapena gertatzen den unean ondasunen gaineko titulartasuna zehazgabea izango litzateke eta ez legoke titular zehatzik ere, era berean, ez litzateke zerga egitatea gauzatuko Arrazoi horiek guztiak nahikoak izan beharko lirateke bigarren konponbide hori alde batera uzteko

Hirugarren konponbidea lotuko litzateke testamentu boterea egikaritzen den unearekin, dena den, konponbide horrek dituen beste ezaugarri batzuek ez dute boterearen izaera juridikoa errespetatzen. Horixe da, hain zuzen, Tributuen

Zuzendaritza Nagusiak hartu duen konponbidea, horrela ageri da testamentu boterearen gainean egin zaizkion bi kontsultak erantzun duenean: 1994ko maiatzaren 13ko erantzuna[56] eta 1994ko urriaren 14ko erantzuna[57]. Arestian ikusi bezala ere, konponbide hori da doktrinako autore gehienek erabiltzen dutena.

Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren aburuz, testamentu boterea egikaritu bitartean, ezkontza osteko erkidegoari dagozkion ondasunen erdiaren gainean titulartasuna zehazgabea da; hortaz, Ondarearen gaineko Zerga ez da eskatzeko modukoa mugapen hori (testamentu boterea) desagertu artean. Ildo horretatik, komisarioak jaraunslea izendatu arte itxaron behar da, ondasunen titularra ezagutzeko eta, era berean, zergaren subjektu pasiboa nor den ere ezagutzeko. Honaino Administrazioaren arrazoinamendua arteza da eta testamentu boterearen izaera juridikoarekin bat dator.

Hala ere, Administrazio eta doktrinaren arrazoinamenduak aurrera darraí, ene ustez okerreko bidetik, izan ere, Kode zibilaren ezaugarriak aplikatu nahi dizkiolako Euskal foru zuzenbide zibilari. Hariari segiz eta arrazoinamenduaren ariora, Kode zibilaren 989 artikuluak xedatzen duenez, jaraunspena onartzen denean, onarpen horren ondorioak atzeraeraginez ekarri behar dira kausatzailea hil zeneko datara. Ildo horretatik, heriotzaren eta onarpenaren artean zergaren sortzapena gertatuko balitz, logikoa dirudienez, onartzaileak zergaren aitorpena egin beharko luke, kausatzailearengandik jasotako ondasunen balioaren gainean, aitorpen horrek, hala denean, izaera osagarria izango luke, bere garaian aurkeztuko zukeen aitorpenari begira, Ondarearen gaineko Zerga dela-eta.

---

[56] DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madril, 1996, 29-30. or.

[57] Ikusi: *TF*, 63 (1996), 15-16. or.

Ene aburuz, konponbide hori ez da arteza, ondoko arrazoiengatik. Lehendabizi, Zuzenbide zibilaren ariora, izendatutako jaraunsle edo oinordekoak ondasunak eskuratzen ditu testamentu boterea egikaritu denetik aurrera (edo boterea bestelako kariengatik azkentzen denetik aurrera); horiek horrela, aurreko zergaldietan jaraunslea ez litzateke ondasunen titular izango eta ez luke zerga atzeraeraginez ordaindu behar. Bigarrenik, konponbide horrek bazter uzten du zerga preskribatu izanaren aukera, testamentu boterea egikaritzen denerako, hots, boterea egikaritzen denean dagoeneko Administrazioak duen zerga kobratzeko eskubidea preskribatuta egon baitaiteke; hori gertatuko litzateke bost urte igaro badira (edo lau urte, 1999ko urtarrilaren 1etik) Zer gertatzen da preskribatutako zergaldiekin? Preskribatutako zergaldietan zerga ordaintzeko beharrik ez dago, baina preskribatu gabeko zergaldietan zerga ordaindu behar da, aitorpen osagarrien bidez, zergatik gertatzen da hori? Hirugarrenik, konponbidearekin jarraituz, boterea egikaritutakoan, jaraunspenaren onarpenaren ondorioak atzeraeraginez ekarri behar izaten dira kausatzailearen hil zen unera arte, jokabide hori Zuzenbide zibilaren ikusmoldetik akastuna izango litzateke eta, gainera, izendatutako jaraunsle edo oinordekoari ondasun eta eskubideen gaineko titulartasuna egozten zaie, sortzapena gertatu zenean euren titulartasunpekoak ez baziren ere Beste hitzetan esanik, jaraunsleak ondasuna eskuratzen du testamentu boterea egikaritzen denean, aurretiazko sortzapenei dagokienez, hots, kausatzailearen heriotzatik aurrera gertatutako sortzapenei dagokienez, jaraunsleak eskubidearen igurikimena besterik ez zuen eta, horregatik, ez zuen zerga ordaindu behar Azkenik, aitorpen osagarriak egiteko aukera ez dute inoiz begi onez ikusi Administrazioaren organoek, kudeaketa arazoak direla medio bestelako konponbideak nahiago dituztelako

Laugarren konponbidea izango litzateke jarausnpenezko ondasuntza ondasun erkidego arruntatzat jotzea[58] (3/1992 Legearen 104 eta 105. artikuluak) eta zergaren

[58] GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M.J., *loc. cit.*

subjektu pasibo bezala aintzat hartzea ondare hori. Egoera hori behin-behinekoa izango litzateke, komisarioak oinordekoa izendatu artean, une horretan behar diren zuzenketak ere burutu beharko lirateke.

Konponbide horren aurka legoke —Zuzenbidearen arabera ere irizpide hori aurrekoa baino okerragoa da—, Zergaren Foru Arauaren 5 artikuluko hitzez-hitzeko idazketa; horren arabera, zergaren subjektu pasiboa izateko pertsona fisikoa izan behar da, beraz, ez dirudi ondare banatuak zerga ordain dezakeenik

Esangura horretan, eta tributu arauen interpretazio ekonomikoaren ikusaldetik, adierazi izan da Tributu zuzenbideak, bere helburuetarako, gaitasun bereziak sor ditzakeela, besteak beste, TLOren 33 artikuluak jasotakoak[59] Erakunde kolektiboa izateak ukitzen du erakunde horren partaide diren pertsonen ekonomi ahalbidea, kasu horietan, legegileak, ahalmen nahikoa izateaz gain, jazokizun hori aintzat hartzeko betebeharra dauka tributu zama banatzean[60], berdintasun, orokortasun eta ekonomi ahalbidearen printzipioengatik Aintzat hartzea modu askotara molda daiteke erakunde

[59] Kasu horretan, tributu arauak egoera juridiko-pribatuak biltzen ditu zergaren exakziorako eraentza bakarra izan behar dutelako Tributu zuzenbideak (nortasun juridikorik gabeko) titularitasun horiek eratzeko ardura dauka, ekonomi ahalbidearen erakusgarri izan daitezkeen neurrian ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El Derecho privado en el ordenamiento tributario español». Liburu baten atarikoan: LLAMAS LABELLA, M.A.: *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF, Madril, 1973, XXXI or

Hala ere, badago arazo bat legegileak nortasunik gabeko erakundeen tributu gaitasuna aintzatesteko bide emaiten badu ere, TLOren 33 artikuluan ez dago beranazko adierazpenik pertsonaz besteko erakunde horietan gaitasunik dagoela uste ahal izateko, legegileak emaniko bidea erabiltzen ez denean BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *op. cit.*, 120 or

[60] Espainiako antolamenduan ondasun erkidegoa subjektu pasiboa izan daiteke, legegile fiskalak bide hori erabil dezake tributua egokitzeko pertsonen benetako ekonomi ahalbidera Bide hori erabil dezake tributuen zergabilketa edo kudeaketea errazteko prozedura tekniko gisa ere, azken kasu horretan, erkidegoak ez du nahitaez pertsonen ekonomi ahalbidea ukitu behar eta, bide hori erabiliko litzateke, irizpur fiskala sailhesteko Kasu horretan, erkidegoak ekonomi ahaldibenik ez izateak ez du ezagotziko erkidegoa prestazioaren ordainketaren betebeharpeko gisa hartzea BAYONA GIMÉNEZ, J.J. *op. cit.*, 155 or

kolektiboari subjektu pasiboaren izaera eratxikiz, edota, inguruabar hori gogoan izanik, kargaren bereizketa ahalbideratzen duen edozein bideren bitartez.

Ondasun erkidegoa zergaren subjektu pasibotzat har daiteke zergadun den beste subjektu baten ordezko gisa[61] ere; kasu horietan, ondasun erkidegoari ezin dakioke gaitasun berezirik eskatu, tributu betebeharraren sortzaile den zerga egitateari begira, ezpada zergaren ordainketa egiteko behar den gaitasuna bakar-bakarrik Kontrara, tributu arauak ondasun erkidegoa zergadun bezala kalifikatzen duenean, jabarikidetzak zerga egitatea gauzatzen duen erakundea izango litzateke. Zuzenbidezko subjektu bezala, kasu horietan, gastu publikoei aurre egiteko gaitasuna duela erakusten du ondasun erkidegoak[62]

Egia da erkidegoak ondasunak eta eskubideak eskuratzean subjektu gisa jardun dezakeela, eskuraketa horiek administrazio egintzak bezala hartzen diren neurrian; izan ere, eskuraketok erkidegoaren jarduketa autonomotzat har daitezkeelako Horiek horrela, ezin esan daiteke[63] erkidegoak eskuratutako ondasun edo eskubideen titular zein jabe izaera berak duenik; eskubideok eta ondasunok, beti ere, erkideei, titularkideei edo jabekideei dagozkie *pro parte*

---

[61] Tributu baten zerga egitatea titulartasun hutsarekin lotzen bada eta tributuaren arauketak ondasun erkidegoa subjektu pasibotzat jotzen badu, orduan erkidegoak ordezko gisa bakarrik jardun dezake, tributu kreditua ziurtatzeko asmoarekin edota kreditua kobratzeko behar diren jarduketak errazteko asmoarekin BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 225. or.

[62] Azken kasu horretan, ordainketak baliozkotasunez egiteko, gaitasun orokorra izateaz gain, erkidegoak zerga egitatea burutzeko gaitasuna ere behar du, Zuzenbide erkidearen erregelen arabera BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 141 or.

[63] Tributu baten zerga egitatea titulartasun hutsarekin lotzen bada, zergaren subjektibotasun pasiboa ez dagokio erkidegoari (erkidegoak osatzen baitu zerga egitatearen osagai subjektiboa), ezpada erkideei, izan ere, erkidegoak edo titularkidetasunak erkideak lotzen ditu zerga egitatearen osagai objektiboa osatzen duten ondasun edo eskubideekin. BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 225. or.

Arrazoi horiek direla-eta, ondasun erkidegoak ez du gaitasunik Ondarearen gaineko Zergaren zergaduna izateko[64]. Ezin daiteke aldi berean izan subjektu pasiboaren eta zerga egitatearen osagai objektiboaren arteko lotura gunea, batetik, eta subjektu pasiboa bera, bestetik[65]. Ildo horretatik, erkidegoa zergadunaren ordezkoa izan liteke bakar-bakarrik.

Dakusagunez, gaindiezineko zailtasunak azaltzen dira ezkontza osteko erkidegoa zergaren subjektu pasiboa eta zergaduna izateko. Beste aldetik, testamentu boterea egikaritu bitartean, ustezko jaraunsleek eskubidearen igurikimenak dituzte, ezkontza osteko erkidegoari dagozkion ondasunen erdiaren gainean; bitarteko egoeran zehar, ondasun horien gaineko titulartasuna zehazgabea da. Arrazoi birengatik, beharbada, konponbidea izango litzateke igurikimen horien merkatuko balioa aintzakotzat hartzea. Esangura horretan, ondasun jakin baten gainean jabarikidetza eratzen bada, ondasun horren administrazioa, erabilera, luperketa eta xedapena eraentza juridiko jakin baten menpe daude.

Erkidego egoerak arau multzo berezien aplikazioa dakar, erkideen betebeharrak, ahalmenak eta eskubideak aldarazi edo itxuratuz. Horrek esan nahi du erkideak ondasun jakin baten gainean duen titulartasuna ez dela nahitaez baloratu behar ondasun osoaren gaineko jabetza eskubidearen kuota baloratzen den bezala, nahiz eta azken hori izan eratxikipen sistematik ateratzen den emaitza. Eskubide baten balioa izango balitz eskubide hori besterentzean lor daitekeen prezioa merkatuaren baldintza arruntekin[66],

---

[64] Zergaren subjektu pasiboak pertsona fisikoak bakarrik izan dautezke, inoiz ez TLOren 33 artikuluak nrantzen ditnen erakunde juridikoak edota nortasun juridikorik gabekoak, batasun ekonomikoa zein zergapetzeko moduko ondare banandua osatzen dutenean. CARRAO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1993, 826 or.

[65] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 294 or.

[66] Egunerako aribidean, benetako balioa eta merkatu balioa parekatu egin dira. Ikuspegi teoriko hutsetik begiratuta, baiezpen horri ñabardura ugari egin beharko litzaizkiokeen arren, ez dirudi

partaide batek jabarikidetzan duen partaidetzaren balioa beste inguruabar batzuen menpe izango da, erkidegoaren ondasunaren balioaz gain, hala nola, ondasunaren gaineko titularkidetasun egoerak merkatuan eragiten duen onarpen edo bazterketa. Ildo horretatik, titularkidetasun kuotaren balioak ez du nahitaez bat etorri behar, erkidegoaren objektu den gauzaren balioari begira, kuotari dagokion partaidetzarekin. Agian, ekonomi ahalbidearen printzipioari begirunea erakutsita, egokiago izango litzateke balorazio erregela berezia aplikatzea eskualda daitekeen titularkidetasun eskubidearen kasuan, egungo arauketa bazter utzita, hots, jabarikidetza osoaren gaineko titulartasunaren balioari begira, kuotari dagokion zatiaren arabera zehazteko sistema bazter utzita[67].

Horren ondorioz, ondasunen gaineko titulartasunak bitarteko egoera horretan dirauen artean, ustezko jaraunsleek eskubidearen igurikimena besterik ez dute eta igurikimenaren merkatu balioa zero izango litzateke, igurikimena eskualdaezina delako, hots, ezkontza osteko erkidegoaren gainean kuota zehazgabea eta aldakorra baita (%100ekoa, %80koa edo %0koa izan daiteke-eta). Beste hitzetan adierazteko, eskubidearen igurikimenak zero balioa izan beharko luke zergaren ondorioetarako,

---

parekatze akastuna denik; modu horretara, eskubide zein ondasunaren benetako balioa neurtzeko bidea izan daiteke horren truke zenbat ordainduko litzatekeen kalkulatzea merkatuko baldintza arruntetan. VARONA ALABERN, J.E., *op. cit.*, 1.562. or.

Zergak bazter utzi du bere hasierako helburua: ondasun eta eskubideak baloratzean nahitaezko gunea bihurtzea. Horren ordez, beste zergen arabera ezarritako balioak hartzen ditu, batik bat, Ondare Eskualdaketen gaineko Zergatik, sarri-askotan zerga horretara jotzen baitu balioak zehazteko. Bide horretatik, ondasun eta eskubideak baloratzeko irizpideen artean benetako balioaren irizpidea sartu da merkatu balioaren parekide gisa, benetako balioa baita Ondare Eskualdaketen gaineko Zergak erabiltzen duen irizpidea. Modu horretara, merkatu eragingarria den kasuetan (balio zehaztua ekar dezakeen merkatua, alegia) izan ezik, merkatu balioa erabili behar da balorazio irizpide edo erregela gisa. Eztabaidak sortuko dira bi balio horien artean, peritu bidezko tasazioak bakarrik konpon ditzakeela eztabaida horiek. ESCRIBANO LOPEZ, F., *op. cit.*, 318. or.

[67] Modu horretara, ez da ondasun erkidegoa Ondarearen gaineko Zergaren zergadun bihurtu nahi, nolaz ere. Erkidegoak ez du gaitasunik zerga egitatean modu autonomoan gauzatzeko. Bakarrik eskatu nahiko litzateke pertsona fisikoen gainean ezarritako tributuak aintzat hartzea pertsona horien benetako ekonomi ahalbidea, ahalik eta gehien, horretarako, ahalbidea aldaraz dezaketen inguruabar guztiak kontuan izan beharko lituzke legegileak, eta ondasunen gaineko jabarikidetza horien barruan. BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 298. or.

hortaz, ustezko jaraunsleak ez luke zergarik ordaindu behar komisarioak boterea egikaritu bitartean eta, behin boterea egikaritutakoan, ordutik aurrera bakarrik ordaindu beharko luke zerga

Ene aburuz, azken konponbide hori da egokiena testamentu boterearen izaera juridikoa kontuan izanik Hariari segiz, jaraunsleak ondasunak eskuratzen ditu testamentu boterea egikaritzen denean, beraz, zergaren sortzapena ordutik aurrerakoa izan beharko litzateke, inoiz ez ordutik atzera Kausatzailearen heriotzatik boterearen egikaritza bitartean igarotako epealdiari dagokionez, zerga ez litzateke eskatzeko modukoa izango, ezta atzeraeraginezko izaerarekin ere (aitorpen osagarrien bidez, alegia), ustezko jaraunsleek une horretan eskubidearen igurikimena dutelako, zero merkatu balioa duen igurikimena, hain zuzen. Zergaldi horiei begira, konponbide egokiena izango litzateke ezkontza osteko erkidegoa zergaren subjektu pasibotzat jotzea, ordezko izaerarekin, horretarako, lehendabizi gainditu beharko lirateke lehen aipatu diren zailtasunak

3.2. FORU KOMUNIKAZIOA

Ezkontide bakoitzaren ondarearen titularitasuna zehaztean, ezkontzaren ondasun eraentza errespetatzen da, zergaren likidazioari begira (7 art) Adierazmolde horren barruan ezkontzaren edozein ondasun eraentza sartzen dela ulertu behar dugu, baita foru komunikazioaren eraentza ere

Pertsona fisikoen aberastasuna kargatzen duten zerga pertsonalen kasuan (errenta edo ondarearen gaineko zergak), eta Konstituzio Auzitegiaren 45/1989 Epaiak ezarritako doktrinaren ondorioz, zerga horien subjektu pasiboa ezin daiteke pertsonez

osaturiko erakundea izan, ez eta nortasun juridikorik gabeko erakundea ere Horregatik, teknikaren aldetik konponbide bakarra egongo litzateke, ondare osagaien irabazpidezkotasuna eta titulartasun juridiko bakoiztua uztartzeko: tributuen ondorietarako, irabazpidezko ondarea ezkontide bien ondare erkidea izango litzateke eta, ondorioz, ondare hori bakoiztu beharko litzateke, subjektu pasibo bakoitzari erdibana eratxikiz[68]

Aragoiko doktrina zibilistaren partaideek gogor kritikatu izan dute eraentza hori Konturatu gabe bada ere, ezin daiteke bereganatu Ogasun Publikoaren irizpidea, ezkontzaren erkidegoari eta ezkontideen ondareari begira —bai Aragoiko erkidegoaren kasuan bai Zuzenbide erkideko irabazpidezko sozietatearen kasuan—. Ondarearen gaineko Zergari dagokionez, irizpide estatikoa ezartzen du legegile fiskalak, horren arabera, Ogasunarentzat ezkontzaren ondarea betiere desegite, likidazio eta adjudikazio egoeran legoke[69] etengabean Horiek horrela, Ogasunaren irizpidearen arabera, ondasun higiezina ondare erkidean sartzen denean, ezkontide bakoitzaren ondare pribatiboan sartzen da zuzen-zuzeneann ondasun horren erdi zatiezina, jabarikidetza erromatarra bailitzan, eta hori ez da horrela[70]

Ezkontzaren sozietateak izaera dinamikoa dauka, ezkontide batek zerbait ekartzen badu ezkontzaren sozietatera, kontraprestaziorik gabe bada ere, ezkontide hori ez da aberasten, beste ezkontidea ere ez da aberasten eta, ezkontzaren sozietateari

[68] SOLER ROCH, M T., *op. cit.*, 1.517 or

[69] Irabazpidezko sozietatea edo erkidego izaeradun beste ezkontzaren ondasun eraentza batzuk desegin aurretik, ulertzen da ondasunak ezkontide bien titulartasunpekoak direla eluneko berrogeita hamarteam eta horrek badu bere eragina Ondarearen gaineko Zergan ere MARTINEZ LAFUENTE, A., «El impuesto sucesorio y la adjudicacion en pago de gananciales», *Impuestos*, II (1994), 62 or

[70] ESCRIBANO SANCHEZ, J M., «El articulo 29 de la Compilacion», *Actas de los terceros encuentros del Foro de Derecho aragones*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1994, 107 eta 142 or.; GIMENO DE LA PEÑA, R ACOSTA ESPAÑA, R., «La sentencia y la Ley (comentarios a la Ley de Adaptación del Impuesto sobre la Renta)», *CaI*, 106 (1990), 7 or

dagokionez, bere inguruabarrak izango ditu. Bestela esanda, ezkontzaren sozietatea ez da merkataritza sozietatea, irabazasmoarekin, ez da sozietate zibila, ezta jabarikidetza erromatarra ere. Izatez, sozietate dinamikoa da eta beraren helburua ez da irabazasmoa, ezpada familiaren mantenua; amaieran bakarrik, sozietatea desegin eta likidatzean, egiaztatu daiteke azken emaitza[71]. Dena den, hau guztia *de lege ferenda* autua izango litzateke.

ROZAS VALDÉSek[72] azalpen berberari ekiten dio; autore horrentzat, ezin daiteke onartu Ondarearen gaineko Zergak irabazpidezko sozietateari emaniko eraentza, sozietatearen izaera zibila bazter uzten duelako. Ondasunak irabazpidezko sozietatean sartzen diren heinean ezkontide bakoitzari erdibana eratxikitzea eztabaidagarria izan daiteke, baina, ezkontza bitartean, ondare erkidearen gaineko jabetza ezkontide bakoitzari egozten zaiola baieztatzea guztiz onartezina da.

Iruzkin horiek berberak egin dakizkioke foru komunikazioaren eraentza fiskalari[73]. Ezkontzako ondasunen komunikazioa ez da gertatuko ezkontza desegin arte, ezkontideetarik bat hiltzeagatik, ezkontza horretako ondorengoak bizirik direla, bien bitartean, irabazitako ondasunak eta ondasun pribatiboak dira, titulartasun erkiderako joerarekin. Horregatik, Zuzenbide zibilaren ikusaldetik, zergaren erregela eztabaidagarria izango litzateke, ondasun erkideak erdibana egozten dizkielako ezkontide biei. Bestalde, egia da ere, Ondarearen gaineko Zerga goitik behera dela indibiduala eta aukera horrek ez duela bestelako konponbiderik ahalbideratzen.

---

[71] Erkidego izaeradun eraentzetan ondasunak eta errentak eratxikitzeko erregelak ezarri dira ezkontza desegiten denerako eta ez ezkontza bitarteko elkarbizitzarako. CARRUO VASCO, D., «La tributación de la familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Gaceta Fiscal*, 86 (1991), 172. or.

[72] ROZAS VALDÉS, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons, Madril, 1993, 69. or.

[73] MARTÍNEZ HORNERO, F.J., *op. cit.*, 33. or.

Gaiaz aldatuz, PFEZren Foru Arauaren 85. artikuluak ezarritako erregela, egokitzapen artezarekin, errepikatzen da[74] abenduaren 17ko 11/1991 Foru Arauaren 34. artikuluan. Artikulu horren arabera, Ondarearen gaineko Zergaren tributu zorrak eta Kode zibilaren 1.365. artikuluak aipatzen dituen zorrak izaera berbera izango dute eta, ondorioz, irabazpidezko ondasunak[75] zuzen-zuzenean erantzun behar dute Ogasun Publikoaren aurrean zor horiengatik. Manu hori Konstituzioaren aurkakoa da arrazoi birengatik[76]: ekonomi ahalbidearen printzipioa ukitzen duelako (31. artikulua), batetik, eta, euren egoera zibila edozein dela, espainiarren arteko berdintasun printzipioa ere ukitzen du (14. artikulua). Lehendabizikoari dagokionez, tributuak ezkontide bakoitzari eragin behar dio bere ekonomi ahalbidearen arabera; bigarrenari dagokionez, baterako erantzukizuna eragotzi beharko litzateke. Ildo horretatik ere, ezkontide batek ezin zezakeen berari dagokion irabazpidezko ondarearen zatiarekin erantzun, ondasun eraentza bukatu bada ere, beste ezkontidearen jokabidea dela-eta sorturiko zehapen eta errekarguengatik. Are gutxiago, erabat bakoiztu den zerga baten kasuan, bai alde sustantiboan bai alde formalean bakoiztua, alegia. PFEZrekin gertatu bezala, manu horren aplikazio eremua eztabaidatzen da, Kode zibilak araututako irabazpidezko

---

[74] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Pasivo de la comunidad (arts. 41 a 47)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II lib. Jose Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAK zuzenduta, 215. or.

[75] Kode zibileko 1.365. artikuluaren esparru objektiboa hedatzea zalantzagarria da, batik bat, irabazpidezko ondasunek erantzun behar dutenean zehapenengatik eratorritako zorraren zati baten gainean, hots, ezkontide bakar batek gauzatutako urratzeen ondorioz ezarri diren zehapenengatik. GORDILLO, M.-JIMENEZ, E.-LERIDA, T.-NUÑEZ, I., *op. cit.*, 618. or.

Beste autore batzuen aburuz, bateragarria izan daiteke pertsona fisiko bakoitzak aitorpen banatua egitea, batetik, eta irabazpidezko sozietatea zuzen-zuzenean erantzun behar izatea hartzekodunaren aurrean (Ogasun Publikoaren aurrean), bestetik. ZENBAIT AUTORE, *Memento...*, *op. cit.*, 257. or.

[76] BASACHOCHE, J., «Articulo 34. Responsabilidad patrimonial», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ* (E. SIMON ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 2.124. or.

sozietate ez diren ezkontzaren ondasun eraentzen kasuan[77]. Aurreko kapituluan adierazitakora bidaltzen dut irakurlea, PFEZren arautegiko 85 artikuluari iruzkinak egin direnean.

4. ZERGA OINARRIAREN BALORAZIOA: ERRESERBATU BEHARREKO ONDASUNAK

Zergaren Legeko 9. artikuluak balio gordina aipatzen du, hots, kasuan kasuan balio hori gutxitu behar da, ondasuna edo eskubidea ukitzen duten izaera errealeko zama edo kargaren bat denean.

Orduan, eskubide eskualdaezin batzuen balorazioa nolakoa izan behar deen eztabaidatzen da[78]. Legeak argi eta garbi bereganatu du legearen arabera ezarritako balioen irizpidea. Horren arabera, subjektu pasiboak bere eskubide eta ondasunei eratxiki behar dien balioa izango litzateke Legeak ezarritako arauen ondorioz lorturiko balioa. Bestalde, horrela ezarritako balioak ezin ditu Administrazioak ere aldatu. Sistema hori, bada, oso zurruna agertzen da eta, ondorioz, balorazioak ere oso zurrunak dira[79].

Horiek horrela, erreserbatu beharreko ondasunak ditugu, uztailaren 1eko 3/1992 Legeak ezarritako erreserba tronkalak barne. Nola baloratu behar dira ondasun horiek

---

[77] Ondasunen foru komunikazioaren eraentzari ere aplikatzen zaio. ONAINDIA OLALDE, G., «La responsabilidad por deudas en el régimen económico matrimonial de comunicación de bienes. Especial referencia a las deudas tributarias», *FHB*, septiembre de 1995, 101 erref., 12 or.

[78] BREÑA CRUZ, F.A.–GARCIA MARTIN, J.A., *op. cit.*, 352. or.

[79] BREÑA CRUZ, F.A.–GARCIA MARTIN, J.A., *op. cit.*, 362. or.

zergaren ondorioetarako? Zergaren Legeko 10.2. artikuluaren d) letrak xedatzen duenez, aurreko idazatietan sartzen ez diren eskubide errealak baloratzeko, bi balio erkatu behar dira eta bietatik handiena aukeratu behar da: eskubide erreal horiek eratzean alderdiek itundu duten balio, prezio edo kapitalaren arabera egotziko dira, batetik, eta urteko errenta edo pentsioa Espainiako Bankuaren oinarrizko interesaren arabera kapitalizatuz lorturiko balioa, bestetik. Baina, zer gertatuko litzateke alderdiek ez balute eskubidearen kapitala, prezio edo balioa zehaztuko eta urteko errenta edo pentsioa bakarrik ezarriko balute? Bestalde, zer gertatuko litzateke[80] urteko errenta edo pentsioa itunduko ez balira, eskubide errealen izaerak berak bultzatuta (bide zortasunak, kasu)?

Erreserbei dagokienez, erreserbagileak bere eskubidea baloratu beharko luke biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera, nahiz eta geroago balorazio hori egokitu, erreserbatu beharreko ondasunak erreserba-hartzaileei eskualdatzen dizkienean Erreserba egiteko betebeharra azkenduko balitz (erreserba-hartzaile guztiak hilko balira, kasu), jabaria bateratu egingo litzateke, erreserbagileak jabetza soila behin betiko eskuratuko zukeelako; une horretan, Ondarearen gaineko Zergari dagokion balioa handitu beharko luke, jabetza soilaren balioaren neurrian[81].

[80] MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *op. cit.*, 1.913. or.

[81] MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *op. cit.*, 1.900 or.

VII. KAPITULUA

ONDARE ESKUALDAKETA ETA EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUEN GAINEKO ZERGA

0. SARRERA

Dakigunez, Euskal foru zuzenbide zibilak oinordetza izaerako erakundeak arautzen ditu Horregatik, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergak ez du eragin handirik izango Foru zuzenbidean; salbuespenez, kostu bidezko ondare eskualdaketa kasu urri batzuetan (foru komunikazioa eta foru saka) Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga aplikatu beharko da

Ondasun higiezinen kostu bidezko eskualdaketei begira, atal honetan bakarrik jorratuko dira Bizkaiko eta Arabako legeria fiskalak, legeriak horiek baitira Bizkaiko foru zuzenbide zibilari aplikatzeko moduko bakarrak Lehendabizi, zerga egitatea sortzen duten kostu bidezko eskualdaketek Bizkaiko foru zuzenbide zibila ukitzen dute, ondasun tronkalei buruzkoak diren heinean, hau da, Bizkaiko Lur Lauan edota Laudio eta Aramaion kokaturiko ondasunei buruzkoak Bigarrenik, aplikatzeko moduko arauketa zehazteko, zergaren lotura gune fiskala ondasun higiezinen kokapena da, bestela esanda, ondasun horiek kokatuta dauden lekuko legeria fiskala aplikatu behar da, hau da, Bizkaiko eta Arabako legeria Foru zuzenbidearen kasuan

Nolanahi den ere, ondasunen foru komunikazioarekin zerikusirik duen aldetik, ezkontzaren sozietateari buruzko salbuespena aipatu beharrean nago; kasu horretan, gainera, zerga honek ezarritako salbuespenak foru komunikazioa jorratzen duen aldetik, Espainiako legeria fiskal guztiak uki ditzake Gogora dezagun ezkontzaren hasieran finkaturiko ezkontzaren ondasun eraentza ez dela aldatzen ezkontza bitartean, ezkontideek kontrakoa xedatu ezean; ildo horretatik, gerta daiteke foru komunikaziopeko ezkontzaren ezkontideei lurralde erkideko arautegi fiskala aplikatu behar izatea, esate baterako, ezkontideek euren egoitza fiskala Madrilen jarri dutelako

Gainerako tributuetan gertatu aldera, kasu honetan ez dago zergaren definiziorik Legegileak zeharkako zerga dela aipatu du bakarrik eta hori ere zalantzagarria izan daiteke[1], horrez gain, tributu erreal, objektibo eta instantekoa da. Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga zerga egitate ezberdinak kargatzen ditu, hiru modalitatera bil daitezkeen egitateak, hain zuzen:

a) Kostu bidezko Ondare Eskualdaketak: honetara biltzen dira ondare trafikoaren eragiketak, izaera zibilekoak badira, norbanakoen artekoak, alegia.

b) Sozietate Eragiketak: sozietate kontratuari datxezkion enpresa finantzaketa modu ezberdinak zergapetzen dira eta, oro har, sozietate eta bazkideen arteko ondare elkartrukaketak, kontratuari lotuta badira.

c) Egintza Juridiko Dokumentatuak: egintza juridikoen zenbait forma edo solemnitateri antolamendu juridikoak babes berezia ematen die eta horixe da zergak kargatzen duena

[1] MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 5. arg., 1997, 38. or.

Hiru modalitate horietatik lehenak, zalantzarik gabe, ukitzen du argi eta garbi Euskal foru zuzenbide zibila; adjudikazio gaindikinak direla-eta edo salbuespen ezberdinen kasuan, Kostu bidezko Ondare Eskualdaketa izeneko modalitateak konpondu beharko ditu egoera horiek. Izatez, Sozietate Eragiketa izeneko modalitatea zeharka bakarrik aipatuko da eta kasu jakin bati begira, kasu horretan aplikatzeko modukoa ez bada ere ezkontza osteko erkidegoa. Azkenik, Egintza Juridiko Dokumentatuak izenekoa bazter utziko da, foru erakunde zibilak ukitzen ez dituelako.

1. ZERGAREN BILAKAERA HISTORIKOA

Zergaren historia Eskubide Erreal eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zergari lotuta ageri zaigu 1964ra arte; gogora dezagun Eskubide Errealen gaineko Zergak dohain bidezko eskualdaketak ere arautzen zituela. Tesiaren laugarren kapituluan luze eta zabal jorratu zen 1964ra arteko zergaren historia, beraz, irakurlea bidaliko nuke Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga[2] jorratzean esandakoetara.

Horiek horrela, 1964ko eraldaketaren ondorioz, Eskubide Erreal eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zerga ezabatu zen eta bere ordez, aldi berean, bi zerga berri sortu ziren. Oinordetzen gaineko Zerga Orokorra eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga. Apirilaren 6ko 1 018/1967 Dekretuak onetsi zuen Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Legea. Geroago, 1977–1978an tributu sistema goitik behera eraldatzen denean,

[2] Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarekin harreman ugariak ditu zerga honek: alde batetik, zerga biek dute jatorri berbera; eta beste alde batetik, osagai berdinak dituzte biek ere, hala nola, tributuaren printzipio nagusiak, balioen konprobazioa eta zergaren administrazio antolaketa ere. MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 47. or.

ekainaren 21eko 32/1980 Legeak onetsi zuen zergaren Lege berria; urte horren amaieran ere, abenduaren 30eko 3.050/1980 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsi zuen zergaren testu bategina. Hurrengo urtean, zergaren Araudia onesten da, abenduaren 29ko 3.494/1981 Errege Dekretuaren bidez; modu horretara, 1959ko Araudia indargabetzen da Araudi berriaren aurka egiten duen guztietan. Azkenik, irailaren 24ko 1/1993 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsi izan du zergaren indarreko Legearen testu bategina, ildo horretatik, maiatzaren 29ko 828/1995 Errege Dekretuaren bidez, indarreko Araudia onetsi izan da eta, ondorioz, oraindik indarrean izan zitezkeen 1959ko Araudiko manuak behin betiko indargabetu dira.

Gainerako lurralde fiskalei dagokienez, Arabak Estatuko legegilea kopiatu zuen eta Aldundiak emaniko 1964ko ekainaren 27ko Erabakiaren bidez Eskubide Errealen gaineko Zerga ezabatu zen, beste zerga berri bi sortuz: Oinordetzen gaineko Zerga Orokorra eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga Geroago, zerga bi horientzat baterako Araudia onetsi zuen Aldundiak 1975eko irailaren 30ean emaniko Erabakiaren bitartez. Zergaren indarreko testua Aldundiak onetsi zuen 1981eko maiatzaren 31ko Erabakiaren[3] bidez

Bizkaiaren kasuan, 1981ean Ekonomi Ituna ezarri zen berriro, horren harira, azaroaren 28ko 10/1985 Foru Arauak[4] arautu zuen zergaren arauketa berria; geroago, zergaren arauketa aldarazi da martxoaren 23ko 3/1989 Foru Arauaren[5] bidez, azken horrek ezarri duela indarreko arauketa.

---

[3] Probintziako Aldizkari Ofizialaren aparteko zenbakia, 1981eko ekainaren 1ean argitaratua.

[4] Bizkaiko Jaurerriaren Aldizkari Ofiziala, 289. zk., II. Eranskina, 1985eko abenduaren 18koa.

[5] BAO, 83. zk., 1989ko apirilaren 4koa.

Gipuzkoari dagokionez, Ekonomi Ituna berriro ezarri zenetik zergaren arautegi bakarra onetsi da, gaur egun indarrean dagoen abenduaren 30eko 18/1987 Foru Arauak[6] jasotakoa, alegia.

Azkenik, Nafarroaren kasuan, 1970eko apirilaren 10eko Erabakiaren bidez Aldundiak baterako Araudia onetsi zuen bi zergentzat Oinordetzen gaineko Zergarentzat eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergarentzat Orduz geroztik, azken zerga horri modu esklusiboan dagozkion bi xedapen onetsi izan dira (Foru Parlamentuak 1981eko martxoaren 17an hartutako Erabakia[7] eta abenduaren 23ko 27/1982 Foru Dekretua[8], zergaren Araudia onetsiz), lurralde erkideko legeriarekin bat eginez Nolanahi den ere, xedapen bi horietan jasotako arauketa Nafarroako errealitate zibilera egokitua izan zen, Nafarroan aplikatu behar zen-eta.

2. PRINTZIPIO OROKORRAK

Zergaren arauketak printzipio batzuk arautzen ditu izaera orokorrarekin, hots, zerga osorako direla aplikagarriak; printzipio horiek gehienek Eskubide Errealen gaineko Zergan dute euren jatorria Zerga honetako printzipio orokorrak eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak araututakoak bat datoz, beraz, irakurlea tesiaren laugarren kapitulura bidaltzen dut, printzipio horien azterketa sakonagoa izan dezan

---

[6] GAO, 249. zk., 1987ko abenduaren 31koa

[7] Nafarroako Aldizkari Ofiziala, 37. zk., 1981eko martxoaren 27koa

[8] Nafarroako Aldizkari Ofiziala, 7. zk., 1983ko urtarrilaren 17koa

Lehendabizi, kalifikazio printzipioa jaso izan da. Printzipio hori ohikoa izan da betidanik eta zergaren kudeaketa ukitzen du. Printzipioari helduta, tributua ezarri behar da kontratu edo egintzaren benetako izaera juridikoaren arabera, alderdiek erabili eta kontratuko borondatearen dokumentu adierazleak jasotzen duen izendura bazter utzita. Egia esateko, printzipio hori zerga orotan aplikatzen da. Ondorioz, zerga eskatuko da likidatzeko moduko egintzaren edo kontratuaren benetako izaera juridikoaren arabera, alderdiek emaniko izendura edozein dela, eta kontratu zein egintzaren eragingarritasuna edo baliozkotasuna uki ditzaketen akatsak bazter utzita, bai formari zein edukiari buruzko akatsak (martxoaren 23ko 3/1989 Foru Arauaren 2.1. artikulua).

Azken batean, modu horretara Kode zibilaren 1.281. artikuluak jasotako printzipioa tributuen arloan sartzen da ere. Kode zibilaren ariora, kontratuko hitzak kontratugileen ageriko asmoaren kontrakoak izango balira, kontratugileen asmoa nagusituko litzateke hitzen gainetik[9]. Halaber, printzipio horrek legegilearen jokabidea agerian jartzen du berriro zerga honetan, zergaduna mesfidantzaz ikusten duelako[10].

Bestalde, Zuzenbide zibilarekiko harremanei dagokienez, Bizkaiko 3/1989 Foru Arauak Kode zibilera[11] igortzen gaitu, bai eta arau sustantibo zibiletara ere, mugapean edo baldintzapean diren zergapeko egintza zein kontratuak kalifikatzeko[12] (2.2. art.)

---

[9] MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 109. or.

[10] COLOMER FERRANDIZ, C.-CARRASQUER CLARI, M.L., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Fundación Universitaria San Pablo C.E.U., Valentzia, 2 arg., 1997, 37 or.

[11] Lurralde erkidearen 1993ko testu bateginak Kode zibilera bakarrik bidaltzen du. Espainian diren gainerako legeria fiskalak bazter utzita. MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 118. or.

[12] Aurreko arautegian, epea zenbatzen hasten zen zerga egitatea gertatzen zen unetik; horiek horrela, baldintza etengarripeko kontratu eta egintzen kasuan, ulertzen zen zerga egitatea ez zela gertatu eta, ondorioz, kudeaketa bulegoetan ez ziren aitorpenak aurkezten, baldintza bete artean.

Orain, 1995eko Araudiaren idazketa berriarekin, baldintza etengarripeko kontratu edo egintzen kasuan, dokumentua likidatzera aurkeztu behar da ezarritako epearen barruan (30 eguneko epea), aitorpen-likidazio inprimakiarekin batera; inprimaki horretan, ordea, ez da autolikidaziorik gauzatu behar eta, beraz, ez da zergaren ordainketarik egin behar, zergaren sortzapena gertatu ez delako

Igortze horren barruan sartu beharko lirateke Espainian diren legeria zibil guztiak[13], eta horien artean Euskal foru zuzenbide zibila. Azken hori beharrezkoa izango litzateke foru erakunde zibila kalifikatu behar denean; osterantzean, kalifikazioa zehazgabea edo akastuna izan daiteke, erakunde jakin horrentzat arrotza den arauzko testua aintzakotzat hartuko balitz.

Esangura horretan, 1993ko Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren testu bategineko 3. artikulua dugu. Artikulu horren arabera, zergaren menpeko ondasunen kalifikazio juridikoa burutzeko (euren izaera, destino, erabilera edo aplikazio ezberdina dela-eta), Kode zibilak horri buruz ezarritakoari begiratu behar zaio edo, Kodeak ezer ezarri ezean, Administrazio zuzenbideak ezarritakoari. Manu horrek hitzez hitz errepikatu egiten du 1967ko testu bateginaren 10. artikulua, hots, apirilaren 6ko 1.018/1967 Dekretuak onetsitako Oinordetzen gaineko Zerga Orokorra eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Lege eta Tarifen testu bategina. Dena den, printzipio hori sustrai sakonak ditu Eskubide Erreal eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zergaren tradizioan (1900eko zergaren arauketan bazegoen, behintzat), zerga horren aplikazio esparruan *mortis causa* eskualdaketak ere sartzen zirela. Esan bezala, manu horrek interpretazio zabala behar izan du hasiera-hasieratik. Foru zuzenbide zibilek alor horretan arau ditzaketen berezitasunak aintzat hartu ahal izateko[14]. EAAZk adierazi

---

baldintza etengarria betetzeko egoteagatik. Hartan segiz, kudeaketa bulegoek dokumentuaren izatea egiaztatu dute, eta horrela dokumentu horien gaineko kontrola eta jarraipena egin dezakete, orain arte izan ez dutena baldintza bete bitartean. GONZALEZ-ROSELL LOPEZ, A., «Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados», *OF*, 14 (1996), 21. or.

[13] Zerga egitatea osatzen duen egitatezko kasua Zuzenbide zibilak araututako egintza edo kontratua izan ohi denez, Zuzenbide zibilera jo beharko litzateke aplikatzeko moduko tributu erregelak interpretatzean. GOMEZ GALLIGO, F.J., «Algunas vertientes civiles y fiscales del matrimomo. Estudio especial de las relaciones entre Derecho civil y fiscal», *Boletin del Centro de Estudios Hipotecarios de Cataluña*, 64 (1995), 333. or.

[14] Manuaren lehenengo idazketa egin zenetik, doktrinako autoreek ardura handia erakutsi dute, idazketa horretan foru zuzenbideak bazter utzi direlako. ALBI DE PAZ, J., *Comentarios al Impuesto de*

zuenez, 1975eko uztailaren 9ko ebazpenean[15], ondasunak kalifikatzean arlo zibileko eta eduki zibileko edozein arau aplikatzeko modukoa izango litzateke, eta ez Kode zibilaren 333.etik 337.era bitarteko artikuluak bakar-bakarrik.

Zalantzarik gabe, badira zergaren arauketa osoan aplikatzen diren beste printzipio erkide batzuk ere, besteak beste: hitzarmenaren araberako zergaren printzipioa, zergaren modalitateen arteko bateraezintasunaren printzipioa, balioen konprobazioaren printzipioa, dokumentu pribatuen preskribaezintasunaren printzipioa edota zergaren ordainketari lotzearen printzipioa. Edozein modutan ere, printzipio horiek ez dute garrantzi handirik tesiaren helburuetarako.

3. ZERGA EGITATEA

Esan bezala, zerga egitatetik, batik bat, Kostu bidezko Ondare Eskualdaketa izeneko modalitatea da guri interesatzen zaiguna, euskal foru erakunde zibilak ukitzen dituelako Horiek horrela, eta arau orokorraren salbuespen gisa, atal honetan Sozietate Eragiketa izeneko modalitatea ere aztertu behar da, ezkontza osteko erkidegoa uki dezakeen neurrian, geroago zehaztuko denez, aukera hori ukatu behar da

Kostu bidezko Ondare Eskualdaketei dagokienez, zerga egitatera biltzen dira kostu bidezko eskualdaketak, *inter vivos* egintzen bidez pertsona fisiko edo juridikoen ondarea osatzen duten eskubide eta ondasun mota guztiak eskualdatzen direnean

Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, Tipografía de sucesores de A. Jiménez, Ávila, 1907, 140-141 or

[15] COLOMER FERRANDIZ, C., *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Siete, Valentzia, 3. arg., 1994, 77. or.

Bigarrenik, zerga egitatera honakook ere biltzen dira: eskubide erreal, mailegu, fidantza, errentamendu, pentsio eta administrazio emakiden eraketa. Zergaren arauketan, gainera, zenbait erakunde juridiko kostu bidezko eskualdaketatzat jo ohi ditu legegileak, kasu horiek zerga egitatearen osagaiekin parekatzen dira, kalifikazio printzipioa erabili gabe[16]. Ildo horretatik, 7. artikuluaren 2. zenbakiak zenbait kasu arautzen ditu, kasu horiek ez dira eskualdaketak esangura hertsian, baina, tresna edo bideak eratzen dituzte eta horien bitartez zergaren ordainketari iruzur egin. Tesiaren helburuetarako, adjudikazio gaindikinen kasua da interesgarriena eta jarraian jorratuko da.

3.1. ADJUDIKAZIO GAINDIKINAK

Adjudikazio gaindikina gertatzen da izendatuak bere tituluaren arabera dagokiona baino gehiago eskuratzen duenean, bere eskubidea zehaztean. Normalean, oinordetzei buruzko arloan gertatzen da eta zerga egitate berria eta ezberdina dakar, heriotzarekin gertatukoarekin alderatuta. Hori dela-eta, ez da nahastu behar oinordetzatik sorturiko tributu betebeharrekin, nahiz eta adjudikazio gaindikina une horretan gauzatu. Beste kasu batzuetan ere gerta daitezke adjudikazio gaindinak, hala nola, sozietateak desegitean, sozietatearen kapitala txikitzean (bazkideei euren ekarpenak itzuliz gero), bazkideak banantzean, jaraunspenezko erkidegoa desegitean, irabazpidezko sozietatea desegitean, ondasun erkidegoa desegitean, eta abarretan.

Adjudikazio gaindikinaren jatorria kostu bidezko zein dohain bidezko negozioa izan daiteke. Espainiako tributu antolamenduan printzipio orokor bat dago, printzipio horren

[16] MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 233. or.

ariora, lagapenak (eta gaindikina horretan datza) kostu bidezkoak direla uste da[17] Legearen aburuz (eta horretan arrazoia du legeak), pertsonek jardun ohi dute kari ekonomikoengatik eta ez eskuzabaltasunarengatik[18] Adjudikazio gaindikina izanez gero, Administrazioak, lehendabizi, kalifikatu behar du gaindikin hori, horren likidazio eta tributu eraentza gaindikinaren izaeraren araberakoa izango delako Dohain bidezkoa izango balitz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe legoke[19], ostera, kostu bidezkoa izango baliltz, Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren menpe

Adjudikazio gaindikinen inguruko autua aspalditik agertu zitzaion legegileari Ildo horretatik, 1900eko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Legeak[20] salbuesten zituen jaraunsleen arteko adjudikazio gaindikin edo aldea, Kode zibilaren 1 056 2 eta 1 062 1 artikuluen aplikazioaren ondorioz gertatuz gero

Indarreko manuaren idazketa honakoa da

> *Bizkaiko 3 1989 Foru Arauaren 7 2 artikulua*
> «Zergaren ordainketa eta likidazioaren ondorioetarako, ondare eskualdaketatzat hartuko dira

[17] COLOMER FERRANDIZ, C - CARRASQUER CLARI, M L , *op cit*, 58 or

[18] SERRERA CONTRERAS, P L , «Los excesos de adjudicacion y de aportacion en los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales», *Impuestos sobre Sucesiones Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, 1 lib , 1 139 or

[19] Jaraunspenaren gaineko eskubide abstraktuaren eta eskubidearen benetako zehaztapenaren arteko aldea eskuzabaltasunaren ondorioz gertatuko balitz, *inter vivos* eta dohain bidezko negozio juridikoa burutuko litzateke, alegia. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dagoen negozioa ROZAS VALDES, J A , *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons, Madril, 1993, 135 or , PASCUAL ESTEBAN, J L -PASCUAL VEGA, A M , *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Bartzelona, 1997, 91 or

[20] 1900eko zergaren Legeko 3 22 artikulua (1900eko apirilaren 2ko Legea)

> b) Adjudikazio gaindikin aitortuak[21], salbu eta Kode zibilaren 821, 829, 1.056 (bigarrena) eta 1.062 (lehena) artikuluek xedatutakoa edota oinarri bera duten Foru zuzenbideko xedapenek ezarritakoa betetzean gertatuko balira»

Arau horri dagokionez, Foru zuzenbidearen aipamena lehen aldiz egin zen abenduaren 30eko 3.050/1980 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsitako Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren testu bateginean Ordura arte, Kode zibilari bakarrik egiten zitzaion aipu, Espainiako gainerako legeria zibilak bazter utzita.

Bizkaiko testuak lurralde erkideko arautegiaren 7.2 artikuluaren b) letra kopiatu du Arabaren kasuan, arau berdina ezarri da lurralde historiko horretan zerga arautzen duen Foru Arauaren 8.2. artikuluko b) letran, hots, Batzar Nagusiek 1981eko maiatzaren 31n hartutako Erabakiaren 8.2. artikuluko b) letran Gipuzkoan ere, badago arau hori, abenduaren 30eko 18/1987 Foru Arauaren 7.2 artikuluko b) letran Azkenik, Nafarroan, 3.2. artikuluaren b) letrak errepikatzen du testu bera[22]

Legeak ezarritako presuntzioaren arabera, kostu bidezko eskualdaketa dela uste da, adjudikazio gaindikina gertatzen denean Salbuespenez, berez zatiezinak diren ondasunak emateagatik adjudikazio gaindikinik balego, eta eragiketa hori

---

[21] Adjudikazio gaindikin aitortuak dira eskrituratik edo likidatzeko moduko dokumentutik ondorioztatzen direnak, hots, dokumentu horiek irakurri hutsez nahikoa da gaindikina dagoela atzemateko, legezko edo testamentuzko esleipenen gainean Banaketan interesa dutenek eurek ondasunak adjudikatzen dizkiote jaraunsle bakoitzari, modu horretara, nahiz, ez dute errespetatzen jaraunspenezko kuoten balioa. MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed Siete, Valentzia, 1988, 423. or.

[22] Araudiak egindako garapenean, zergapetik kanpokoak honela ezartzen ditu 12.2.b artikulua «Adjudikazio gaindikin aitortuak, salbu eta Kode zibilaren 821, 829, 1.056 (bigarrena) eta 1.062 (lehena) artikuluek xedatutakoa, Nafarroako Foru Berri edo Foru zuzenbide zibilaren Konpilazioari buruzko Legeak xedatutakoa, edota oinarri bera duten Foru zuzenbideko xedapenek ezarritakoa betetzean gertatuko balira».

jaraunspenaren banaketari lotuta agertuko balitz Kode zibilak edo foru legeriek arautzen duten moduan, orduan adjudikazio gaindikina ez litzateke zergapean egongo.

Beste hitzetan esanda, arestian azaldutakoa gorabehera, gerta daiteke adjudikazio gaindikin batzuk zergaren menpe ez izatea; kasu horiek Kode zibilean edota foru legerietan arautzen dira. Adjudikazio gaindikin salbuetsiak dira hurrengo artikuluetan aipaturiko kasuak: Kode zibilaren artikulu batzuk, hala nola, 821 (erraz zatitu ezin daitekeen finka), 829 (gauza zehatzean eginiko hobekuntza), 1.056 bigarrena (nekazaritza edo industria ustiapena) eta 1.062 lehena (gauza zatiezina edota zatiketarekin kalte handiak izango lituzkeena); bai eta Foru zuzenbideak arauturiko antzeko egoerak, besteak beste[23], Kataluniako senipartedunen egoera[24] edota 1973ko martxoaren 1eko Nafarroaren foru zuzenbide zibilari buruzko Konpilazioaren 219.2 legea.

Finka bat zatiezina den ala ez, edota zatiketarekin kalte larriak izango lituzkeen ala ez zehaztea oso subjektiboa da; sarri-askotan Administrazioak zuhurtziarakotasunez erabaki beharko du, perituen txostenak aintzat hartuta[25]. Esangura horretan, Euskal Herriko JANEk adierazi zuenez, 1996ko azaroaren 26an[26], jaraunspena banatzean adjudikazio gaindikinik gertatuz gero, zerga egitatea gauzatu da Ondare Eskualdaketen gaineko Zergari begira, adjudikazio gaindikina saihesteko modukoa izan bada.

---

[23] MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 243. or.

[24] Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiko 31. artikuluak arautzen zuen kasu hori (1959ko urtarrilaren 15eko Araudian). Foru legeriaren arabera, jaraunsleak nahi duen ondasun mota aukera dezakeenean gainerako jaraunsleei senipartea ordaintzeko, ez da zergaren sortzapena gertatuko, jaraunspen gisa ez den beste kontzeptuagatik.

[25] BAS RIVAS, F., *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, Edersa, Madril, 1960, I. lib., 127. or.

[26] JTA, 1.610, 3. Zuzenbidearen oinarria. Halaber, epai hori ikus daiteke: *HFB*, abril 1997, 97.058 erref., 25-26. or.

Euskal foru zuzenbide zibilak zatiezintasun kasu jakin bat arautzen du, dohain bidezko eskualdaketetan. Horrela, uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 26 artikuluak ezarri duenez, kontrako xedapenen ezean, baserria gainerantzekoekin eskualdatzen denean ulertzen da horiekin batera baserriaren ustiapenerako leudekeen altzariak, abereak, makinak eta instalazioak ere eskualdatzen direla Beraz, eskualdaketa horretan adjudikazio gaindikinik gertatuko balitz ere, zergapetik kanpoko kasuaren barruan kokatu beharko genuke, Kode zibilak araututako antzeko kasuen oinarri bera izango litzatekeelako oraingo honetan ere

Bestalde, Euskal foru zuzenbidearen arabera, ondasun guztiak jaraunsle bakar bati adjudika dakizkioke, gainerako derrigorrezko jaraunsleak baztertuz Beharbada, jokabide horrek zalantzaren bat sor dezake likidatzailearengan, azken horrek Kode zibilaren sistema gogoan duelako Egia esateko, kasu horretan ez dago inolako adjudikazio gaindikinik, oinordetza arautzen duen legeak berak (uztailaren 1eko 3/1992 Legeak) onartzen duelako banaketa ezberdina, derrigorrezko oinordekoen artean Modu horretara, tesiaren laugarren kapitulura bidali behar dut irakurlea, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpeko adjudikazio gaindikinak aztertu ziren lekura

Kasu horiez landara, beste batzuk ere ekarri behar dira hizpidera, ulerbidez, ondasun erkidegoa azkentzeko arauak osatu behar direnean jaraunspena banatzeko arauekin edota banatu beharreko gauza zatiezintasunaren printzipioan oinarritzen denean Tributu administrazioak jarrera edo azalpen hori onartu izan du, horiekin lotura estua duen kasu batean, irabazpidezko sozietatea desegitearen zioz ondasun zatiezina ezkontideetarik bati ematen zaionean[27]. Hariari segiz, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak 1996ko

[27] MARTINEZ LAFUENTE, A., *loc. cit.*

urtarrilaren 16an emandako erantzunean adierazi zuenez[28], Kode zibilaren 1.062. artikuluaren baldintzak betetzen diren guztietan, ondasun higiezin zatiezina ezkontide bati adjudikatuko balitzaio, horrez gainera ondasun higiezin hori irabazpidezko ondasun bakarra izango balitz, eta ezkontide horrek eskudirutan ordainduko balio diferentzia beste ezkontideari, orduan ez litzateke gertatuko Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren menpeko kasu bat, testu bateginaren 7.2 artikuluko b) letraren arabera. Esangura horretan ere, lurralde erkidean 1995eko Araudiaren 32.3. artikuluak ez du zergapetzen adjudikazio gaindikin aitortua, gaindikina gertatzen bada ezkontide bati ohiko etxebizitza adjudikatu zaiolako, ezkontzaren ondasun eraentza desegitean.

Iritzi horren aurka agertu da MENENDEZ HERNANDEZ[29]. Autore horrentzat, salbuespen arloan ezin da analogia aplikatu; horregatik, egoera salbuetsia zorroztasunez interpretatu beharko litzateke. Hortik ondorioztatzen denez, legearen erregelak adjudikazio gaindikinak aipatzen ditu, baina jaraunsleen artean gertatutakoak bakarrik, beraz, adjudikazio gaindikinak ez badira jaraunspenezko eskualdaketaren zioz gertatzen, zergaren menpe daude, zalantzarik gabe[30]. Esate baterako, ondasun erkidegoa desegitean sortzen diren adjudikazio gaindikinak zergapetu beharko lirateke, nahiz eta gaindikin horiek erabili izan ondasun batzuk berez zatiezinak direnean edota zatiketak kalte larriak dakarzkionean ondasunari.

---

[28] Esangura berean, TZNren 1997ko irailaren 19ko erantzuna [*QF*, 10 (1998), 34. or.]. Hala ere, EAAZ ez dator bat 1997ko uztailaren 24ko ebazpenean (JTA, 1.273); horren ustez, ezin daiteke salbuespena aplikatu, erkidegoak ez duelako jaraunspenezko izaerarik.

[29] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Bartzelona, 1996, 146 eta 156. or.

[30] Salbuespena egokia izan dadin, beharrezkoa izango litzateke jaraunspena banatzeko eragiketen artean gauzatzea adjudikazioa, hau da, ezin daiteke salbuespena aplikatu eragiketa horietan lehendabizi *proindiviso* adjudikazioa burutu denean eta geroago, *proindiviso* egoera desegiteko, gauza zatiezina oso-osorik jabekide bakar bati adjudikatzen zaionean, azken horrek dirutan ordaintzen duela diferentzia; izan ere, orduan lagapen gisa likidatu beharko litzatekeelako zerga. BAS RIVAS, F., *loc. cit.*

Gaur egun ere, ezkontzaren erkidegoa banatzeko itunak askatasun handiz egin daitezke, ondasun batzuk lehenespenez eratxikitzeko aukera dagoela, bestela esanda, eta zehatzago esanda, bizirik dirauen ezkontideak ondasun zehatz batzuk sar ditzake, berari dagokion erloan, horien ordez konpentsazio batzuk ematen badira ere Kasu horietan, arreta berezia eduki beharko litzateke adjudikazio gaindikinik dagoen ala ez zehazteko[31].

Foru komunikazioaren eraentzari dagokionez, ezkontide batek gaindikin bat jaso dezake ondasunetan, berak ezkontzara ekarritako ondasunak gehi ezkontza bitartean irabazitakoen erdia baino ondasun gehiago jasotzen dituenean Ene aburuz, gaindikin hori foru komunikazioaren eraentzaren ondorioz jasotzen duenez, ez litzateke adjudikazio gaindikinik izango, baldin eta ezkontzaren erkidegoan berari dagokion partaidetza kuota gainditzen ez badu (hots, ondasun guzti-guztien erdia) Ezkontideak jasotako gaindikin hori kokatu beharko litzateke ezkontzaren sozietatearen salbuespenaren barruan, geroago aztertuko denez. Kontrara, ezkontideak berari dagokion partaidetza kuota gaindituko balu eta ondasun guztien erdia baino gehiago eskuratuko balu, orduan adjudikazio gaindikina gertatuko litzateke, hala ere, gaindikin hori ez litzateke zergapean egongo, ezkontide batek ohiko etxebizitza eskuratzean gaindikina gertatuko balitz[32] (1995eko Araudiaren 32.3. artikulua) edota zatiezintasun

---

[31] SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Gestión, disolución, liquidación y división de la comunidad (arts. 48 a 59)». *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*. Diputación General de Aragon. Zaragoza, 1993, II. lib. José Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 386 or.

[32] Arestian, 1997ko maiatzaren 30eko Euskal Herriko JANEk (*FFB*, 1998ko apirila, 98.070 erref., 31-32. or.) (JTA, 978) ezarri duenez, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren menpetik kanpo dago ohiko etxebizitzak eratorritako adjudikazio gaindikina, noiz-eta foru komunikazioaren ezkontza eraentza desegiten denean, ondasun zatiezina delako (Kode zibilaren 1.062. artikulua).

antzeko kasuak gertatuko balira, hots, Kode zibilaren artikuluek (821, 829, 1.056.2 eta 1.062.1 art.) zein foru legeria zibilaren pareko manuek zehaztutako kasuetan.

Bestalde, MENENDEZ HERNANDEZek egoera berezi bat azaltzen du, baina egoerari ematen dion konponbidearekin ez nator bat. Ondasun zatiezina jaraunsle bati adjudikatzen zaionean, jaraunsle horrek salbuetsitako gaindikinaren truk konpentsazio batzuk eman behar dizkie gainerako jaraunslekideei; autorearen esanetan, ordainketa horiek egiteko jaraunspenezko dirua erabili beharko luke edota jaraunslearen beraren ondare pribatiboa. Hortaz, gaindikaren jasotzailea ezkonduta balego erkidego izaeradun eraentza baten menpe, gaindikina zergapetik kanpo egoteko, lehendabizi frogatu beharko litzateke gainerako jaraunsleei emaniko dirua ezkontide-jaraunslearena berarena dela esklusibotasunez; osterantzean, dirua irabazpidezkoa dela uste beharko litzateke. Azken kasu horretan, jaraunspenezko harreman juridikoetan ondare osagai arrotza tartekatu egin da; horren ondorioz, adjudikazio gaindikina irabazpidezko ondasunaren izaera izango luke aurrerantzean, subrogazioa dela-eta[13] (irabazpidezko diruarekin eskuratu delako, alegia). Horiek horrela, irabazpidezko dirutan emaniko konpentsazioarekin lortuko balira adjudikazio gaindikinak, ezin daiteke 7. artikuluak arauturiko onurarik lortu[14], konpentsaziorako diruaren jatorria arrotza delako.

Ez nator bat iritzi horrekin, izan ere, manuak [7.2.b). art.] ez duelako inon aipatzen adjudikatzaileak eman beharreko konpentsazioa bere ondasun pribatiboekin egin behar dela. Euskal foru zuzenbideak araututako foru komunikazioaren kasuan, 3/1992

[13] Jabarikidetza sortuko da, gainkuota jaso duen jaraunsleari esleitutako ondasunak bi titular ezberdin izango baititu: jaraunspenezko eskubidearekin bat datorren zatia izango litzateke zati pribatiboa, jaraunsleari bakarrik dagokiona, alegia; gaindikinarekin bat datorren zatiaren kasuan, titulartasuna irabazpidezko sozietateari dagokio, jaraunsleak berak eta bere ezkontideak osatutako sozietateari, hain zuzen. Modu horretara, jabarikidetza bitxi horren bi kuotetan jaraunsle gehiagotua agertuko da titular gisa (kuota osoan zein zati batean). MENENDEZ HERNÁNDEZ, J., *op. cit.*, 157. or.

[14] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *loc. cit.*

Legearen 110.3. artikuluak ezarri duenez, ondasun tronkalak kostu bidez eskuratzen direnean, oinetik datorren ezkontidearentzat izango dira edo bere jaraunsle tronkalentzat, nahiz eta ondasunak eskuratzean irabazpidezko dirua erabili, oso-osorik edo zati batean. Aldi berean, kreditu eskubidea sortzen da senide tronkala ez den ezkontidearen alde edo bere jaraunsleen alde, inbertsio horien balio eguneratuaren gainean eta ezkontide horri dagokion kuotaren arabera. Horiek horrela, ondasun tronkala eskuratzeko irabazpidezko ondasunak erabili arren, ondasun tronkalak ez du irabazpidezko ondasunaren izaera bereganatzen, trukean, ordea, kreditu eskubidea sortarazten du beste ezkontidearen mesedetan inbertsioaren balioaren erdiaren gainean, kreditu eskubide hori ezkontzaren ondasun eraentza desegiten denean gauzatuko dela. Ene ustez, hori da erabili beharreko konponbidea, ostarerantzekoak artifizioso samarrak direlako.

Azkenik, gaindikina ager daiteke Administrazioari aurkeztutako aitorpenetik edota Administrazioak berak egindako konprobaziotik. Dena dela, testu bateginaren 7. artikuluak zergapetzen ditu interesatuek aurkeztutako aitorpenetik agertzen diren adjudikazio gaindikinak, bai eta Administrazioaren konprobaziotik ateratzen direnak ere[35]. Era berean, 1995eko Araudi berriak ere (11.2. art.), Administrazioaren konprobazioak agertaraziko adjudikazio gaindikinak zergapetzen ditu, heriotzaren ziozko oinordetzetan gertatzen bada adjudikazioa[36]; modu horretara, Kostu bidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren menpe daude gaindikinak[37], jaraunsle edo

[35] Aipamen hori zentzuzkoa dirudi, zergaren testu bategin berrian kokapen egokia duela. GONZALEZ-ROSETE LOPEZ, A., «Comentarios al nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados», *Praxis Fiscal*, III (1993), 731. or.

[36] Balioen konprobazioak erakarritako adjudikazio gaindikinengatik zerga bakarrik ordaindu beharko litzateke, jaraunspenaren banaketaren ondorioz suertatuko balira. Hortaz, nahiz eta balio konprobatuak agerian utzi adjudikazio gaindikinen bat, gaindikin hori ez litzateke zergapean izango ondasun erkidego, ezkontzaren eraentza eta, oro har, jaraunspenez besteko erkidego mota guztiak desegitearen ondorioz suertatuko balira. JUAREZ GONZALEZ, J.M., *La comprobación de valores y la Ley de tasas en el ITP y AJD*, CISS, Valentzia, 1996, 115. or.

[37] PASCUAL ESTEBAN, J.L.-PASCUAL VEGA, A.M., *loc. cit.*

legatu-hartzaile bati adjudikatutakoaren balio konprobatuak gaindituko balu bere tituluaren arabera dagokion balioaren ehuneko berrogeita hamarra, salbu eta balio aitortua eta Ondarearen gaineko Zergaren erregelak aplikatuz lorturiko balioa berdinak izango balira edo balio aitortua handiagoa izango balitz.

3.2. EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA, ZERGAPETIK KANPO

Zergaren gaineko iruzkin nagusia Kostu bidezko Ondare Eskualdaketa izeneko modalitateari badagokio ere, Sozietate Eragiketa izeneko modalitatearekin loturiko kasu zehatz bat aipatu behar da, labur aipatu ere. Ezkontza osteko ondasun erkidegoari buruz ari naiz. Badago erkidego hori sozietateekin parekatzen diren kasuen artean kokatzeko aukera, Sozietate Eragiketa izeneko modaliteatari begira.

Legegileak zergapetu nahi izan ditu sozietateen eginkizunak edo antzekoak betetzen dituzten kasuak ere, nahiz eta kasu horietan sozietateen betekizun formalak bete ez. Modu horretara, 1927ko zergan, Kode zibilaren 1.056. artikuluaren edota jaraunsleen hitzarmenaren arabera, jaraunsleek kausatzailearen ondasunen ustiapenari eusten bazioten, sozietatea eratu zutela uste zen eta, ondorioz, zergaren menpe zegoen[18].

Aurrekari historikoak albo batera utzita, Bizkaiko martxoaren 23ko 3/1989 Foru Arauaren 20.5 artikuluak jaso du egungo arauketa; gainera, zergaren beste arautegi fiskal guztietan ere errepikatzen da Bizkaikoaren idazketa:

---

[18] 1927ko zergaren Araudiko 19.26. artikulua (1927ko martxoaren 26ko Lege Dekretua)

Bizkaiko martxoaren 23ko 3 1989 Foru Arauaren 20 artikulua
«Zerga honen ondorioetarako, sozietateekin parekatzen dira hurregoak
5. *Mortis causa* egintzen bidez eratu edo sortutako [ondasun] erkidego bera, kausatzailearen negozioaren ustiapenak hiru urtetik gorako epean iraungo balu zatitu gabe. Likidazioa beti egin behar da, nahiz eta itzulketarako eskubidea izan, aipaturiko epea igaro baino lehen erkidegoa desegingo balitz»

Manuak aipaturiko erkidegoa sortzeko, zenbait betekizun bete behar dira alde batetik, enpresa jarduera eskualdatu behar da jaraunspen bidezko eskualdaketa horretan, eta beste aldetik, hiru urteko epea gainditu behar da erkidegoan

Indarreko arauketari begiratuta, jurisprudentziak luze eta zabal eztabaidatu izan du interesatuen artean berariazko itunik behar den ala ez, jaraunspenezko erkidegoa sortzeko. Batetik, manuaren aurrekariak eta, bestetik, manuaren interpretazio sistematikoa ikusita, ondoriozta daiteke[39] Sozietate Eragiketen gaineko Zerga ordaindu behar duen ondasun erkidegoa ez dela halabeharrez sorturikoa[40], ezpada itundutakoa, horregatik ere, jaraunspenaren banaketa artez aipatzen da, izan ere, banaketa horretan itun daiteke jaraunsle guztiek edo jaraunsle batzuek kausatzailearen negozioaren ustiapenari ekingo diotela

---

[39] AGE, 1994ko maiatzaren 9koa [RJA, 3.494, 2. Zuzenbideko oinarria] MARTINEZ LAFUENTE, A., *El impuesto general sobre las sucesiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, 83. or.; MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 5. arg., 1997, 488. or.; FLORAN FAZIO, F.J., *Comentarios al Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Civitas, Madril, 1983, 155. or.; COLOMER FERRANDIZ, C.–CARRASQUER CLARI, M.L., *op. cit.*, 140. or.

[40] Ez da iritzi horretakoa MENENDEZ HERNANDEZ, bere ustez, halabeharrez sorturiko erkidegoa ere sartu beharko litzateke testu bateginak araututako kasuaren esparruan. MENENDEZ HERNANDEZ, J., *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 1997, 112. or.

Kasu horretan, legegileak presuntzioa ezartzen du jaraunsleen jokabide pasiboan oinarrituta, hots, sozietatea eratzeko borondatea dagoela uste da. ZENBAIT AUTORE, *Manual de Impuestos indirectos y Haciendas Locales*, CISS, Valentzia, 2. arg., 1997, 249. or.

Zergak ez gaitu bidali Tributuen Lege Orokorraren 33. artikulura. Irizpide artezagoa erabilita, zerrendatu egiten ditu nortasun juridikorik gabeko erakunde kolektibo batzuk; legegilearen ustez, pertsona fisiko eta juridikoekin batera, erakunde horiek zergaren subjektu pasibo izan behar direlako.

Aragoiko zuzenbide zibilak araututako ezkontzaren erkidego luzatuari dagokionez, ez da inolako ondasun erkidegorik eratzen, ez *inter vivos* egintzen bidez, ezta *mortis causa* ere, izan ere, ezkontzaren erkidego luzatuaren kasua, argi denez, ezin daiteke kokatu aipaturiko bide horietan. Horren guztiaren ondorioz, pentsa liteke zergapetik kanpoko egintza edo kontratu bat dela, tarifetan berariaz zerrendatzen ez diren egintza edo kontratuak zergapetik kanpo daudelako[41]

Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, antzeko ondorioak atera daitezke ezkontza osteko erkidegoaren kasuan ere, erkidego hori ezin daitekeelako kokatu 20.5 artikuluaren egitatezko kasuaren barruan. Alde batetik, ezkontza osteko erkidegoa *ex lege* eratzen da, beraz, ez da inolaz ere itundutako erkidegoa izango. Horrez gain, ezkontza osteko erkidegora ez da enpresa jarduera bat nahitaez bildu behar, eta bilduko balitz ere, erkidegoaren lege jatorriak eragozten du manuaren aplikazioa.

3.3. FORU ZORTASUNAK

Kostu bidezko ondare eskualdaketaz gain, zerga egitearen definiziora biltzen da eskubide erreal, mailegu, fidantza, errentamendu, pentsio eta administrazio emakiden

[41] EIROA GARCIA, E., «Fiscalidad de las instituciones forales», *Actas de las Jornadas de Derecho Civil Aragonés (Jaca, 27, 28 y 29 de septiembre de 1985)*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 1986, 188. or.

eraketa; administrazio emakiden kasuan, zergapetik kanpo legoke emakidaren eraketa, baldin eta emakidaren objektuak portu eta aireportuetan ondasun higiezinak zein instalazioak erabiltzeko eskubidea lagatuko balu

Nolanahi den ere, ez dago zortasunak baloratzeko erregela berezirik, aipatu ere, ez dira berariaz aipatzen[42]. Bestalde, Kode zibilak eraturiko kontzeptu juridikora igortzen gaitu, lege fiskalak zerga egitatea egituratzean; horiek horrela, uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 128.etik 130.era bitarteko artikuluek araututako foru zortasunak ere zergaren aplikazio esparruan sartu beharko lirateke.

Zergaren 10. artikuluko d) letrak balorazio erregela orokorra jaso du, itxiera klausula gisan, eta horren esparruan zortasunak sartu behar dira[43]. Zergaren Legeko 10.2. artikuluaren d) letrak xedatzen duenez, aurreko idazatietan sartzen ez diren eskubide errealak baloratzeko, bi balio erkatu behar dira eta bietatik handiena aukeratu behar da: eskubide erreal horiek eratzean alderdiek itundu duten balio, prezio edo kapitalaren arabera egotziko dira, batetik, eta urteko errenta edo pentsioa Espainiako Bankuaren oinarrizko interesaren arabera kapitalizatuz lorturiko balioa, bestetik. Horiek horrela, urteko errenta edo pentsiorik ezarriko ez balitz (zortasun eskubidearekin gertatu ohi den bezala), zerga oinarria, bada, izango litzateke interesatuek ezarritako prezio edo balioa[44]. Administrazioak balioa konprobatzen ez duenetan Eskubidea eratzean alderdiek ez badute balio hori ere ezarri, Administrazioak agindeia egin behar

---

[42] MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Ministerio de Hacienda, Madril, 2. arg., 1980, 359. or.

[43] JUAREZ GONZALEZ, J.M., *op. cit.*, 22. or.; COLOMER FERRANDIZ, C.-CARRASQUER CLARI, M.L., *op. cit.*, 98. or.

[44] Konponbide hori harrtzeko modukoa da, batez ere legearen beste irizpide batzuekin alderatuz gero, hala nola, gainerako eskubide erreal ala edozein negozio juridikori aplikatutako irizpideak. MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Bartzelona, 1996, 260. or.

die[45], balioa ezar dezaten, eskritura bat egiletsiz edota dokumentu pribatu osagarria burutuz.

4. SALBUESPENAK

Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergak salbuespen ugari biltzen ditu bere arauketara; areago oraindik, urtez urte ugaritzen dira salbuespenak, ekonomi jardueraren alor bat sustatu nahi denean salbuespenak erabiltzen direlako Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, lau salbuespen dira interesgarrienak, hala nola: legezko atzera-eskuratzearena, foru sakaren eskubidea uki dezakeen neurrian; ezkontzaren sozietatearena, foru komunikazioaren eraentza eragiten duelako, errentariak jabetzara heltzeko duen eskubidearena; eta baserriaren eskualdaketarena, salbuespen hori Bizkaiko arautegiak bakarrik jaso duela, egun Azkenik, zeharka bada ere, lehentasunezko nekazaritza ustiapenaren salbuespena aipatu behar da

4.1. FORU SAKA ETA LEHENESPENEZ ESKURATZEKO ESKUBIDEAK

Uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 112. artikuluak dioenez, senide tronkalek, forudun zein forugabeak izan, ondasun tronkalak lehenespenez eskuratzeko eskubidea dute, ondasunok arrotzei eta kostu bidez besterendu nahi zaizkienean; eskubide hori egikaritzean, 20. artikuluko hurrenkera eta oinetik hurbiltasun maila eta belaun-lerroak

[45] PASCUAL ESTEBAN, J.L.–PASCUAL VEGA, A.M., *op. cit.*, 135. or.

aintzakotzat hartuko dira. Bada lehenespenez eskuratzeko eskubidea ere, besterenketa urrunagoko belaun-mailako senide tronkalaren mesedetan burutzen bada, eskubide egikaritzen duen hurbilagoko senide tronkala bazter utzita Lehenespenez eskuratzeko eskubideari uko egin dakioke edozein unetan, baina uko egitearen datatik urtebetea igarotakoan, uko egite hori ez da loteslea senide tronkalarentzat

Tributuen arloari dagokionez, foru saka eta lehenespenez eskuratzeko eskubideak Gerraurreko Bizkaiko arautegian arautu ziren lehen aldiz Hortaz, eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergarekin gertatu bezala, zergaren arauketa fiskalaren aurrekariek Eskubide Errealen gaineko Zergaren 1925eko Bizkaiko Araudira eramaten gaituzte

> *1925eko Bizkaiko Araudiaren 84. artikulua*
>
> «Bizkaiko Foruaren XVII tituluko lehenengo legeak xedatutakoaren ariora, foru deiak egin eta gero, senide tronkalek erabiltzen badute sakarako eskubidea, lur lauan kokaturiko ondasun higiezinen salmentaren gainean, likidatu beharreko zerga oinarria izango da finkaren tasazioaren arabera zehaztutako eskuraketa prezioa, aipaturiko Legeak xedatutakoaren arabera
>
> Ondasun tronkalak saldu baino lehen foru deiak egiteko betekizuna burutu ez bada, eta saka eskubidea erabilita senide tronkalen batek deuseztasun akzio egikaritzen badu, orduan eskualdaketa horren likidaziorako zerga oinarria izango da pertuen tasaziotik ondorioztatzen dena, hots, ondasun higiezina eskuratzeko, senide tronkalek ordaindu behar duten prezioa zehaztean Foruaren arabera izendatutako pertsonek eginiko tasazioa Kasu horretan, hasierako erosleak eskubidea izango du berak ordaindutako zerga itzul diezaioten Itzuli beharreko zenbatekoa zehaztean, ondasunon aldi baterako gozamenari dagokion zatia kendu behar da, ondasunen gaineko edukitza izan badu sei hilabete baino gehiagotan eta edukitza horrek irabazizko efekturik ekarri badio».

Dakusagunez, 84 artikuluko arauketa bete-betean oinarritzen da erakundearen izaera juridikoan, modu horretara, tributuaren arau orokorrak egokitzen ditu izaera juridiko horretara Tesiaren bigarren kapituluan aztertu denez, kasu hau ez da legezko atzera-eskuratzearen kasu bat, izan ere, senide tronkala ez da subrogatzen eroslearen lekuan, kontratuaren baldintza guztiak onartuz, kontrara, senide tronkalak prezio zuzena ordaindu behar du eta aurretiazko salerosketa deuseztatu

Foru zuzenbidearen berezitasunak gogoan izanik, 84 artikuluak lehenespenez eskuratzeko eskubideak arautzen ditu une bitan, eskubide horiek izan ditzaketen fase biekin bat etorriz. Lehenengo eta behin, saltzaileak manuzko foru deiak egiten baditu, zerga onarriak bat egingo du prezio zuzenarekin, hots, lehenespenez eskuratzeko eskubidea egikaritu duen semide tronkalak ordaindu beharreko prezio zuzena. Osterantzean, saltzaileak bazter uzten baditu semide tronkalen eskubideak eta, burututako salmentari begira, semideek euren saka eskubidea egikaritzen badute, eta salmenta deuseztu eta ondasuna eskuratzen badute ezarritako prezio zuzena ordainduta orduan semide tronkalak ordaindu behar du zerga, horren onarria prezio zuzena izango dela (gogora dezagun, ez direla bat etorri behar prezio zuzena eta salmentan ezarritako prezioa). Kasu horretan, erosleak dagoeneko ordaindu duen zerga itzul diezaioten eska dezake saleroskeia judizio bidez deuseztu delako, honek horrela, irabazizko efektua likidatu behar zaio erosleari, salmentaren deuseztasuna gertatu bitartean erosleak ondasunaren edukitza izan duelako. Labur bilduz, arauketa hori bat dator oso-osorik foru sakarako eskubidearen izaera juridikoarekin.

Gaur egun, zergaren arauketak ez du berariaz jaso foru saka edota lehenespenez eskuratzeko eskubideen kasua. Ildo horretatik, zergaren Bizkaiko Foru Arauaren 43.B.2) artikuluak jasotako salbuespena aplikatzeko modukoa denentz eztabaida dateke, salbuespen horrek legezko atzera-eskuratzea arautzen du eta, tesiaren bigarren kapituluan aztertu denez, ez du sakaren izaera juridiko berdina. Gainerako legeria fiskal guztietan erregela berbera jaso da.

> *Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43. artikulua*
>
> Foru Arau honen lehenengo artikuluak aipaturiko zergaren hiru modalitateei kasuan kasuan aplikatzeko moduko onura fiskalak honakoak izango lirateke:
>
> B) Salbuesten dira

> 2. Legezko atzera-eskuratzearen ondorioz burututako eskualdaketak, atzera-eskuratze eskubidea noren kontra egikaritu eta horrek dagoeneko zerga ordaindu izan badu»

Legezko atzera-eskuratzearen arau sustantiboak eta zerga lotuz gero, tributu legegileak aukera batzuk izan zitzakeen, aukera horiek bitan labur bil daitezke[46]. Hariari segiz, legezko atzera-eskuratzea eroslearen lekuan subrogatzeko eskubide bat da, kontratuan hizpatutako baldintza berberetan, eskuraketa salerosketa edota ordainean ematearen ondorioz gerta daiteke eta gauza eskuratzen duenaren lekuan jartzen da atzera-eskuratzailea. Horregatik, subrogazio hori dela-eta, eskualdaketa bakarra likidatu beharko litzateke. Formari begiratuta, ordea, eskualdaketa bi agertzen dira eta aukera bi ditu legegileak: atzera-eskuratzailea likida dezake, aurreko eskuratzaileak ordaindutako zerga itzuliz, batetik, edo atzera-eskuratzearen ziozko eskualdaketa salbuetsi dezake, lehenengo eskualdaketaren tributu egoera ukitu gabe utziz, bestetik. Azken kasu horretan, ez da eragozpen larririk sortzen. Kode zibilaren 1.512. artikuluaren arabera (artikulu horrek Kodearen 1.518. artikuluari eginiko igorpenaren ondorioz), atzera-eskuratzaileak atzera ordaindu behar ditu kontratuaren gastuak eta salmentarako eginiko edozein legebidezko ordainketa, horien artean eskualdaketaren gaineko zerga dagoela.

Horren ondorioz, atzera-eskuratzearen kasuan, ez da esangura hertsian salbuespenik gertatzen, ezpada zergapetik kanpoko kasu bat[47], izan ere, legegilearen arrazoinamenduak inplizituki agertzen duenez, legezko atzera-eskuratzearen kasuan benetan eskualdaketa bakarra gertatu da, atzera-eskuratzailea hasierako eskuratzailearen egoeran subrogatu baita.

---

[46] MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 5. arg., 1997, 321. or.

[47] PASCUAL ESTEBAN, J.L.–PASCUAL VEGA, A.M., *op. cit.*, 96. or.; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., «Los límites de las exenciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *C.T.*, 44 (1983), 102. or.

RODRIGO RUIZen[48] esanetan, ez da ulertzeko modukoa salbuespena aplikatzeko eskatu den betekizuna, hasierako eskuratzaileak zergaren itzulketa jasotzeko eskubidea du-eta; hortaz, atzera-eskuratzailearen borondatearen esparrutik kanpo den egitate hori ezin daiteke erabili, ezta Administrazioaren berme gisa ere

Foru sakaren antzeko kasu baten aurrean, hots, prezio zuzena ezarri beharreko kasu baten aurrean, BAS RIVASen[49] iritziz, laboreko gutxieneko unitateak baino luze-zabalera txikiago duen lurzatiak eskuratzean, finka mugakideen jabeek lurzatiak eskuratzeko eskubidea zuten, prezio zuzena ordainduta Eskubide hori eta atzera-eskuratzeko eskubidearen izaera juridikoa ezberdina da, beraz, ezin daiteke aplikatu legezko atzera--eskuratzeentzat ezarritako salbuespena. Mugakide ez zen eskuratzailearentzat, eskubide horren egikaritzak deuseztasun kasua zekarren, eta, ondorioz, tributuaren itzulketa eskatzeko eskubidea

Nolanahi den ere, Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, arauketa horrek ez du aintzat hartu izan salmentaren zenbatekoaren eta foru saka egikaritzearen ziozko eskualdaketaren zenbatekoaren artean alderik izan daitekeenik, aldea positiboa zein negatiboa izanik Horiek horrela, zergaren erregela orokorrak aplikatu beharko lirateke Ildo horretatik, erosleak zor ez den sarrera itzultzea eskatu beharko luke, negozio juridikoa deuseztu delako[50] eta saka eskubidea egikaritzen duenak zerga ordaindu

---

[48] RODRIGO RUIZ, M A , *Tributación de los Derechos Reales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, s n , s l , 1980, 233 or

[49] BAS RIVAS, F , *op cit* , 87 or

[50] Martxoaren 23ko 3/1989 Foru Arauaren 58 artikulua: 1. Ebazpen irmoaren bitartez, judizio bidez edo Administrazioaren aginduz egintza zein kontratu baten hutsalketa, suntsiarazpena ala deuseztasuna gertatu dela adierazi edo aintzatetsiko balitz, zergaren kuotagatik ordaindutakoa itzul dakion eskubidea izango luke zergadunak, baldin eta irabazizko efekturik sortu ez badio eta itzulketa bost urteko epean eskatzen badu, ebazpena irmoa denetik zenbatzen hasita.

2 Irabazizko efektua gertatu dela ulertuko da interesetatuek Kode zibilaren 1.295 artikuluak aipaturiko itzulketak elkarri egin dizkiotela bidezkotzen ez badute

beharko luke, eskualdaketaren behin betiko zenbatekoaren gainean, kasu horretan Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43 B 17) artikuluak ezarritako salbuespena aplikatzeko modukoa izan ezean

Labur bilduz, denboran zehar atzera egin beharko genuke eta Bizkaiko legegileak 1925ean hartu zuen konponbidea aplikatu beharko litzateke, gaur egun ere baliozkoa izango litzatekeelako, bere garaian izan zen bezala

4.2. FORU KOMUNIKAZIOA

Ezkontzaren sozietateari dagokionez, ezkontideek sozietatera egindako ekarpenak, ekarpen horien ordainean emandako adjudikazioak eta ondasuntza erkidearen ordainean ezkontideek elkarri egindako eskualdaketak zergatik salbuetsita daude gaur egun Salbuespen horrek ukitzen ditu erkidego izaeradun ezkontzaren ondasun eraentzak, nahiz eta artikuluak irabazpidezko sozietatea bakarrik berariaz aipatu Nolanahi den ere, ezkontzaren sozietatearen arauketa fiskala ez da horrelakoa izan zergaren historian zehar, ildo horretatik, sozietatearen zioz zerga ordaindu behar izan da 1964ra arte Hortaz, salbuespenaren aurrekari historikoak aztertu behar dira lehendabizi, salbuespenaren egungo esangura ulertzeko eta, modu horretara, salbuespena Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan zergatik kokatzen den ulertzeko ere, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan kokatu beharrean (nahiz eta Administrazioaren adierazpenen bat horren aurka agertu izan) Gerago, sakonetik aztertu behar da salbuespenaren egungo arauketa, iritzi kontrajarriak sortu dituelako

---

Nafarroaren Araudiko 7. artikuluak Nafarroako Foru Konpilazioaren 506 Legea aipatzen du. Kode zibilaren 1 295 artikulua aipatu beharrean, baina Lege horren idazketa Kode zibilaren baliobestekoa da

doktrina zientifikoaren zenbait partaideengan eta Administrazioaren zenbait interpretazioetan. Azterketa hori guztia burutu behar da ondasunen foru komunikazioa gogoan izanda, hots, uztailaren 1eko 3/1992 Legeak legezko eraentza ordeztaile gisa ezarri duen erkidego izaeradun eraentza.

4.2.1. Aurrekari historikoak

Hasieratik hasteko, 1872ko abenduaren 26ko Aurrekontu Legeak ezarri zuen Eskubide Erreal eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zerga, arauketa horretan, zergatik salbuetsi ziren ezkontideek ezkontzaren sozietateari eginiko ekarpenak eta ekarpen horien ordainean edota irabazpidezkoen ordainean jasotako adjudikazioak. Hala ere, autore batzuk[51] ez zetozen bat manuaren idazketarekin; euren ustez, ezkontideek ekarpenak egin eta ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioak zergapean ziren, noiz-eta adjudikazio horietarako beste ezkontidearen ondasun pribatiboak edota ezkontideari dagozkion irabazpidezko ondasunak erabiltzen baziren, azken kasu horretan ezkontideari dagokion erdia gainditzen zen neurrian. Esangura horretan, Kontribuzioen Zuzendaritza Nagusiak 1874ko maiatzaren 7an emaniko Ebazpenaren ariora, salbuetsi zen ezkontideari egin beharreko adjudikazioa berak ekarritako ondasunekin ordaintzen bazen, ez, ordea, beste ezkontidareangandik etorritako ondasunen adjudikazioa, ezta ezkontza bitartean eskuratutakoak ere. Geroko ebazpen baten arabera, 1876ko urtarrilaren 10ekoaren arabera, ondasunen balioa aipatzen da eta ez ondasunak eurak.

---

[51] ROCAFUERTE CASTRO, S., *Manual de la legislación del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Imprenta T. Fortanet, Madril, 1874, 330-334. or.

Zergaren Lege berriak (1881eko abenduaren 31ko Legea) ezkontzaren sozietateari eginiko ekarpenak kargatu zituen, baita ezkontideak jasotako adjudikazioak ere, ekarritako ondasunen ordainean zein irabazpidezkoen erdiaren ordainean izan Eraentza fiskal horrek iraun zuen, unean uneko aplikatzeko moduko tarifa aldatzen zelarik (‰0,10 1881ean, %0,25 edo %0,40 1900n, ondasunon izaeraren arabera, hots, ekarritakoak edo irabazpidezkoak) Hariari segiz, zergaren 1911ko Araudiak (1911ko apirilaren 20ko Errege Dekretuak onetsia), ezkontzaren ondasunei begira, honakoak salbuetsi zituen senarrak eginiko ondasunen ekarpenak, emazteak ekarritako ezkonsari zehazgabea, emazteak ezkonsariaz besteko ondasunetan eginiko ekarpenak eta ezkontza desegin baino lehenagoko ekarpen guztien ordainean jasotako adjudikazioak, ekarritako ondasunetan gauzatzen baziren Kontrara, zergapean ziren emazteak ekarritako ezkonsari zehaztua[52] (‰0,25), ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioak, ekarritako ondasunak itzuli ezean (‰0,25) eta bizirik zirauen ezkontideari irabazpidezkoen ordainean eginiko adjudikazioak (%0,40)

Labur bilduz, ezkontzaren ondasun eraentzari zegokionez, Eskubide Errealen gaineko Zerga ordaindu behar zen ondasunak eskualdatzen ziren guztietan Emazteak ezkonsariz besteko eta ezkonsari zehazgabearen ondasunen gaineko jabariari eusten zion, senarraren kasuan, gauza bera gertatzen zen bere kapitalarekin Horren ondorioz, ondasunen benetako eskualdaketa bakarrik gertatzen zen emazteak ezkontzaren sozietateara ezkonsari zehaztuaren izaeradun ondasunak ekartzen zituenean, eskualdaketa senarraren mesedetan egiten zen eta senarrak ondasunon balioaren gainean erantzun behar zuen Horregatik, senarrak ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak salbuetsi ziren, bai eta emazteak eginikoak ere, ezkonsari zehazgabe edota ezkonsariz

[52] Xedapen hori bidezkoa da, ezkonsari zehaztuaren kasuan senarrari eskualdatzen zaizkiolako ezkonsaripeko ondasunen jabaria, eta senarrak itzuli beharko diolako emazteari (edo beraren jaraunsleei) ondasun horien balioa, ezkontza desegitean ORDUÑA GESTI, J.M., *Impuesto de Derechos Reales. Manual practico con legislación y jurisprudencia*, Bosch, Barnzelona, 1956, 212 or

besteko izaerarekin, aldi berean, %0,50eko zerga ordaindu behar zuten emazteak ezkonsari zehaztuaren izaerarekin eginiko ekarpenak[53].

Ezkontzaren sozietatea likidatzean, ekarritako ondasunak ez ziren zertan ekarleei edo euren jaraunsleei itzuli, ostera, interesatuen borondatea zela-eta ondare egoera aldatzen zen. Gerta zitekeen ondasunok alargunari adjudikatzea, irabazpidezkoen ordainean eta bere emaztearen jaraunsleekin bat eginda, bestela ere, gerta zitekeen alargunak onartzea ondasun horiek bere senarraren jaraunspenari dagozkion ondasunen artean sartu zitezen, hildakoaren jaraunsleekin bat eginda eta ondasun horien ordez beste batzuk eskuratuz. Kasu horietan, ondasunen eskualdaketa bat gertatzen zen, ezkontzaren sozietatearen likidazioaz bestekoa, zalantzarik gabe, eskualdaketa hori likidatu behar zen trukaketa gisa eta ondasunen izaera aintzat hartuta, edota ondasun higiezinen lagapen gisa, horien truk eskudirua jasoz gero[54].

Araudiak aipatu zituen ezkontideek legezko sozietateari eginiko ekarpenak, %0,25eko zerga ordaindu behar baitzen. Araudiaren idazketa horrek interpretazio nahaspilatsua sortu zuen hitzarmenez edo Foru zuzenbidearen arabera, ezkontzaren eraentza ez bazen irabazpidezko lege sozietatearena, orduan ezkontzara ekarritako ondasunengatik ez zen zerga ordaindu behar. Uste hori ugari zabaldu zen, baina ez zuen oinarri handirik[55], izan ere, legeak argi eta garbi zergapetu baitzituen ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak, ondasunei begira itundutako eraentza gorabehera.

---

[53] BASRIVAS, F., *op. cit.*, 622. or.

[54] BASRIVAS, F., *op. cit.*, 627-628. or.

[55] ARBIDE PAV, J., *op. cit.*, 200. or.

Horiek horrela, zergaren arauketan zehar foru komunikazioa lehen aldiz aipatu zen Bizkaiko arautegian, hain zuzen, 1907ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiko 21 artikuluan.

> *Bizkaiko 1907ko zergaren Araudiko 21 artikulua*
> «Foruaren 20 tituluko lehenengo legeak ezarritako foru komunikazioaren arabera, ezkontideek eskuratutako ondasunak seniparteko hartzeko gisa hartuko dira, artikulu honen ondorioetarako»

Une hartan, ezkontideari bi kuota aplikatzen zitzaizkion, °o0,5 seniparte gisa (gozamena) jasotzen zituen ondasunen gainean eta °o2 jaraunspen bidez eskuratutako ondasunen gainean Lehenespenezko tratua eman zitzaien, bada, foru komunikazioaren ondoriozko eskuraketei, une hartan aplikatzeko moduko tarifen artean onuragarriena aplikatzen baitzuen, erabaki hori logikoa zen, eskuraketa horiek ez zutelako oinordetza izaerarik, ezpada ezkontzaren ondasun eraentzan kokatu behar ziren

Arau fiskal batean, foru komunikazioari buruzko hurrengo aipamena Bizkaiko 1925eko Araudian aurkitzen dugu, hots, Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudian. Araudi horretan, euskal foru erakunde zibilaren eraentza fiskal osoa arautu zen lehendabizi

> *Bizkaiko 1925eko Araudiaren 59 artikulua*
> «Bizkaiko Foruaren 20 tituluko lehenengo legeak xedatutakoaren ariora, foru komunikazioa gertatuko balitz, eta ezkontzaren sozietatea desegitean ezkontzara ekarritakoak baino ondasun gehiago izango balira, orduan, artikulu honek ezarritako moduan ekarpenak bidezkotutakoan, izan daitekeen gandikinak irabazpidezko izaera duela eta ezkontide biei edo euren ordezkotzari erdibana adjudikatu zaizkiela uste izango litzateke, kontzeptu hori dela-eta zerga likidatuz
> Foru komunikazioaren zioz, bizirik diraucn ezkontideari ondasunen erdia dagokio, kasu horretan, ondasunen erdia adjudikatzean, eta aurreko lerroaldearen arabera irabazpidezkotzat hartzen den zatia kenduta, ezkontideari emango balitzaizkio berak ezkontzara ekarritako ondasunak, ez litzateke zerga ordaindu behar izango, adjudikazio honek direla-eta Ostera, berak ekarri ez zituen ondasunak adjudikatuko balitzaizkio, baina balio bereko edo gehiagokoak eta berak ekarritako ondasunen ordez

konpentsatzeko modukoak izango balira ondasun adjudikatuak, zerga ordaindu beharko luke, ezkontzaren sozietatea desegitaren ziozko adjudikazio gisa.

Bizirik dirauen ezkontideak ekarpenik egin izan ez balu edota foru komunikazioaren zioz adjudikatzen zaizkion ondasunena baino balio txikiagoa izango balute ekapenek, balioaren gaindikin hori azken kasu horretan edota balio osoa kasu hartan ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatuko litzateke, legezko kuotaren arabera, baina ez litzateke ezkontzaren sozietatea desegitearen ziozko zergarik ordaindu behar, adjudikazio horiek direla-eta

Ezkontideek ezkontza bitartean zein ezkondu aurretik eginiko ekarpenak bidezkotu ezean, foru komunikazioa finkatzean alargunari adjudikaturiko erdia likidatu beharko litzateke, lehen aipaturiko ezkontideen arteko jaraunspen gisa, eta seme-alabei adjudikaturiko erdiari dagokionez, jaraunspen gisa ere likidatu beharko litzateke Kasu batean zein bestean, ezkontzaren sozietatea desegitearen ziozko zerga ez litzateke ordainduko»

Badago Araudi berberean foru komunikazioaren bigarren aipamen bat ere, 65 artikuluan, hain zuzen

Bizkaiko 1925eko Araudiaren 65. artikulua

«Bizkaiko Foruaren 20 tituluko lehenengo legeak xedatutakoaren ariora, foru komunikazioa gertatuko balitz, eta, foru komunikazioaren ondorioz, alargunari adjudikatuko balitzaio berak ekarritakoak baino ondasun gehiago, beti ere irabazpidezko gisa adjudikatu zaizkion ondasunak kenduta adjudikazioetan izaniko gaindikin hori edota adjudikazio guztia alargunak ondasunik ekarri izan ez balitu, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatu beharko litzateke tarifako tasak aplikatuta, legezko kuotaren arabera Seme-alabarik ez izatearren, bizirik dirauen ezkontideak hildakoaren ondasunen gaineko gozamen eskubidea izango balu, ondasun horien gaineko gozamen gisa likidatuko litzateke, zergak ezarritako tarifaren arabera»

Erregela horiek uztartu nahi zuten irabazpidezko sozietatearen eraentza fiskala (lehenago aztertu izan dena) eta foru komunikazioaren eraentzaren izaera juridikoa. Beste hitzetan esateko, ezkontzaren sozietateari eginiko ekarpenak direla-eta, horien ordainean jasotako adjudikazioak salbuetsi ziren, ekarritako ondasunetan gauzatuz gero

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan testamentu boterearen arauketarekin gertatu bezala, Bizkaiko legegilea izan zen berriro ere foru komunikazioaren arauketa fiskalaren ardatz nagusia zehaztuko zuena, erakundearen izaera juridikoari egokitutako

eraentza fiskala ezarriz Gainerako foru legeriek arauketa hori izango dute oinarri, nahiz eta apurka apurka foru komunikazioaren izaera juridikotik aldendu, irabazpidezko sozietatearen eraentzara eta Kode zibilaren eskemetara hurbiltzeko

Foru komunikazioaren eraentza likidatzeko, 84 artikuluak honelako eskema xedatu zuen

a) Lehendabizi, irabazpidezko ondasunak zehaztu behar ziren, horretarako, ezkontideek eginiko ekarpenen balioaren eta ezkontza desegitean sozietateko ondasuntzaren arteko aldeak zehazten zituen irabazpidezkoak Ekarpenen bidezkoketa ezagatik ezin izango balira irabazpidezkoak zehaztu, alargunari adjudikatutakoa (ezkontzaren hartzekoaren erdia) ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatuko litzateke, legezko kuotaren arabera

b) Aurreko lerroaldearen ariora zehaztutako irabazpidezkoen erdiaren gain, bizirik dirauen ezkontideari zerga likidatu behar zitzaion %0.25ean

c) Foru komunikazioaren ondorioz alargunari dagokion kuota dela-eta, horrek ondasun gehiago hartuko balitu, hiru kasu bereizi beharko lirateke

1) Alargunak ezkontzara ekarritako ondasunak eurak adjudikatuko balitzaizkio, adjudikazio hori salbuetsita legoke

2) Berak ekarri ez zituen ondasunak adjudikatuko balitzaizkio, berak ekarri eta jadanik ezkontzaren ondasuntzan ez ziren ondasunen balioa konpentsatzeko, ezkontzaren sozietatearen likidazio gisa likidatuko litzateke %0,25ean, ekarritako ondasunen balioaren neurrian

3) Alargunak ekarritako ondasunak gehi irabazpidezkoak baino ondasun gehiago adjudikatuko balitzaio, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatuko litzateke legezko kuotaren arabera %0,50ean (lehenengo 5 000 pezeta salbuetsi ziren)

d) Foru komunikazioa finkatu ezean ezkontza horretako ondorengorik ez izatearren, alargunari dagokion gozamen eskubidea likidatu beharko litzateke ezkontideen arteko jaraunspen gisa legezko kuotaren arabera %0,50ean (eta 5 000 pezetako salbuespena)

Beharbada, zenbakiekin eginiko adibidea argigarri suerta daiteke Demagun A eta B ezkonduta daudela, eta bakoitzak ondasunak ekarri zituela ezkontzara honako balioekin 20 eta 5, hurrenez hurren, demagun ere, ezkontza desegiten dela ezkontide bat hiltzeagatik eta ezkontza horretako ondorengoak bizirik daudela, azkenik, demagun ezkontzaren sozietateko ondasuntzaren balioa 45ekoa dela (hau da, irabazpidezko ondasunak 20 direla) Foru komunikazioaren ondorioz, ezkontide bakoitzari ezkontzaren ondasuntzatik 22,5 dagokio eta banaketa fiskala honakoa izango litzateke Bizirik dirauen ezkontidea A izango balitz, irabazpidezko erdiaren gainean (10en gainean) zerga ordaindu beharko luke °‰0,25ean eta berak ekarritako ondasunen balioa bete arteko gaindikinaren gainean, hau da, 12,5ren gainean zerga ordaindu beharko luke °‰0,25ean (berak ekarritako ondasunak adjudikatu ezik, kasu horretan salbuetsita izango litzatekeelako) Bizirik dirauen ezkontidea B izango balitz, 10en gainean (irabazpidezkoen erdia) °‰0,25, 5en gainean (B-k ezkontzara ekarritako ondasunen balioa) °‰0,25 ere (berak ekarritako ondasunak adjudikatu ezik, kasu horretan salbuetsita izango litzatekeelako), eta 7,5ren gainean (foru komunikazioaren ziozko erdia bete arteko balioa) zerga ordaindu beharko luke ezkontideen arteko jaraunspen gisa legezko kuotaren arabera °‰0,50ean (5 000 pezetako salbuespen eskubidearekin)

Labur bilduz, ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioak eta ezkontza bitartean irabazitako ondasunetatik alargunari dagokiona likidatzen dira ezkontzaren sozietatearen desegite gisa. Foru komunikazioaren ondorioz behar den kuotara heltzeko gaindikina (ezkontzaren sozietateko ondasuntzaren erdira heltzekoa, alegia), halakorik

balego, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatzen da (halakoa izan ez arren), baina legezko kuotari dagokion karga-tasa aplikatu behar da, hau da, alargunaren gozamen eskubidearen bezalakoa (%0,50 1925ean), eta ez da aplikatu behar ezkontideen arteko jaraunspenetan erabiltzen zen tasa arrunta (%2 1925ean) Bestela esanda, gaindikinari dagokionez, legegileak ezin dezake gaindikin hori ezkontzaren sozietatea desegite gisa kargatu (kalifikazio horrek gaindikinaren izaera juridikoaren bat egiten badu ere), baina foru komunikazioaren izaerak berak eragozten du ezkontideen arteko jaraunspen arrunt gisa likida dadin, gaindikin hori ez baitagokio jaraunspenezko eskuraketari Azken finean, Bizkaiko legegileak tarteko bidea aukeratzen du eta gaindikina ezkontideen arteko jaraunspen gisa kargatzen du baina legezko kuotaren arabera, askoz onuragarriagoa, hain zuzen

Arauketa hori foru komunikazioaren geroko arauketen oinarria izan da, salbuespena 1964an ezarri artean Gerra zibilaren ondoren, Bizkaia eta Gipuzkoarekin ezabatu zen Ekonomi Itunaren sistema, hariari segiz, Arabak hartu zuen bizkaitarren lekua erakunde zibil horren arauketan Modu horretara, Arabako Aldundiak 1945eko uztailaren 21eko Erabakiaren bidez[56] Eskubide Errealen eta Ondasunen Eskualdaketen gaineko Zerga eraldatu zen eta 14 artikulua idazketa berria jaso zuen

> *Arabako 1945eko zergaren Araudiko 14 artikulua*
>
> «Laudio eta Aramaioko haranetan indarrean den Bizkaiko Foruaren XX tituluko lehenengo legeak ezarritakoaren ariora, foru komunikazioa gertatuko balitz, zergaren ondorioetarako irabazpidezkotzat hartuko dira ezkontideek ezkontzara egindako ekarpenak gainditzen dituzten ondasunak, ezkontzaren sozietatea desegitean Foru komunikazioaren ondorioz, bizirik dirauen ezkontideak jasotako adjudikazioak salbuetsita egongo lirateke, alargunak ezkontzara ekarritako ondasun berberetan gauzatuko balitz, ostera, ehuneko hogeita hamarrean ordaindu beharko litzateke zerga, adjudikazioan alargunak ekarri ez, eta berak ekarritako baina adjudikatu ez zaizkion ondasunen balio berbera edo txikiagoa duten ondasunak emango balitzaizkio Komunikazioaren ondorioz, bizirik dirauen ezkontideak jasotako adjudikazioak gaindituko balitu bere ekarpenen zenbatekoa gelu

[56] Probintziaren Aldizkari Ofiziala, 1945eko uztailaren 28koa

zergaren ondorioetarako irabazpidezkotzat hartutako ondasunen erdia, gaindikin hori ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatuko litzateke, senipartezko kuotaren arabera».

Ikus daitekeenez, idazketa laburragoa erabiltzen badu ere, Bizkaiko 1925eko arauketaren berdin-berdina da Arabakoa. Edozein modutan, badago berezitasun bat ere: Arabako testuak ez du berariaz aipatzen foru komunikazioa finkatuko ez denaren aukera eta, ondorioz, ezkontzaren ondasun eraentzaren likidazio fiskala ezberdina izan daitekeenik

Horixe da, bada, indarreko arauketa fiskala, Estatuko legegileak foru komunikazioa lehendabizi zergapetzen duenean, hots, 1947an. Esan bezala, hori da lehen aldia lurralde erkideko legegileak euskal foru erakundea arautzen duena; izan ere, lehenago beste aukera bat izan zuen 1940ko tributu eraldaketarekin, baina aukera hori bazter utzi zuen Estatuko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiko (1947-XI-7 Dekretua) 22 artikuluaren 10 idazatian ere aurreko arauketaren oinarria dabil

Estatuko 1947ko Araudiaren 22.10 artikulua

«Bizkaiko foru komunikazioaren kasuan, ezkontzaren sozietateko ondasuntzak gaindituko balu ezkontide biek ezkontzara ekarritako ondasunen balioa, gaindikina irabazpidezko ondasuntzat hartuko litzateke zergaren ondorioetarako eta bizirik dirauen ezkontideari 100eko 0,70ean likidatuko litzaioke ondasun horien erdia. Erdi horren eta alargunari erkidegoan dagokion eskubidea dela-eta, bizirik dirauen ezkontideari adjudikatu zaizkion ondasunen balio osoaren arteko aldea, 100eko 0,50ean likidatuko da, tarifaren 64 zenbakiaren arabera eta alargunak ekarritako ondasunen balioaren neurrian, berak ekarritako ondasun berberak izan ezik, eta gaindikina, halakorik balego, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatuko litzateke. Azkenik, %0,50eko tasa edota Araudi honen 6 artikuluko 28 zenbakiaren salbuespena [senarraren ekarpenaren edota emaztearen ezkonsari zehazgabearen ordainean jasotako adjudikazioa, ekarritako ondasunetan gauzatzen denean] aplikatzeko, bigarren lerroaldeak ezarritako erregelak errespetatu behar dira [ezkontzaren sozietatera ondasun pribatiboetan eginiko ekarpenen ordaina, ekarritako ondasunetan euretan gauzatu ezik]»

Ikus daitekeenez, Estatuko zergak Arabako 1945eko manua kopiatu zuen goitik behera, ezberdintasun esanguratsu batekin Hariari segiz, Bizkaiko 1925eko Araudian zein Arabako 1945eko manuan, foru komunikazioaren ondorioz, ezkontzara eginda ko ekarpenei gehi irabazpidezko ondasunen erdiari begira ezkontideak eskuratzen zuen gaindikina likidatu behar zen ezkontideen arteko jaraunspen gisa legezko edo senipartezko kuotaren arabera, ezkontideen arteko jaraunspenari dagokion kuota arrunta baino askoz onuragarriagoa, alegia Horiek horrela, lurralde erkideko testutik ezkontideen arteko jaraunspenari dagokionez, legezko edo senipartezko kuota behin betiko desagertu zen Horrek arazo bat azalarazi zion Estatuko legegileari gaindikin hori zergapetzean ezkontzaren sozietatea desegiteari dagokion tarifa erabiltzea (jarrera egokia) edota ezkontideen arteko jaraunspenari dagokion tarifa arrunta erabiltzea (jarrera desegokia) Legegile fiskalak ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatu zuen kuota arruntaren arabera, modu horretara, foru komunikazioaren izaera juridikotik urrunago aldendu zen, gaindikin horrek ez zuelako zerikusirik alargunaren oinordetzazko eskubideekin, ezpada ezkontzaren ondasun eraentzan kokatu beharko zatekeen

Azken finean, foru komunikazioaren eraentza fiskala oinarritu zen irabazpidezko sozietatearen eraentza fiskalean[57] Horregatik, ekarritakoa gehi irabazpidezkoen erditik gorako gaindikina alargunari adjudikatzeak (ezkontzaren sozietatean alargunari dagokion partaidetzaren legezko kuota bete nahian) ezberdintasun sustantiborik handiena dakar, ezkontzaren ondasun eraentzaren likidazioari dagokionez eta Kode zibilak araututako irabazpidezko sozietateari begira Ezberdintasun hori arautzeko,

[57] Bizkaiko ezkontzaren eraentzak dakartzan ondorio fiskalak likidatzen dira irabazpidezko eraentzaren arabera, izan ere, erkidego unibertsalaren eraentza hutsaren barne bakarrik aplika daitekeelako 100eko 0,70eko karga-tasa, bizirik dirauen ezkontideari adjudikatuinkoaren gainean GARCIA ROYO, L., *Foralidad civil de las Provincias Vascongadas con directrices para Navarra Aragon, Cataluña, Galicia y Baleares filosofia del irracionalismo en el Derecho*, S. Catolica Gasteiz 1952, II lib., 135 or

legegileak ondo ezagutzen duen sistema aplikatzen du zuzen-zuzenean, alegia. Kode zibilaren eskema, ondorioz, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatzen du gaindikina, nahiz eta gaindikin hori ezkontzaren ondasun eraentzaren likidazioari lotuta agertu, oinordetzaren arauekin inolako harreman zuzenik gabe Hori guztia dela-eta, gogor kritikatu behar da gaindikin horren gaineko arauketa fiskala, foru komunikazioaren izaera juridikotik aldentzen delako

Foru komunikazioa likidatzeko, lurralde erkidean erabilitako erregelak honela labur bil daitezke[58]

a) Sozietatearen ondasunen balioak gainditzen duen zatia zehaztu behar da, ezkontzara ekarritako ondasunen balioari begira

b) Gaindikin horren erdiari dagokionez 100eko 0,70ean, bizirik dirauen ezkontidearen irabazpidezko ondasun gisa

c) Bizirik dirauen ezkontideari adjudikatzen zaion gainerakoa 100eko 0,50ean, berak egindako ekarpenen ordainean bada (berak ekarritako ondasun berberak itzuli ezean, kasu horretan salbuetsita baitago) eta

d) Bi kontzeptu horiez gain, bestelako ondasunik adjudikatzen bazaio, aldea likidatu behar da ezkontideen arteko jaraunspen gisa

Gogora dezagun berriro ere arestian erabilitako adibidea Demagun A eta B ezkonduta daudela, eta bakoitzak ondasunak ekarri zituen ezkontzara honako balioekin 20 eta 5, hurrenez hurren, demagun ere, ezkontza desegiten dela ezkontide bat hiltzeagatik eta ezkontza horretako ondorengoak bizirik daudela, azkenik, demagun ezkontzaren sozietateko ondasuntzaren balioa 45ekoa dela (hau da, irabazpidezko

[58] RODRIGUEZ SALAS, C., *Legislación fiscal. Contestaciones al programa de Notarías*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 2 arg., s.a., 73 or.

ondasunak 20 direla) Foru komunikazioaren ondorioz, ezkontide bakoitzari ezkontzaren ondasuntzatik 22,5 dagokio eta banaketa fiskala honakoa izango litzateke Bizirik dirauen ezkontidea A izango balitz, 10en gainean (irabazpidezkoen erdiaren gainean) zerga ordaindu beharko luke °‰0,70ean, eta gainerakoaren gainean berari dagokion zatia bete arte, hau da, 12,5ren gainean, zerga ordaindu beharko luke °‰0,50ean (berak ekarritako ondasunak adjudikatu ezik, kasu horretan salbuetsita daudela) Bizirik dirauen ezkontidea B izango balitz, 10en gainean (irabazpidezkoen erdiaren gainean) °‰0,70ean, 5en gainean (B-k ekarritako ondasunen balioaren gainean) °‰0,50ean (berak ekarritako ondasunak adjudikatu ezik, kasu horretan salbuetsita daudela), eta 7,5ren gainean (foru komunikazioaren ondorioz, B-ri dagokion bahoa bere erdia betetzeko) zerga ordainduko luke ezkontideen arteko jaraunspen gisa

Lurralde erkidearen kasuan, zergaren hurrengo eraldaketak (1959) idazketa berberari eutsi zion, ezberdintasun txiki batekin, letra lodiz nabarmentzen denez

> *Estatuko 1959ko Araudiaren 22.10 artikulua*
>
> «Bizkaiko foru komunikazioaren kasuan, ezkontzaren sozietateko ondasuntzak gaindituko balu ezkontide bien euren ondasunen balioa, gaindikina irabazpidezko ondasuntzat hartuko litzateke zergaren ondorioetarako eta bizirik dirauen ezkontideari 100eko 0,75ean likidatuko litzaioke ondasun horien erdia Erdi horren eta alargunari erkidegoan dagokion eskubidea dela-eta, bizirik dirauen ezkontideari adjudikatu zaizkion ondasunen balio osoaren arteko aldea, 100eko 0,50ean likidatuko da tarifaren 64 zenbakiaren arabera eta **alargunaren beraren ondasunen erdiaren balioaren neurrian**, berak ekarritako ondasun berberak izan ezik, eta gaindikina, halakorik balego, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatuko litzateke Azkenik, °‰0,50eko tasa edota Araudi honen 6 artikuluko 28 zenbakiaren salbuespena [senarraren ekarpenaren edota emaztearen ezkonsari zehazgabearen ordainean jasotako adjudikazioa, ekarritako ondasunetan gauzatzen denean] aplikatzeko, bigarren lerroaldeak ezarritako erregelak errespetatu behar dira [ezkontzaren sozietatera ondasun pribatuboetan eginiko ekarpenen ordaina, ekarritako ondasunetan euretan gauzatu ezik]»

Foru legerietako familiaren ondasun eraentza oso anitza da, aniztasun horrek egoera ezberdinak sortarazten ditu eta kasuan kasuan aztertu beharko litzateke jabariaren

eskualdaketa gertatu denik edota eskualdaketa hori baldintzapekoa denik edota baldintza horren izaera[59]

Bizkaiari dagokionez, Araudiaren 22 artikuluko 10 idazatiak ez ditu bereizten kasu biak (irabazpidezkoa, ondorengorik gabe hilez gero, erkidego osoa, ondorengo erkiderik bizirik badago) Bizkaiko foru komunikazioa aipatzen duelako, eta komunikazio hori berdin gertatzen da erkidego osoan zein erkidego erlatiboan Araudiaren 10 idazati horrek honako erregelak ezartzen ditu

1 Zergaren ondorioetarako, irabazpidezkotzat jotzen dira ezkontzaren sozietateko ondasuntzaren ondasunak, ezkontide biek ekarritako ondasunen balioa gainditzen duten hemean, orduan alargunari zerga likidatzen zaio gaindikin horren erdiaren gainean ‰0,75ean

2 Alargunak erkidegoan dituen eskubideak direla-eta, alargunari ondasuntzaren erdia dagokio, zenbateko horren eta irabazpidezkoen erdiaren arteko aldea likidatzean, alargunak ezkontzara eginiko ekarpenak aintzat hartuko dira Horiek horrela, ekarpenik egin izan balu eta ekarritako ondasun berberak itzuliko balitzaizkio, orduan ez luke zergarik ordainduko, baina berak ekarri ez zituen ondasunak adjudikatuko balitzaizkio, ondasun horien zenbatekoaren gainean likidatuko litzaioke zerga ‰0,50ean

3 Azkenik, alargunak erkidegoan dituen eskubideagatik bestelakorik eskuratuko balu, aurreko zenbatekoak kendu eta gero, zerga ordaindu beharko luke ezkontideen arteko jaraunspenei dagokien karga-tasaren arabera

BAS RIVASek[60] adibide bat erabiltzen du foru komunikazioaren arauketa fiskala hobeto azaltzeko Demagun A-k 10.000 pezeta ekarri zituela eta B-k 5 000 Hariari

[59] BAS RIVAS, F., *op. cit.*, 622 or.

[60] BAS RIVAS, F., *op. cit.*, 635-636. or.

segiz. A hiltzean, ezkontzaren sozietateko ondasunak 30.000 pezetakoak dira. Kasu horretan, B-ri 15.000 pezeta dagozkio eta zerga honela ordaindu behar du: 7.500 pezetako oinarriaren gainean %0,75ean, 5.000 pezeten gainean %0,50ean. B-k ezkontzara ekarritako ondasun berberak izan ezik, eta 2.500 pezeten gainean ezkontideen arteko jaraunspen gisa.

Ikus daitekeenez, BAS RIVASek ez du hitzez hitz interpretatu 1959an manuaren idazketa jasan zuen eraldaketa, ezkontide adjudikazio-hartzaileak ekarritako ondasunen balioaren erdiari buruzkoa, alegia. Egia esateko, hitzez-hitzezko interpretazioa eginez gero, zergaren ordainketa ezberdina izango litzateke: 2.500 pezeten gainean (5.000 pezeten erdia, B-k ekarritako ondasunen erdiaren balioa, hain zuzen) %0,50ean, eta 5.000 pezeten gainean ezkontideen arteko jaraunspen gisa. Modu horretara, foru komunikazioaren izaera juridikotik gehiago aldenduko litzateke, ezkontzaren ondasun eraentza desegitean ondasunak banatzeko erregelak bazter utziko liratekeelako.

Urte berean baina geroago, uztailaren 30ean, Bizkaia eta Arabako foru zuzenbide zibilari buruzko Konpilazioa onetsi zen.

Bestalde, Arabako Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudia onetsi zuen Aldundiak 1959ko uztailaren 21ean hartutako Erabakiaren bidez. Araudi horretan foru komunikazioari buruzko erregela fiskal bat ezartzen da, Estatuko Araudiaren 22.10 artikuluaren idazketa kopiatuz, tarifa onuragarriak ezartzen baditu ere.

Handik zazpi urtera gertatu zen eraldaketa nagusia eta, egun ere, indarrean dirau eraldaketak. Ildo horretatik, 1964ko eraldaketan (ekainaren 11ko 41/1964 Legea) honakoak salbuesten dira[61]: Ondare Eskualdaketen gaineko Zergan: ezkontzaren

[61] Eskubide Errealen gaineko Zergaren espartuan, senarrak ezkontzaren sozietatera egiteko ekarpenen eta emazteak egiteko, ezkonsari zehazgabe gisa, salbuesten ziren, bai eta emazteak

sozietatera eginiko ekarpenak, ezkontza desegiteagatik ezkontidearen mesedetan diren adjudikazioak eta irabazpidezko ondasunen ordainean egindako eskualdaketak (146.16 art.). Halaber, Arabak onetsitako arauzko testuan gauza bera gertatu zen. Aldundiak 1964ko ekainaren 27an hartutako Erabakiaren bidez, alegia

Kode Zibilaren aurreko sistemaren ariora (1981eko eraldaketa gertatu aurretik), kasu bat arautzen zen salbuespenaren hitzezko-hitzezkotasunarekin bete-betean egokituta[62]. Kasu horren arabera, ezkonsari zehaztua osatutako ondasunen jabetza senarrari eskualdatzen zitzaion eta senar horrek itzuli behar zizkion ondasun horien balioa edo zehaztapena emazteari (edo beraren jaraunsleei), ezkontza desegitean. Kasu hori eta legegileak egindako planteamendua oso antzekoak dira, antzekoak bai, baina ez dira berdinak, senarrak eskuratzen zuelako ondasunen gaineko jabetza, ezkontzaren erkidegoak zuzenean eskuratu beharrean

Bestalde, 1964tik aurrera zergaren legezko testutik desagertu zen foru komunikazioari buruzko edozein aipamen (1959ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudia indarrean zela egia bazen ere, Araudiak ezin zezakeen zergaren Legea aurkaratu), horren ondorioz, salbuespenak ondasunen foru komunikazioaren ezkontzaren ondasun eraentza ere ukitzen zuela uste zen. Hariari segiz, foru komunikazioaren zioz ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak salbuetsita zeuden. Nolanahi den ere, zalantzaren bat egon zitekeen, manuak irabazpidezko ondasunak

---

ezkonsariz besteko eginiko ekarpenak ere. Tributu sistema eraldatzeko Legeak, 1964ko ekainaren 11koak, bere aldetik, arauketa hori laburtu eta honakoak salbuetsi zituen: ezkontideek ezkontzaren sozietatera ondasunetan eta eskubideetan eginko ekarpenak, ezkontza desegitean ezkontideen mesedetan eta ekarpenen ordainean eginiko adjudikazioak eta, kari hori dela-eta, ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak, irabazpidezko hartzekoaren ordainean. ALONSO GONZALEZ, L.M., «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Revista Técnica Tributaria*, 35 (1996), 24. or.

[62] MENDIZ HERNANDIZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Bartzelona, 1996, 477. or.

bakarrik aipatzen zituelako, eta ez, ordea, komunikatu beharreko ondasunak. Ildo horretatik, arestiko data batean, Bilboko Lurralde Entzutegiak 1991ko maiatzaren 24an emaniko epai batean[63] adierazi zenez, foru komunikazioa desegiteari dagokionez, 1959ko Araudiak indarrean irauten zuen, batik bat bizirik dirauen ezkontideari adjudikatu zaion gaindikina ukitzen denean, hots, irabazpidezko ondasun fiskalen erdia gehi alargunaren beraren ondasunei begira eskuratzen den gaindikina, kasu horretan, ezkontideen arteko jaraunspen gisa likidatu beharko litzateke.

Auzitegiak erabilitako irizpidearen aldera, ene ustetan 1964ko eraldaketak indargabetu zuen 1959ko Araudiaren 22.10 artikulua, goragoko lerruneko arauaren kontra egiten zuelako, esangura horretan, eraldaketak ezarritako salbuespenak bere barruan hartu zituen Espainian ziren erkidego izaeradun ezkontzaren ondasun eraentza guzti-guztiak (ez irabazpidezko sozietatea bakarrik), eta horien artean foru komunikazioaren eraentza. Horren frogagarri argia izan daiteke Arabako 1975eko Araudia. Araudi horrek jaso zuen lurralde erkideko arautegiak ezarritako salbuespen bera, baina legegileari «ahaztu» omen zitzaion foru komunikazioari buruzko erregela fiskala, hots, Arabako 1959ko Araudiak jaso zuen berbera (22.10 art.).

> *Arabako 1975eko irailaren 30eko Araudiaren 76.19. artikulua*
> «Zergatik honakoak salbuesten dira:
> Ezkontideek ezkontzaren sozietatera egindako ondasun eta eskubideen gaineko ekarpenak, bai eta ezkontzaren sozietatea desegitean ekarpen horien ordainean jasotako adjudikazioak ere, ekarritako ondasun berberak adjudikatuz gero, eta irabazpidezko hartzekoaren ordainean bizirik dirauen ezkontideak jasotako adjudikazioak, adjudikatutako ondasun eta eskubideen balioa 50.000 pezetatik gorakoa ez den neurrian»

[63] 2. Zuzenbideko oinarria. *Revista del Ilustre Colegio de Abogados del Señorio de Vizcaya*, 52 (1991), 177-179. or.

4.2.2. Salbuespenaren kokapena, Kostu bidezko Ondare Eskualdaketetan

Arestian, ezkontzaren sozietatera ondasunak ekartzeko aukera eta ekarpenaren ordainean eman beharreko adjudikazioa dela-eta, eztabaida piztu du lurralde erkideko Tributu Administrazioak[64] salbuespenaren kokapen egokiaren inguruan zalantzan dago salbuespen hori Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari ala Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari dagokion Areago oraindik, tesiaren laugarren kapitulua gogora ekarriz gero, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Bizkaiko arautegian salbuesten dira, Bizkaiko foru komunikazioa desegitean, alargunaren mesedetan eginiko adjudikazioak, ondasun komunikatuen erdiaren ordainean (ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arauemailearen 5.Bi.1 artikulua) Interpretazio ezberdinek sor dezaketen nahasmena bideratu beharko litzateke egitatezko kasuaren izaera juridikora

---

[64] Labur zurrean esanda, Ekonomia eta Ogasuneko Ministerioraren Erantzunak (1992ko irailaren 8koak) erabilitako argudioak omarritzen ziren mamiaren aurrekari historikoetan eta 45. artikuluko salbuespenaren helburuan; gutxi-gorabehera honakoak ziren argudioak:

Salbuespenaren aurrekaria bilatu beharko litzateke Eskubide Errealen gaineko Zergaren 1958ko Legean eta 1959ko Araudian, une hartan, salbuespenera biltzen dira emazteak ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak, ezkonsarı zehaztua, zehazgabea eta ezkonsariz besteko ondasunetan, eta senarrak ezkontzaren sozietatera ondasunetan eginiko ekarpenak baina horien jabetza eskualdatu gabe, baita ekarpen horien ordainean jasotako adjudikazioak ere, adjudikazio horiek Eskubide Errealen gaineko Zergaren menpe ziren baina zergatik salbuesten ziren. Horiek horrela, 1964ko ekainaren 11ko Tributu eraldaketari buruzko Legeak kontzeptu horiek desagertarazi zituen, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren menpekoetatik, paradoxa dirudien arren, ezkontideek ezkontzaren sozietatera ondasunetan eginiko ekarpenak oraindik salbuesten dira. Hariari segiz, idazketa hori 1967ko apirilaren 6ko Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen eta Oinordetzen gaineko Zergak bereganatu zuen eta horrela zegoen indarrean 1980eko ekainaren 21eko Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Legea aldarrikatu zenean, bai eta 1980eko abenduaren 30eko testu bategina aldarrikatzean ere, 1967ko apirilaren 6ko testua aldarazi. ENCISO SANCHEZ, J.M., «El artículo 29 de la Compilación», *Actas de los terceros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1994, 127 or.

Administrazioaren iritzia baiezten du MARTINEZ LAFUENTEk; autore horrentzat, irabazpidezko hartzekoaren ordainean ezkontideen mesedetan gauzaturiko eskualdaketak ez dira kostu bidezkoak Zergaren legerian aipatzen badira ere, dohain bidezko eskuraketak zergapetzen dituen zergarekin sorburu berbera duelako izango litzateke; halaber, irabazpidezko sozietatearen likidazio eta desegitearekin lotutako eragiketa naultzoa ezin daitekeelako xehetasunez bereiztu, batik bat, desegitea ezkontide baten heriotzaren ondorioz gertatzen denean MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, 55 or.

Horiek horrela, salbuespenaren aurrekari historikoetara etorriz gero, pentsa liteke autu hori alferrekoa zela, 1967ko testuaren 65 I 15 artikuluak xedatutakoaren arabera salbuesten zelako ezkontzaren sozietatera egindako ekarpen oro, dohain bidezko zein kostu bidezko eskualdaketa izan Hori ez da horrela, ordea Egia da 65 artikuluak dohain bidezko zein kostu bidezko egintzatarako salbuespenak jasotzen zituela, baina egintza horiek batera izan arren ez zeuden nahastuta 65 artikuluan Artikulu horretan argi eta garbi bereiz daitezke egintza batzuk eta besteak, dohain bidezkotasun edo kostu bidezkotasunaren ariora, era berean, salbuespena aplikatzean bereiz daiteke dohain bidezko edo kostu bidezko izaera garrantzirik ez duenean Hariari segiz, aztertzen dugun egintza, hots, ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak ondasunetan zein eskubideetan, kostu bidezko egintzen artean koka genezake, bai eta ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioak ere, ezkontzaren sozietatea desegitean (15 zk) Bi kasu horietan, kostu bidezko izaera atera daiteke prestazio eta kontraprestazioak daudelako Beste hitzez esateko, ezkontideek ezkontzaren sozietatera ondasunetan eginiko ekarpena eta ekarpen horren ordainean ezkontideek jasotako adjudikazioa ezkontzaren sozietatea desegitean, kostu bidezko egintzak dira, zerga egitatera biltzen direlako bai oraingo prestazioa (ekarpena) bai denboran zehar geroratutako kontraprestazioa (ekarpenaren ordainean jasotako adjudikazioa, ezkontzaren sozietatea desegitean), ildo horretatik, Administrazioak froga zezakeen ezkontzaren sozietatera egindako ekarpenak ez zuela bere izaeratik datorren kostu bidezkotasuna, ezpada dohain bidezko eskuladaketa bat zela Azken kasu horretan, ezin zen salbuespena aplikatu eta, gainera, Oinordetzen gaineko Zergaren tarifaren arabera ordaindu behar zen zerga, dohain bidezko eskualdaketa gisa

Are gehiago Ezkontideek ezkontzaren sozietatera ondasunetan eginiko ekarpenari dagokion salbuespena eta, ezkontzaren sozietatea desegitean, ekarpenen ordainean

ezkontideek jasotako adjudikazioei dagokien salbuespena, non kokatu ziren" Salbuespenaren izaerari jarraiki, kostu bidezko egintzak kargatzen dituen zergan, zehatz-mehatz esateko, 1980ko abenduaren 30eko testu bateginaren 48.1.B.3 artikuluan, horretan jaso baitira zergaren hiru modalitateei dagozkien onura fiskalak Dohain bidezko eskualdaketen kasuan, 1967ko apirilaren 6ko testu zaharrean arautzen ziren salbuespenak eta hau ez zen jasotzen

Hariari segiz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legea 1987ko abenduaren 18an argitaratu zen eta 1967ko apirilaren 6ko testua indargabetu zuen (Azken Xedapenetik lehena), geroago, zergaren Araudia onetsi zen 1991ko azaroaren 8an. Bi arau horietan ez da modu berezian jaso inolako aipamenik, ezkontideek ezkontzaren sozietatera ondasunetan eginiko ekarpenei edota ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioei buruz. Horrek badu bere azalpenik, egintza horiek kostu bidezkoak direlako —kasuan kasuan kontrakoa frogatu ezean behintzat— Ondare Eskualdaketen gaineko Zergak arautu behar ditu. Ildo horretatik, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren testu bategin berria aldarrikatzen denean (1993ko irailaren 24an), ekarpen horien salbuespenak zergaren testuan dirau, gaurko testu bateginaren 45.I.B.3. artikuluan, hain zuzen[65].

4.2.3. Indarreko arauketa

Salbuespenaren arauketak idazketa bi erabiltzen ditu zergaren testu desberdinetan Alde batetik, Bizkaiko arauak xedatzen duenez

[65] EXCISO SANCHEZ, J.M., *op. cit.*, 124-125 or

> *Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43. artikulua*
> «B) Honakoak salbuesten dira
> 3. Ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak ondasunetan eta eskubideetan, sozietatea desegitean ekarpen horien ordainean ezkontideek jasotako adjudikazioak eta, arrazoi berbera dela-eta, ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak»

Gipuzkoako zergaren Foru Arauaren 41.B.3. artikuluak Bizkaikoaren idazketa berbera dauka. Beste aldetik, Arabako arautegiak amaieraldean esaldi laburra gehitzen du, irabazpidezko sozietatearen inguruan:

> *Arabako 1981eko Foru Arauaren 46. artikulua*
> «B) Honakoak salbuesten dira
> 3. Ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak ondasunetan eta eskubideetan, sozietatea desegitean ekarpen horien ordainean ezkontideek jasotako adjudikazioak eta, arrazoi berbera dela-eta, ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak, ezkontideen irabazpidezko hartzekoaren ordainean»

Arabako zergaren 1975eko Araudiak idazketa murritzagoa zuen[46], salbuespena aplikatzeko, ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioak ekarritako ondasun berberetan izan behar zirelako (76.19. art.). Bestalde, Estatuko legeriari dagokionez, irailaren 24ko 1/1993 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsi zuen Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga eta testu horren 45.B.3. artikuluak Arabako manuaren idazketa bera jaso du. Ildo horretatik, maiatzaren 29ko 828/1995 Errege Dekretuaren (zergaren Araudia onetsi zuenaren) 88.B.3. artikuluak idazketa bera dauka. Azkenik, Nafarroaren kasuan, irabazpidezko hartzekoari gehitzen zaio «konkisten» hartzekoa, Nafarrokoa berezi den ezkontzaren legezko ondasun eraentza ordeztailea aipatu nahian (1981eko testuaren 36.1.B.3. artikulua).

---

[46] Estatuari dagokionez, ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak eta, era berean, sozietatea desegitean jasotako adjudikazioak salbuesten ziren. Arabako Araudiaren kasuan, ordea, salbuespen hori ez zen onartzen, ezpada eragiketa horiei Oinordetzen gaineko Zerga Orokorraren tarifa berezia aplikatzen zitzaien. JOVER LAGUARDIA, P., «Notas en torno al Impuesto General sobre las Sucesiones en Alava», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I. lib., 497. or.

Argi geratu da, bada, ezkontzaren sozietatera gainontzekoek eginiko ekarpenak bakarrik zergapetzen direla[67]. Salbuespenaren esparruaren barruan ez dira[68] ezkontideen arteko kontratuak ere, euren ondare pribatiboen arteko ondare lekualdaketak hadakarzate, ezkontzaren ondare erkidetik igaro gabe, eta Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren menpeko egintza tipifikatuen barruan badira.

Manuaren hitzez-hitzezkotasuna ukatuz, doktrinaren autore batzuen ustez, salbuespen hori eragingabea da salbuespen hori aplikatzeko egitatezko kasua gertatzen ez delako[69], 1981eko Kode zibilaren eraldaketaz geroztik Legegilearen aburuz, ezkontideek euren ondasun pribatiboak ezkontzaren erkidegora ekarri beharko lituzkete, ezkontzen direnean. Horrek esan nahiko luke benetako sozietatea eratzen dela (esangura horretan, legegileak irabazpidezko sozietatea aipatzen du). Ildo horretatik, ondasunen ekarpena egiteagatik, kreditu eskubidea sortuko litzateke ezkontide--bazkideen mesedetan eta, sozietatea desegitean, sozietatearen hartzekoan ezkontide bakoitzari dagokion likidazio kuota kobratu ahal izango litzateke. Horiek horrela, desegitearen ondorioz ondasun zehatzen adjudikazioa zor baten ordainean izango litzateke, sozietateak bazkideekin hartutako zorraren ordainean.

---

[67] PASCUAL ESTEBAN, J.L.-PASCUAL VEGA, A.M., *op. cit.*, 166 or.; MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Dos aspectos discutidos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 40 (1982), 75. or.

[68] AGUSTIN TORRES, A.C., «Fiscalidad de algunas cesiones de bienes entre cónyuges en el art. 23 de la Compilación», *Revista Jurídica de Cataluña*, XCIII, 4 (1994), 1.017 or.

[69] Ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenei eta irabazpidezkoen ordainean ezkontza desegitean gauzaturiko eskualdaketa eta adjudikazioei dagokienez, ez dira benetako ondare eskualdaketak gertatzen, ezpada eskuratzailaren ondarean, beste forma batean, aurretiaz ziren eskubideak zehazten dira. PASCUAL ESTEBAN, J.L.-PASCUAL VEGA, A.M., *op. cit.*, 96 or.

Legegile fiskalaren jokabidea aldatuz joan da denboran zehar. Hasiera batean, zergapetik kanpoko kasuzat jotzen zituen eta geroago salbuespen gisa kalifikatu zituen. Kasu honetan, legegile fiskalak, argi eta garbi, zergapeko eskualdaketa gisa kalifikatzen du, ondasunen ekarpen hori, salbuesten badu ere. Zuzenbide zibilaren esparruan, ordea, eskualdaketa bera ez litzateke eskualdaketatzat hartuko. ALONSO GONZALEZen aburuz, jabariaren benetako lekualdaketaren eza dela-eta, lehenengo irtenbidea hobetsi beharko zatekeen. ALONSO GONZALEZ, L.M., *loc. cit.*

Hori guztia, ordea, legegileak asmatutako fikzio bat besterik ez da[70], fikzio hori betetzeko, ezkontideen ondasun guztiak, oraingoak eta bihar-etzikoak, erkidego unibertsalpeko sistema batean sartu beharko lirateke (erkidego mugatuen kasuan, eta irabazpidezko eraentza bada horrelakoa, hori ez da inoiz ere gertatuko[71]) Irabazpidezko sozietatearen eraentzaren kasuan, ondasun pribatiboak ez dira ezkontzara ekartzen[72] Pribatiboak ekarriko balira, ez lirateke aurrerantzean ezkontide jabearenak gehiago izango eta ezkontzaren erkidegoko ondarera sartuko lirateke[73] Ez litzateke gehiago ondasun pribatiborik izango eta irabazpidezko ondasun bihurtuko lirateke Beste hitzetan adierazteko, ondasun mota bakarra izango litzateke irabazpidezkoak Baina hori ez da horrela gertatzen Ezkontzak bakarrik ukitzen ditu ondasun pribatiboak euren fruituei dagokienez, fruitu horiek irabazpidezkoak baitira Ondasunek, ordea, euretan hartuta, aldaketarik gabe irauten dute eta pribatibotasun horri eusten diote, elkarbizitza amaitu aurretik, bitartean eta gerokoan ere[74] Irabazpidezko ondasunei dagokienez, ezin daiteke esan sozietatera eginiko ekarpenak direnik[75], ekarpen hitzak aipatzen duelako sozietatea eratzeko unea; irabazpidezko ondasunak, alabaina, ezkontza egin eta gero sartzen dira sozietatera, ezkontideetarik edozeinek kostu bidez eskuratzen

---

[70] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Bartzelona, 1996, 476 or

[71] AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1016 or

[72] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Siete, Valentzia, 1988, 426 or

[73] Ezkontzaren sozietatera ondasunetan eginiko ekarpenaren salbuespenari dagokionez, MENENDEZ HERNANDEZek bereizten zituen itundutako ezkontzaren ondasun eraentzaren eta *ex lege* ezarritako eraentzaren artean Lehenengo kasuan, salbuespena zentzuzkoa zen, bigarren kasuan, borondatezko eskualdaketa ez zenez, ekarpen horiek zergapetik kanpoko kasu gisa kalifikatzen zituen MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Dos aspectos discutidos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 40 (1982), 76 or

[74] VENTOSO ESCRIBANO, A., «Dos problemas fiscales en la liquidacion de las capitulaciones matrimoniales», *HPE*, 72 (1981), 162 or

[75] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Bartzelona, 1996, 476 or

dituenean edota, ezkontzaren ostean, ezkontide bakoitzaren ondasun pribatiboek edo ezkontideen lanek sortzen dituztelako. Bestela esanda, gaur egun ezin izango litzateke eman legegileak oinarritzat hartzen duen egitatezko kasua. Zuzenbidearen arabera, ezin daitezke benetako adjudikaziorik gertatu, ezkontideen ondasun pribatiboen ziozko zorren ordainean.

Ildo beretik, jaraunspena banatzeko eskritura batean bizirik dirauen ezkontideari, modu desegokian, bere ondasun pribatiboak adjudikatzen bazaizkio ere, egintza horregatik ez da zerga ordaindu behar. Hori ez da gertatzen salbuespen hori modu desegokian erabiltzen delako, ezpada zor ez den adjudikazio hori zergapetik kanpoko egintza delako[76], izan ere, ondasunak bere jabearenak izan dira etengabe eta, ondorioz, ez da sortzen zergapetutako egintza. Azken hori sortzeko, benetako eskualdaketa beharko litzateke, ezkontzaren ondaretik bizirik dirauen ezkontidearen ondarera.

Salbuespenaren indarreko idazketak ez du aipatzen ekarpenen ordainean eginiko adjudikazioak ondasun ekarrietan izan behar direnik, salbuespena aplikatu ahal izateko[77]. Modu horretara, eztabaida behin betiko isiltzen da, ekarritakoez besteko ondasunak eskuratzean ondasunen trukaketa gertatu denaren inguruan[78]. Arauak, gainera, ez du bereizten zein ondasunetan ordaindu behar den adjudikazioa, ezkontide baten ondasun pribatiboetan izan daiteke edota ondasun pribatiboak ez direnetan ere,

---

[76] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 477. or.

[77] Modu horretara, salbuetsita dago ezkontide batek bere ondasun pribatiboak itzul diezaioten eskubidea duenean eta ondasunen ordainean beste ezkontidearen ondasun pribatiboak ala irabazpidezko ondasunak ematen zaizkionean, nahiz eta haren ondasun pribatiboak *in natura* izan. Nolanahi den ere, autua ez da horren garbi. Ondare Eskualdaketen gaineko Zergak, bere izenak dioenez, bere menpe jarri nahi baditu ondasun zein eskubideen gaineko titularitasun aldaketa guztiak, badirudi kasu horretan titularitasun aldaketen aurrean gaudela. VENTOSO ESCRIBANO, A., *op. cit.*, 159-160. or.

[78] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed. Siete, Valentzia, 1988, 428. or.; VELASCO ALONSO, A., *El impuesto sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales*, Edersa, Madril, 1977, II. lib., 348. or.

arauak gauza bakarra eskatzen du ezkontzaren sozietatera benetan ekarritako ondasunak eta eskubideak konpentsatzea edo ordaintzea[79] Nolanahi den ere, MENENDEZ HERNANDEZ[80] iritziz aldatu da, bizirik dirauen ezkontideari berak ekarritako ondasun pribatiboak ematen ez zaizkion kasuan Ondasunen adjudikazio-hartzailearen ikuspuntutik, kasu horretan eskualdaketa bikoitza gertatzen da ondasun pribatiboen besterenketa bat adjudikazio-hartzailearen mesedetan eta eskualdaketa alargunaren mesedetan ondasun pribatiboak konpentsatzeko, bigarren hori dirutan (kasu horretan salbuetsiko litzateke) edo beste ondasun batzuetan gauza daiteke, zergaren salbuespena ezin dezakeela erabili Autore horrentzat, bada, azken kasu horretan, alargunaren mesedetan eginiko adjudikazioa ez litzateke ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenen ordainean izango, ezpada ezkontza desegitean gertatutako eskualdaketa baten ordainean Azken finean, egoera hori eta trukaketaren egoera antzekoak dira eta, horregatik, zergapetu beharko litzateke

Hirugarrenik, irabazpidezko hartzekoaren ordainean eginiko eskualdaketek ezkontideen ondareen arteko oreka babestu nahi dute eta, puntu honetan, badirudi Zuzenbide zibila eta Zuzenbide fiskala bat datozela[81]

Hori guztia dela-eta, irabazpidezko sozietatea desegitearen ondorioz, senarrak ondasun higiezina lagatuko balio emazteari, adjudikazio gaindikina konpentsatzeko, lagapen hori zergatik salbuetsita legoke[82] Argi dago senarrak bere ezkontidearen

---

[79] Kataluniako JANE, 1996ko uztailaren lekoa, 4 Zuzenbideko oinarria *Gaceta Fiscal*, 149 (1996), 74–76, or

[80] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Bartzelona, 1996, 478, or

Hala ere, autore bera kontrako iritzikoa zen, orain dela urte batzuk MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Dos aspectos discutidos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 40 (1982), 76, or

[81] AGUSTIN TORRES, A C , *op cit* , 1.017 or

[82] Ez da iritzi horretakoa VENTOSO ESCRIBANO; autore horrentzat, kasu hori ezin daiteke sartu salbuetsitako adjudikazio gaindinari buruzko manuaren hitzez-hitzezkotasunean, baina tzeko moduko

mesedetan egindako eskualdaketak kari duela irabazpidezko ezkontzaren sozietatearen desegite horretan[83]. Lurralde erkideko Araudiak (32.3. art.), jurisprudentziaren erabaki batzuk aintzat hartuta[84], honakoa ezarri du 1995ean: adjudikazio gaindikin aitortuak ez dira likidatu behar, gaindikinak ondasunen adjudikazioetatik sortu badira, ezkontzaren desegite edota ondasun eraentza aldatzearen ondorioz, hau da, ezkontide bati adjudikatu behar zaionean ezkontzaren ohiko etxebizitza. Salbuespena aplikatzen da, gaindikina etxebizitzaren adjudikazio-hartzaile den ezkontidearen mesedetan izan bada, baita beste ezkontidearen mesedetan izan bada ere, hots, beste ondasun batzuen adjudikazio-hartzailearen mesedetan[85]. Edozein adjudikazio gaindikin aitortua salbuespenaren esparruan sartu beharko litzateke[86].

Salbuespena aztertzean, zalantzan jar daiteke salbuespenaren kokapena, izan ere, kostu bidezko eskualdaketek mugatzen dute zerga horren zerga egitatea. Horiek horrela, tributua ordaintzeko beharrik ezak bere barruan har dezake kuotaren baliobestekoa dena[87] bakarrik irabazpidezko ondasunak erdibanatzean. Osterantzean, kuota ideala baino gehiago hartuko balu ezkontideren batek, adjudikazio gaindikinak agertuko lirateke dohain bidez edota dohaintza hutsak agertuko lirateke[88], hau da,

---

ondasunaren izaera aintzekoa izan arren. Manuak 821, 829, 1.056.2 eta 1.062.1 artikulnak aipatzen ditu, edota oinarri bera duten foru legerietako manuak. VENTOSO ESCRIBANO, A., *op. cit.*, 165. or.

[83] Bizkaiko Ekonomia-Administraziozko Foru Auzitegiaren Erabakia, 1990eko apirilaren 10ekoa.

[84] Balearetako JANE, 1994ko irailaren 30ekoa (JTA, 1.126, 3. Zuzenbideko oinarria).

[85] Eraentza hori, alabaina, ezin daiteke aplikatu etxebizitzaren erdi banatugabea ezkontide baten mesedetan lagatzen den kasuan, konpentsazio pentsioaren ordez, halakoetan, ez da adjudikazio gaindikinik gertatzen, ezpada zorrak ordaintzeko adjudikazioa eta horren gainean zerga ordaindu behar da. PASCUAL ESTEBAN, J.L.-PASCUAL VEGA, A.M., *op. cit.*, 167. or.

[86] ZENBAIT AUTORE, *Manual...*, *op. cit.*, 263. or.

[87] MARTINEZ LAFUENTE, A., *loc. cit.*; AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.016-1.017. or.

[88] Ez da hori Kataluniako JANEk, 1996ko uztailaren 1ekoak, erakutsi duen irizpidea: epai horretan, salbuesten zen senarraren ondasun pribatibotan emazteari eginiko adjudikazioa, ezkontza bitartean etxeko lanen ordainean edo kontraprestazio gisa. Testuak ukatzen duen kostu bidezkotasuna

ezkontideen artean edota ezkontideetarik baten eta beste ezkontidearen jaraunsleen artean ondasunen eskualdaketak gertatuko balira, irabazpidezko ondasunen 100eko 50 jasotzeko eskubidea gaindituz.

Erkidego germaniarraren kasuan, irabazpidezko sozietatea bezala, ez dago ondasun zehatzen gaineko kuotarik, ez eta jabariaren gaineko eskubideen egikaritza indibidualik ere. Hori dela-eta, sozietatea desegitean likidazio kuotaren gaineko eskubidea sortzen da, eskubide hori ondasunak adjudikatuta ordain daitekeela. Adjudikazio horiek Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren menpe egongo lirateke. Irabazpidezko sozietatea desegitean gertatzen diren ondasunen adjudikazioak, ezkontideen kreditu edo hartzekoaren ordainean gauzatzen diren aldetik, Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren menpe dauden eskualdaketak dira, nahiz eta zergatik salbuetsita izan 1993ko testu bateginaren 45.I.B.3. artikuluaren ondorioz. Horixe da ere EAAZk ezarri zuen irizpidea 1993ko ekainaren 30ean emaniko ebazpenean[89].

Bestalde, Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren ustez[90], salbuespena ezin daiteke aplikatu ezkontideak irabazpidezko sozietatera eginiko ekarpenen kasuan, ezkontidearen beraren ondasunak ekarriz gero eta ekarritako ondasunak ezkontzaren sozietateko irabazpidezko ondasun bihurtuz gero. Nolanahi den ere, badirudi kasu honetan aforismo ezaguna erabili behar dela: *in claris non fit interpretatio*, izan ere,

---

kasu horretan agertzen da, zeharka bada ere, eta onura fiskala aintzatesten da, ondasun erkideen zatiketaren gain (*Gaceta Fiscal*, 149 (1996), 74-76 or.).

[89] JTA, 1.087. Halaber, ikusi Balearetako JANE, 1994ko irailaren 30ekoa (JTA, 1.126, 3 Zuzenbideko oinarria). Autoreen artean, ikusi COLOMER FERRANDIZ, C., *op. cit.*, 178 eta 254 or.

[90] Ulerbidez, 1995eko martxoaren 21eko Erantzuna [*Gaceta Fiscal*, 139 (1996), 70-75 or.] ZENBAIT AUTORE, *Memento práctico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 985 or.

Esangura horretan, aurrekari bat aurki daiteke, Estatuko Prezio Publikoen, Tasen eta Ondare Eskualdaketen gaineko Zergaren Zuzendariordetza Nagusiak 1992ko irailaren 8an emandako erantzuna, alegia AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.013. or.

manuaren hitzezkotasunak ez du inolako arazorik sortarazten bere esangurari begira[91] Ez zergaren Legeak, ezta Araudiak ere, ez dute ezer ezarri horren inguruan, zergatik hartu behar izan du Administrazioak jarrera hori? TZNk bazter uzten du hitzez--hitzezkotasunaren irizpidea, bere ustetan, arauaren helburu eta izpirituaren kontrakoa delako Administrazioaren aburuz, 1980ko zergaren testu bategina aldarrikatzen denean, salbuespenak iraun zuen, une hartan egin litezkeen ekarpenak gogoan zituelako legegileak senarraren ondasun pribatiboen ekarpena eta emaztearen ezkonsari zein ezkonsariz besteko ondasunen ekarpenak Kode zibiletik ezkonsari eta ezkonsariz bestesko ondasunen kategoria 1981ean desagertzean, Administrazioarentzat salbuespenak ez du inolako zentzurik Administrazioaren irizpidearen aurka argudio batzuk daude Legegileak urteetan zehar salbuespenari eutsi badio, zerbaitengatik izango da, eta ez ahaztu zaiolako edo nahigabe sartu duelako, gainera, salbuespen horretara bil daiteke familia babesteko eginbeharra[92], Konstituzioaren 39 artikuluak agintzen duena, alegia

MENENDEZ HERNANDEZentzat[93], paradoxa iruditu arren, badago kasu horretan benetako ekarpen bat eta ekarpena egin ez duen ezkontideak zerga ordaindu beharko luke bihar-etzi, modu horretan eskuratutako 100eko 50 ordezten duten ondasunak adjudikatuko zaizkionean Une hartan, dohain bidezko eskuraketarengatik zerga ordaindu beharko luke, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren tarifaren arabera, ezkontidea *mortis causa* dohaintza baten onuraduna izango bailitzateke, nahiz eta

[91] Arazoa ez dago, hortaz, testuan, ezpada interpretatzailearengan, hots, Administrazioarengan, begi bistakoa nkatzen duelako ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 25 or

[92] Arau fiskalek oztopoak ezabatzen dituzte, ezkontideen arteko harreman ekonomikoak bultzeko, modu horretara, ezkontza loturarik ez duten subjektuei begira, beretzkeria dakarren eraentza antolatu da ALONSO GONZALEZ, L.M., *op. cit.*, 29 or

[93] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 1997, 163 or

ezkontzaren sozietateari eginiko ekarpenaren formaren azpian itxuratu[94] ALONSO GONZALEZek[95] antzeko ondorioa lortzen du, ezkontzaren sozietatea desegitean ekarritako ondasunaren zenbatekoa ordaintzen ez den kasuetarako.

Esagura horretan, salbuespenaren egungo idazketak interpretazio ezberdinak sortarazi ditu; horrela, legelari talde batzuen aburuz —batik bat notarioen aldetik—, salbuespenaren esparruaren barruan koka daitezke ezkontideek ezkontzaren sozietateari eginiko dohaintzak, hots, eskualdaketa horiek zerga ordaindu gabe geratuko lirateke Iritzi horien aurrean, esan behar da[96] arau batek ezin duela salbuetsi zergapetik kanpo dagoena Hariari segiz, egia da zenbait ekarpen salbuesten direla, baina ekarpen horiek kostu bidezkoak izan beharko lirateke salbuesteko modukoak izateko, eta ez dohain bidezkoak Modu horretara, salbuespenaren esparrua kostu bidezko ekarpenera mugatu beharko litzateke, eta kostu bidezkoak izango lirateke, ekarpenak egin zituen ezkontideak horien balioa berreskuratzeko eskubidea izango balu, sozietatea desegiteko unean

Manuaren idazketaren esparrura foru komunikazioaren ondorioz eginiko adjudikazioak ere biltzen diren ala ez eztabaidatzen da[97] Erantzuna baiezkoa izan behar da Bizkaia eta Gipuzkoaren kasuan, arauak ezkontzaren sozietatea bakarrik aipatzen du, inolako ezkontzaren ondasun eraentzan oinarritu gabe, hortaz, manua aplikatzeko

---

[94] MENENDEZ HERNANDEZ, J., *op. cit.*, 164 or

[95] ALONSO GONZALEZ, L M., *op. cit.*, 22 or.; AGUSTIN TORRES, A C., *op. cit.*, 1016 or

[96] COLOMER FERRANDIZ, C -CARRASQUER CLARI, M L., *op. cit.*, 178 or

[97] Manuak irabazpidezko erkidegoa bakarrik aipatzen duenez, argi dago salbuespenetik kanpo geratzen direla ezkontideei eginiko bestelako adjudikazioa, erkidego izaeradun beste eraentza batzuen desegitearen ondorioz gertatu badira ere, besteak beste, Aragoiko erkidegoaren kasua, Bayhoko foruaren kasua... MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed Siete, Valentzia, 1988, 430 or

modukoa izango da erkidego izaeradun eraentza guztietan, eta horien artean ondasunen foru komunikazioaren kasuan.

Nafarroako testuak irabazpidezko sozietatea eta Nafarroako foru zuzenbide zibilaren konkisten eraentza aipatzen ditu. Arabako eta lurralde erkideko idazketek, ordea, irabazpidezko eraentza bakarrik aipatzen dute. Foru komunikazioa berariaz aipatzen ez bada ere, ene aburuz, salbuespena aplikatzeko modukoa izango litzateke, erkidego izaeradun eraentza ba' delako, irabazpidezko sozietate edota konkisten eraentza nafarraren antzekoa, alegia. Esangura horretan, AGUSTIN TORRESen[98] ustez ere, salbuespenaren esparrura bil daitezke Kataluniako foru zuzenbide zibilak araututako erkidego izaeradun eraentza guztietan gertatzen diren adjudikazio eta eskualdaketak.

4.3. ERRENTARIA JABETZARA HELTZEA

Landa errentaria jabetzara heltzea eta jarduera alor horrek sortarazten dituen arazoak izan dira legegile fiskalaren ardura bat betidanik, legegileak eskura izan dituen baliabide guztiak erabili ditu nekazaritzako sektorearen garapena sustatzeko eta errentamendu egoerak aldarazteko, batik bat, errentamenduak jabariaren gaineko egoeren antza badu, errentamendu kontratuetan nekazariak belaunaldiz belaunaldi subrogatu direlako.

---

[98] Horien artean koka daitezke Tarragonako *Campeko* erosketa eta hobekuntzen gaineko asoziazioaren irabazpidezkoen likidazioa; Tortosako eskualdeko *agermanament* eraentzapeko ekarpen eta adjudikazioak; *Vall d'Aran*eko *convivença* ituneko irabazi eta gehikuntzen banaketa; Gironako ehizbarruti zaharraren lurraldeko ondasun eta irabazien inguruko berdintasun itunpeko eskuraketak eta ezkonsarraren ekoizkinen banaketa. AGUSTIN TORRES, A.C., *op. cit.*, 1.018. or.

Begirada atzera botaz eta Euskal foru zuzenbide zibilaren lurralde esparruari dagokionez, gerra zibilaren aurretik salbuespen batzuk arautu ziren, maizterrak baserriaren gaineko jabetza eskura dezan ahalbideratzeko. Modu horretara, Bizkaiko 1925eko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudiak xedatu zuenez,

> *Bizkaiko 1925eko Araudiaren 43 artikulua*
>
> «Baserriak eta gainerantzekoak lantzen dituzten errentariek ondasun horiek erosiko balute, salerosketa horiek ez lirateke zergaren menpe izango, kolonoak finka okupatzen jarraituko balu eta lurrak zuzenean landuko balitu Gainerantzekoak, mendi zatiak edo landetxeak banan-banan eskuratuz gero, ondasun higiezinen gaineko karga-tasa arrunta aplikatuko litzateke
>
> Errentariak salbuespen hori erabil dezan, errentari izaera eduki behar izan du azken bost urteetan, baserria eskuratu denetik atzerantz zenbatzen hasita
>
> Erosketa baino lehen errentari izaera zuela bidezkotzeko, Alkate egokiaren ziurtagiriaren bidez egingo da, bide horretatik ere, baserriaren eskuratzaileak etxea okupatzen duela eta erosketaren ondoren lurrak lantzen dituela bidezkotu daiteke. Frogabide hori osatu daiteke likidatzaileak egoki deritzen gainerako bideekin ere
>
> Bizkaiko Aldundi Txit Gorenak 1923ko martxoaren 16ko bileran onetsitako Euskal Baserria Babesteko Araudiaren 23 artikuluak xedatzen duenez, Eskubide Errealen gaineko Zergan salbuespena ezarri da Salbuespen hori erabili ahal izateko, nahitaezko betekizuna izango da Bizkaiko Aurrezki Kutxaren Batzorde Irraunkorrak edota Patronatuaren Batzak hartutako erabakia aurkeztea, eskualdatzen den baserriaren babeserako onurak emanez».

Gipuzkoaren kasuan, bai 1925eko zergaren Araudian (4.2 art.) bai 1930ekoan (9 salbuespena), maizterrek baserriaren gainean egindako eskuraketak salbuesten dira, aldi berean lurrak lantzen badituzte maizter horiek, bai eta ondoko eskuraketak ere honako baldintzetan: lehendabizi, maizterrak izanik eta beste baserri batzuk lantzen badituzte jabe izan gabe, bigarrenik, maizterrek landutako baserri horien errentamenduari uzten badiote, jabe gisa eskuratu duten baserrian finkatzeko. Baserria eskuratzeko ematen ziren maileguak ere salbuesten dira.

Indarreko legeriara etorriz, uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 126 artikuluaren ariora, berrogei urtetik gorako indarraldiko errentamendu kontratua duen errentariak,

bere senide kausatzaileek finka eduki zuten denbora barne, errentan hartutako finka eskuratzeko lehenespenezko eskubidea izango du, legearen tituluan araututako baldintzekin. Errentariaren eskubide horrek lehenespena izango du alboko senideenaren gainean. Horrez gain, senide tronkalek ez dute lehenespenezko eskubiderik izango, finka eskualdatzen denean jabetzara heltzeko eskubidearen arabera.

Eraentza fiskalari dagokionez,

> *Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43. artikulua*
> «B) Salbuesten dira:
> 6. Ondoko eskualdaketa eta gainerako egintza edo kontratuak: lurzatien baterakuntzak sortarazitakoak, landa finken derrigorrezko trukaketak, behar bezalako eskuespena duten borondatezko trukaketak, landa errentamenduei buruzko legeriatik eratorritako jabetzara heltzeko eskualdaketak eta Nekazaritza Garapen eta Eraldaketarako Institutuak egindako adjudikazioak, lurrak zuzenean eta pertsonalki lantzen duten nekazarien mesedetan, legeria bereziaren arabera».

Kasu horretan autu fiskala azaltzen da, salbuespenaren esparruan landa errentamenduei buruzko legeriak eratorritako eskuraketak bakarrik jasotzen direlako eta foru legeria zibilak eratorritakoa ez delako kontutan hartzen; izan ere, foru legeria ez da aipatzen Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43. artikuluko B letraren seigarren zenbakiak ezarritako zerrendan.

Horiek horrela, zentzugabea izango litzateke EHFZZLren 126. artikuluak zehaztutako kasuetan salbuespena ez aplikatzea, edukian berdina denak tratamendu ezberdina jasoko lukeelako. Arauketa fiskal bereziaren ezean, aplikatu beharko litzateke[99], bada, Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43.B.6. artikuluak ezarritakoa errentariaren eskuraketen kasuan, Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko

[99] ZENBAIT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del País Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995, 260. or.

3/1992 Legearen 126 artikuluko lehenengo zenbakiaren ariora Hala ere, arazo latza gainditu beharko genuke, tributuen arloan ez baita onartzen salbuespenen inguruan interpretazio hedatzailea edota analogia erabiltzea

Halaber, Bizkaiari buruz esandakoa aplikatzeko modukoa izango da Bizkaiko foru zuzenbide zibila aplikatzen den lurraldeetan ere, Araba kasu, Arabako arauketa Bizkaikoaren parekoa baita, zehatz-mehatz zergaren Foru Arauaren 46 B 6 artikulua

4.4. BASERRIAREN ESKUALDAKETA

Aztertu behar den azken salbuespena baserriaren eskualdaketari buruzkoa da Tesiaren laugarren kapitulua gogora ekarriz gero, pareko salbuespen bat arautzen da Bizkaiko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketan[100] (ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arauemailearen 5 Bi 2 artikuluan) Zerga horretan gertatu bezala, kasu honetan ere zergaren Bizkaiko arauketak bakarrik[101] eusten dio salbuespenari

---

[100] Nekazaritza, basogintza edo abelzaintzako ustiapenerako erabilitako baserria aurrekoak eskualdatzen duenean ondorengo edo alboko senide tronkalen mesedetan, zergatik salbuesten da bai dohaintza, jaraunspena edo dohain bidezko beste tituluren baten bidez gauzatzen denean bai saleroseta eta, oro har, kostu bidezko eskualdaketa denean Dena den, betekizun batzuk bete behar dira salbuespena aplikatu ahal izateko

Modu horretara a) eskualdatzaileak ustiapenean jardun behar du modu pertsonalean, b) eskuratzaileak baserria eta gainerantzekoen ustiapenean modu pertsonalean jardun behar du, eskuratzen dutenetik hurrengo sei urtetan

KONTSULTA, 13. zk., «Consultorio de Derecho Foral Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 255-256. or

[101] Arabako Lurralde Historikoan, zerga arautzen duen Foru Arauaren 46. artikuluak ez du halako kasurik jaso salbuespenen artean. Gipuzkoan ere ez. Nafarroan badago salbuespen bat, horrekin lotuta Nafarroako Araudiaren 75.18. artikuluak salbuesten ditu lurren eskuraketak, Kooperatibismo, Nekazari Gazte eta Familiako Nekazaritza Ustiapena Sustatzeko Planaren arabera egin badira, plan hori onetsi zen Foru Parlamentuaren Erabakiaren bidez, 1980eko apirilaren 28koaren bidez, eta plana aplikatzeko Araudien bidez, 1980eko ekainaren 10ean Foru Aldundiak onetsitakoen bidez. Plan horretara bildutako proiektuen finantzazioari dagokionez, horretarako eskatu diren maileguen bermez errealek ere zergaren %95eko hobaria izango dute (Nafarroako zergaren Araudiko 76 B b artikulua)

kostu bidezko eskualdaketen gainean; beharbada, gainerako lurraldeetan salbuespen hori beste baten barruan dela uler daiteke (alboko senide tronkalaren kasuan izan ezik), hau da, uztailaren 4ko Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko 19/1995 Legeak ezarritako salbuespen eta hobarien artean sar daitekeela baserriaren eskualdaketari buruzko salbuespena; izan ere, 19/1995 Legea Bizkaiko Lurralde Historikoan ere aplikatu behar da. Dena den, salbuespenaren idazketa honakoa da

> *Bizkaiko 3/1989 Foru Arauaren 43. artikulua*
> «B) Salbuesten dira:
> 17. Aurrekoek ondorengoen edo senide tronkalen mesedetan egiteko eskualdaketak, baserriaren eta beraren lurren gainean, baldin eta baserria nekazaritza, basogintza edota abelzaintzako ustiapenerako erabiltzen bada eta eskualdatzaileak lehenespenez ustiapen horretan zuzenean eta modu pertsonalean jarduten badu eta eskuratzaileak ustiapen horretara modu berean jarduten badu edo jardungo badu.
> Salbuespen hori baldintzapean dago: eskuraketa burutu eta hurrengo sei urtetako epealdian zehar, eskuratzailea zuzenean eta modu eragingarrian eta pertsonalean jarduera horietan aritzera»

Dakusagunez, baldintza batzuk ezarri dira, salbuespena aplikatu ahal izateko. Lehendabizi, eskualdatzaileak, baserriaren jabeak, lehenespenez (baina ez modu esklusiboan), zuzenean eta modu pertsonalean jardun behar du nekazaritza, basogintza edo abelzaintzako ustiapenean. Bigarrenik, senidetasun harremanik izan behar da beherako belaun-lerrorantz edota tronkalitate harremanik eskualdatzaile eta eskuratzailearen artean. Azkenik, eskuratzaileak ustiapenari eutsi behar dio, ustiapenean lehenespenez jardunez sei urteko epealdian, gutxienez.

Aurrekoaren ondorioz, honakoa adieraz daiteke:

a) Baserria ez diren gainerako ondasun higiezinak salbuespenetik kanpo leudeke, ondasun tronkalak izan arren.

b) Aurrekoek ondorengoen edo senide tronkalen mesedetan egiletsitako eskualdaketak bakarrik sartzen dira salbuespenaren esparruan

Badirudi muga ezarri dela aurrekoaren eta ondorengo zein alboko senide tronkalaren arteko harremanetan (alboko senide tronkala baita izan daitekeen senide tronkal bakarra, ondorengoa kenduta) Horiek horrela, arauaren idazketa akastunak (hobe zatekeen aipamen orokorra egitea, baserri tronkalaren titularrek senide tronkalen mesedetan egiletsitako eskualdaketak aipatuz) egoera nahasgarriak sor ditzake salbuespena aplikatzean, esaterako, ondorengoak baserria eskualdatu nahi dionean bere senide tronkalari (neba-arreba, lehengusu-lehengusin edo gurasoari) Testuaren hitzez-hitzezko idazketak ondorio zentzugabeak ekarriko lituzke, azken eskualdaketa hori salbuetsita ez legokeelako, salbuespenaren beraren filosofia kontrakoa izan arren, bestela esanda, nekazaritzako ondareari begira, tronkalitatearen defentsa bertan behera geratuko litzateke erabat

Hariari segiz, beste ñabardura bat egin beharrekoa da, *senide tronkal* adierazmoldearen inguruan Ene ustez, testuak darabilen *tronkal* adjektiboak aipatu nahi ditu aurrekoak, ondorengoak edota gainerako senideak (ondasunak zein oinetatik etorri eta oin bereko alboko senideak bakarrik izan daitezke senide tronkalak), ondorioz, adierazmolde hori interpretatu beharko litzateke gaur egun Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Legearen 23 artikuluaren ariora

Beraz, salbuespena erabili ahal izateko, senide tronkalak, EHFZZLren 18 artikuluak aipaturiko senideren bat izateaz gain, bizkaitarrak izan behar dira euren bizitzan zehar behin edota eskualdaketa egiteko unean, ostera, salbuespena aplikatzeko eskubidea bertan behera geratuko litzateke, eskualdaketa hori dela-eta Ulerbidez, Madrilen jaiotakoak, bere gurasoak bizkaitarrak izanik, Lur laueko baserria jaraunsten du seme-

-alaba edo neba-arreba batengandik, azken hori ere Madrilen jaio eta bizi dena. Kasu horretan, oso zaila izango litzateke salbuespena erabili ahal izatea.

4.5. LEHENTASUNEZKO NEKAZARITZA USTIAPENA

Uztailaren 4ko Nekazaritzako Ustiapenak Modernizatzeari buruzko 19/1995 Legeak onura fiskal batzuk ezarri ditu zerga honetan, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan gertatu bezala. Onura horiek legeak babesturiko helburuen menpe daude, lehendik ziren pizgarri fiskalen eraentza indargabetu duela (abenduaren 24ko 49/1981 Legea). Onura horiek aipatu besterik ez ditut egingo, Euskal foru zuzenbide zibilaren esparruan lege horrek izan dezakeen eraginagatik; izan ere, Bizkaiko Lur Lauan edota Laudio eta Aramaion kokatutako lehentasunezko nekazaritza ustiapena, aldi berean, ondasun tronkala izango baita, oro har.

Tesiaren laugarren kapituluan, hots, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko kapituluan, aztertutako kasu berberak dira, baina oraingoan eskuraketa eta eskualdaketak kostu bidezkoak dira. Modu horretara, nekazaritza ustiapenaren, horren zati baten eta landa lurraren gaineko biziarteko gozamena edo jabari osoa kostu bidez eskualdatzea zein eskuratzea salbuesten da, nekazari gazte edo alokairupeko nekazariaren mesedetan bada eta lehengo instalaziorako bada (20. art.). Halaber, salbuetsita dago lurren eskualdaketa, lehentasunezko nekazaritza ustiapenaren luze-zabalera finka bakar batean osatzeko (10. art.). Era berean, Kostu bidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zergatik salbuesten da landa finken borondatezko trukaketa, betekizun batzuk betez gero (12. art.). Zerga oinarriari dagokionez, honako txikipenak ezarri dira: a) %90ekoa, ustiapen osoa eskualdatzean, lehentasunezko beste nekazaritza

ustiapen baten titularrak eskualdaketa egin edo horren mesedetan eginikoa (%100ekoa eskuratzailea ezkontidea, nekazari gaztea edo alokairupeko nekazaria bada). b) %75ekoa, landa finken eta ustiapenen zatiak eskualdatzean, lehentasunezko beste nekazaritza ustiapen baten titularraren mesedetan (%85ekoa eskuratzailea nekazari gaztea edo alokairupeko nekazaria bada), eta c) %50ekoa, lehentasunezko nekazaritza ustiapenaren luze-zabaleraren %50 edo gehiago finka bakar batean osatzeko egin den eskualdaketaren kasuan

VIII. KAPITULUA

UDAL ZERGAK

0. SARRERA

Azken kapitulu honetara bildu izan dira gainerako zergak, euskal foru erakunde zibila arautzen edo ukitzen duten gainerako zergak, alegia. Bi tributu dira oraindik aztergai ditugunak: Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga eta Ondasun Higiezinen gaineko Zerga, biak udal mailakoak izanik

Dakigunez, Euskal foru zuzenbide zibilak oinordetza izaerako erakundeak arautzen ditu. Horregatik, Ondasun Higiezinen gaineko Zergak ez du eragin handirik izango Foru zuzenbidean; salbuespenez, behin-behineko titulartasun zehazgabeko kasu batzuetan (ezkontza osteko erkidegoa edota foru komunikazioa) Ondasun Higiezinen gaineko Zerga aplikatu beharko da

Ikusalde horretatik, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergak askoz garrantzi gehiago dauka, zerga horren arabera, zergapean dira hirilurretako ondasun higiezinek duten balioaren gehikuntza, gehikuntza hori agertzen denean ondasunak eskualdatzeagatik edozein tituluren bidez, kostu bidez zein dohain bidez. Esangura horretan, udal zerga horrek jorratzen du Euskal foru zuzenbide zibilaren esparrua goitik behera, landalurretako ondasun higiezinen kasuan izan ezik (beraz, foru sakaren kasurik

gehienak zergapetik kanpo izango lirateke). Horiek horrela, zergari eginiko iruzkina ez da oso zabala izan behar. Alde batetik, zergaren arauketak ez du ia-ia aipatu ere egiten Euskal foru zuzenbide zibila. Bizkaiko eta Arabako arauketak zertxobait eskuzabalagoak direla. Beste alde batetik, zergaren arauketak berak sarri-askotan bidaltzen gaitu beste zerga batzuetara, zerga egitatea baloratzean edo zenbait eskualdaketa zergapetzean

I. HIRILURRETAKO BALIOAREN GEHIKUNTZAREN GAINEKO ZERGA

Hasteko, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga aipatu beharra dago Zerga horrek kargatzen ditu hirilurretako ondasun higiezinen eskualdaketak, kostu bidezkoak zein dohain bidezkoak izan, bai eta ondasun horien gaineko gozatze eskubide errealak eratzea ere. Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, oinordetzaren esparrua eta ondasunen komunikazioko ezkontzaren ondasun eraentzaren esparrua jorratzen dira Ondorioz, zerga eta Foru zuzenbidea uztartu behar dira hirilurretako ondasunak eskualdatzen direnean *mortis causa* edota dohain bidez eta *inter vivos*, halaber, bi-biak uztartzekoak dira, ezkontzaren ondasun eraentzaren ondorioz ondasunak ekarri edo adjudikatzen direnean; azkenik, gozatze eskubide errealak eratzen direnean, hala nola, alargunaren gozamena edo zortasun eskubidea

Aipamen berezia egin behar da saka eskubide eta lehenespenez eskuratzeko eskubideen gainean Uztailaren 1eko 3/1992 Legea aldarrikatutakoan, eskubide horiek aplikatzeko lurralde esparrua zeharo mugatu egin da Legearen 114 artikuluak baztertzen ditu lehenespenez eskuratzeko eskubideak hirilurrean edo lur urbanizagarrian kokatutako finka besterentzean; salbuespenez, bertan kokatutako ondasuna

eskualdatzean eskubide horiek erabil daitezke, senide tronkalaren aurrekoren baten famili-etxea izandakoa eta osotasunean berezia den erakina besterentzean. Hortaz, oso urria izango da uztailaren 1eko 3/1992 Legeak ezarritako arauketaren aplikazioa, hirilurretako ondasun tronkala kostu bidez besterentzean.

Labur bilduz, Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergak ukituko lituzke, batik bat, dohain bidezko eskualdaketak eta ezkontzaren ondasun eraentzapeko harremanetan koka daitezkeen kostu bidezko eskualdaketak.

Toki Ogasunak arauzkotzeko abenduaren 28ko 39/1988 Legeak ezarri zuen Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga. Zerga horretan, zerga egitate bakarra arautzen da, bai eta modalitate bakarra ere, zergaren aurrekarietan gertatu aldera, lehenago, zerga egitate bikoitza ezartzen baitzen. Zerga egitatearen arabera, hirilurrek izandako balio gehikuntza kargatzen da, ondasunen gaineko jabetza edozein tituluz eskualdatzearen ondorioz; baita balio gehikuntza bera ere, hirilurren gainean edozein gozatze eskubide erreal eratzearen edo eskualdatzearen ondorioz, jabaria mugatuz[1].

---

[1] Modu horretan ezarritako kontzeptuen arteko bereizketaren ondorioz, honako inguruabarrak gertatu behar dira, tributu betebeharraren sorrerarako:

a) Jabetzaren eskualdaketa edota jabaria mugatzen duen gozatze eskubide errealaren eraketa zein eskualdaketa.

b) Eskubide errealen eskualdatze edo eratze zein jabetza eskualdatze egintza horiek hirilur izaerako lurren gainekoak izan behar dira; eta

c) Eskualdaketa eta eskubide eraketa horien ondorioz, hirilur izaerako lurrek balio gehikuntza bat izan behar dute.

PERULLES BASSAS, J.J.-SANTALÓ SORS, F.X., *Manual operativo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana*, Praxis, Bartzelona, 1997, 5. or.

Badirudi legeak hirilur kalifikazioaren irizpidea erabiltzen duela[2], zergarekiko menpekotasuna zehazteko; horrela ere egin baitzuen Auzitegi Gorenak, 1986ko azaroaren 27an emandako epaian, landa ondasun higiezinak izandako balio gehikuntza zergapetik kanpo zela adierazi zuenean.

Zuzeneko zerga da, ekonomi ahalbidearen titularrarengan ezartzen delako —eskualdatzailearengan, kostu bidezko eskualdaketetan, eta eskuratzailea, dohain bidezkoetan—, beste pertsona batzuei zerga jasanaraztea saihestuz[3] Halaber, instanteko zerga[4] da, 1994ko abenduaren 19ko AGEk[5] zehazten duen bezala *«Zerga egitatea ez da gertatzen arian arian, hasierako eta amaierako uneen arteko epealdian zehar; osterantzean, behin gertatzen da. Honako zergak ez du ondoz ondoko zerga egitate iraunkorrik, hots, ez da zergalditan zatitu behar zerga egitatearen aspektu materiala gerta dadin [...] nahikoa da ondasunen eskualdaketa bat edota jabaria mugatzeko zein gozatze eskubide errealaren eraketa zein eskualdaketa egotea eta gertakizun horiek, berez, unstantekoak dira, Zuzenbidearen arabera»*

---

[2] Zerga egitatearen osagai objektiboaren alderdi materialari dagokionez, zerga berariaz mugatzen da lurrilur izaerako lurretara, lur horien balio gehikuntza bakarra zergapetu daitekeena, aurreko legeetan gertatu aldera Auzitegi Gorenak 1986ko azaroaren 27an emandako epaiak (RJA, 6 375) hasi zuen jurisprudentziaren joera norabide horretan; epai horri jarraitu zion 1987ko martxoaren 2ko epaia (RJA 1 828) eta jurisprudentzia hori baieztu zuen 1987ko apirilaren 15eko epaiak (RJA, 2 669). Bernkuspen Sala Berezikoa Jurisprudentzia hori gaur egunera arte sendotu da, eta 1992ko maiatzaren 15eko epaia (RJA, 4 149) erabil daiteke adibide gisa arestiko epaien artean Hasierako epai luaren esanetan, zergaren menpeko kasuak zehaztu behar dira lurzoruaren hirigintza kalifikazioaren bidez, inoiz ez egitatezko beste inguruabar batzuen bidez (erabilera eta aprobetxamendua) ezta inguruabar juridikoen bidez (lurralde kontributzioaren ordainketa, bi modalitatetik edozeinetan) ORON MORATAL, G *Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías*, Tecnos, Madril, 1993, 10 or

[3] CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madril, 1994, 28 or

[4] PIÑA GARRIDO, M.D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madril, 1997, 231. or.

[5] RJA, 10 430, 2 Zuzenbideko oinarria, Lege intereseko kasazioa

1.1. ZERGA EGITATEA

Zerga egitatea gauzatzen da hirilurrak eskualdatzen direnean, eskualdaketaren bitartez balio gehikuntzaren bat agertarazten denean[6]. Hortaz, zerga egitatea gauzatzeko, subjektu pasiboak benetako balio gehikuntza lortu beharko luke, eskualdatutako ondasunetatik. Legegileak eskualdaketa erabiltzen du zerga eskatzeko modukoa den unea zehazteko bakar-bakarrik

Jabetza eskualdatzeak edota jabaria mugatzen duten gozatze eskubide errealak eratzeak zein eskualdatzeak balio gehikuntza agerian utzi behar dute Eskualdatze eta eratze horiek mota askotakoak izan daitezke: kostu bidezkoak zein dohain bidezkoak, *inter vivos* edo *mortis causa*. Horiek horrela, balio gehikuntzak zergapetzen dira, dohaintza, jaraunspen, legatu, salerosketa, trukaketa, zorren ordainean eta zorrak ordaintzeko adjudikazio, zorrak bereganatzearen ordainean eginiko adjudikazio, transakzio, enkateko adjudikazio, hirilurrak eskualdatzearen bidez biziarteko errenten eraketa, ondare eskualdaketa dakarten sozietate eragiketa eta derrigorrezko desjabetzapenen ondorioz agertarazita.

[6] GONZALEZ PUEYO, J.M, *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Madril, 1990, 177. or.

I.1.1. Zergapetik kanpoko kasuak

Zerga horretan, ondasun erkidegoa eratzean eta desegitean[7] ez da zerga egitatea gauzatzen, eta Auzitegi Gorenak ere horrela aintzatetsi zuen, 1989ko azaroaren 22an emaniko epaian[8], egintza adierazleak direlako eta ez direlako egintza eskualdatzaileak[9], beti ere desegitean eskuratutakoa bat datorrenean bere garaian ekarritako portzioarekin[10] Gainbalioaren gaineko Arielaren arauketa historikoan, 3 250/1976 Errege Dekretua onetsi artean, zerrenda bat jarri zen beti eskualdaketatzat hartzen ez ziren kasuak zehaztuz[11] eta, horien artean ziren partaideek erkidegora ondasunetan eginiko ekarpenak eta erkideek jasotako adjudikazioak, erkidegoa osorik edo zati batez desegitean

---

[7] BAYONA GIMENEZ, J J , *Tributación de la comunidad de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1997, 260 or

Autore batzuen aburuz, ordea, ondasun erkidegoaren azkentzea ez da egintza adierazle huts bat, aurreko egoera juridikoa ofarritik aldatzen delako Erkide bakoitzak jasotako eskubidea, izatez, lehen zeukan eskubidetik ezberdina da Esangura horretan, erkidegoaren azkentzeak ondorio aldarazleak ditu subjektu bakoitzaren eskubideetan eta, horren ziotz, ondarea xedatzeko egintza bezala har daiteke Hori guztia dela-eta, ulertu beharko litzateke erkidegoa eratu eta zatitzean ondorio xedatzaileak gertatzen direla, zerga egitatea gauzatuz GUTIERREZ LOUSA, M , «Algunas consideraciones respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Tributaria*, I (1995) 17 or

[8] RJA, 7 967, 2 Zuzenbideko ofarrna Esangura berean, Euskal Herriko JANE, 1995eko irailaren 18koa (JTA, 1 148, 2 Zuzenbideko ofarrna) eta 1993ko urtarrilaren 22ko AGE (RJA, 5, 5 Zuzenbideko ofarrna)

[9] RJA, 7 967, 2 Zuzenbideko ofarrna «Zalantzaezina da ondasun erkidegoaren zatiketaren ziozko adjudikazioa ez dela eskualdatze egintza, berez, Kasu horretan, ez dago aurretiazko eskubidearen benetako eskualdaketarik, pertsona batek beste pertsona bati ordeztuz, osterantzean, egintza adierazlearen izaera dauka, titular bakoitzaren egoera zehaztu, finkatu eta ziurtatuz»

[10] CASANA MERINO, F , *op cit* , 93 or

[11] Ondasun erkidegoaren eratze eta desegiteak zergapetik kanpoko kasuak dira, zergapetik kanpokotasun hori, alabaina, ezin daiteke ofarritu eratze eta desegiteak ez dutelako izaera eskualdatzailerik; horrela izango balitz, erkidegoen negozioa ezingo zatekeen Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren menpe egon, Sozietate Eragiketa izeneko modahtatean Hortaz, zergaren menpekotasun eza bilatu beharko litzateke eratze eta desegitearen ondorioz, izatez, ez delako inolako ondare gehikuntzarik agertzen BAYONA GIMENEZ, J J , *loc cit*

1.1.2. Arau bereziak

Zenbait kasutan, zerga egitatearen esparruan kasua den ala ez eztabaidatzen da eta jarraian aztertu behar dira kasu horiek. Kasuok ez dute loturarik elkarrekin, edo, bestela esanda, euren lotura bakarra zerga egitatearekiko berezitasuna izango litzateke; horregatik ere, atal berean batu dira guztiak. Gainera, kasu horiek nolabaiteko zerikusirik izan behar dute Euskal foru zuzenbide zibilarekin, besteak beste, dohaintzen lehengoratzea, jaraunspenezko erreserbak eta legezko atzera-eskuratzea. Zergaren arauketak ez du berariaz arautzen kasu horietarik bat ere ez, udal ordenantza bakoitzaren idazketa gorabehera.

Oro har, dohaintzen lehengoratzea kalifikatu beharko litzateke baldintza suntsiarazlepeko dohaintza gisa[12]. Kasu horretan, ordaindutako zerga itzuli beharko litzateke, behin hasierako eskualdaketa baliogabetzen duen baldintza betetakoan. Kasu berezia da Kode zibilaren 812 artikuluak jasotakoa, hots, legezko lehengoratzea aurrekoen mesedetan. Kasu horretan, lehengoratzeak beste eskualdaketa bat dakar, dohaintzatik lokabe, eta, ondorioz, zergaren sortzapen berria gertatuko litzateke[13].

Uztailaren 1eko 3/1992 Legeak jasotako lehengoratzeek ere oinordetza izaera dute, eta ez dute baldintza suntsiarazlearen izaerarik, hori dela-eta, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergaren menpe izango dira. Horiek horrela, legearen aginduz ondasun horien destinoa aldaezina dela aintzakotzat hartuta, legegileak dohaintza-hartzaileari aplika lioke gozamendun hutsari dagokion eraentza fiskala, behin-behinean

---

[12] PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Plusvalía*, Aranzadi, Iruñea, 2. arg., 1985, 214. or.

[13] CASASA MERINO, F., *op. cit.*, 57 or.

bada ere; eta behin dohaintzaren lehengoratze eza gauzatzen denean, behin betiko likidazioa ordaindu beharko luke, jabe oso gisa Ondasunak lehengoratzen dituen dohaintza-emaileari dagokionez, eraentza fiskal onuragarriagoa eska daiteke, izan ere, eskuraketa legearen aginduz gertatzen baita, behin dohaintzaren helburua eragingabea bihurtu eta gero

Bestalde, erreserbatu beharreko ondasunen likidazioari dagokionez, eta manu berezirik ez denez, arau eta printzipio orokorren arabera gauzatu beharko litzateke Erreserba behin-behineko eskubidetzat hartuz gero, konponbiderik egokiena izango litzateke kausatzailea hiltzean erreserbagileari ondasuna eskualdatu zaiola uste izatea, baldintzapeko eskualdaketa bailitzan Une horretan, erreserbagileak jabari osoari dagokin gainbalioaren gainean ordaindu beharko luke zerga[14], hots, azken eskualdaketatik kausatzailearen heriotzaren datara arte sortutako gainbalioa Erreserbagilea hiltzean erreserba-hartzailerik balego, baldintza suntsiarazlea bete egin da, eta une horretan erreserba-hartzaileek jabari osoa eskuratuko lukete[15] Aldi berean, erreserbagileen jaraunsleek harek ordaindutako zerga itzultzeko eskubidea izango lukete, ondasunen jabetza soilari dagokion zatian

Kontuan izan behar da erreserba-hartzaileek duten jabetza soilaren gaineko eskubidea sortzen dela, kausatzailea hiltzean, eskubide hori zehazgabea bada ere, esan zitekeen eskubide hori erreserba-hartzaileei dagokiela kausatzailearen heriotzatik eta, ondorioz, sortutako gainbalioa ere eurei dagokiela Zergaren ikuspuntutik, inguruabar horrek ez du garrantzirik, zergak ez duelako titulartasuna kargatzen, ezpada eskuraketaren ondorioz agertutako balio gehikuntza Ildo horretatik, erreserba-

[14] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 62 or

[15] Eskuraketa zati batean zehazten da, ordura arte erreserbagilearena izan den gozamen eskubidea eskualdatzen delako, eta beste zatian, erreserba-hartzaileak jabetza soilarenean zuen behin-behineko eskubidea zehaztu edo finkatzen delako. CASANA MERINO, F., *loc. cit.*

-hartzaileen onurarako ez da balio gehikuntza gertatzen kausatzailearen heriotzaren unean bertan, ezpada geroko une batean, hots, erreserbagilea hiltzean. Kausatzailea hiltzean agertarazitako gainbalioa ezin dakioke jabe soilari —erreserba-hartzaileari— eratxiki, horren eskubidea ez delako zehatza une horretan eta hirilur baten gainean. Jabari osoaren eskualdaketa gertatzen da erreserba-hartzailearen mesedetan erreserbagilea hiltzen den unean, eta une horretan kargatu behar da azken eskualdaketatik hasita sortu den gainbalioa, alegia, kausatzailearen heriotzatik sorturikoa[16]

PEREZ-ARDAren aburuz[17], bereiz daitezke erreserba arruntaren eta erreserba tronkalaren ondorioak. Autorearen iritziz, erreserba tronkalean erreserba-hartzaileak ondasunak jaraunsten ditu kausatzailearengangik zuzen-zuzenean eta ez erreserbagilearengandik, horregatik, erreserbagileari eratxiki beharko litzaioke gozamenari dagokion gainbalioa bakarrik. CASANA MERINOren[18] ustez, ordea, ez da beharrezkoa bi erreserba mota horien artean bereiztea; bi kasuotan erreserba-hartzaileen eskubidea sortzen da kausatzailearen heriotzatik, baina behin-behinekoa eta zehazgabea da. Eskubide hori erreserbagilea hiltzean zehaztuko da eta orduan gertatzen da eskualdaketa, sorturiko gainbalioa ere orduan zergapetuz.

Ene aburuz, ez legoke arazorik arestiko irizpide orokorrak foru erreserbei aplikatzeko, foru erreserbak bat datozenean Kode zibilak ezarritakoekin[19]. Erreserba tronkalei dagokienez (85 eta 86 I. art.), Kode zibilak araututako erreserba arruntaren

[16] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 63. or.

[17] PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *op. cit.*, 221. or.; HERNANDEZ LAVADO, A., «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La reforma de las Haciendas locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, II. lib., 93. or.

[18] CASANA MERINO, F., *loc. cit.*

[19] Uztailaren 1eko 3/1992 Legearen 84, 86.2 eta 88. artikuluak.

egitatezko kasuaren antzekoa erabiltzen dira, beraz, erregela fiskal orokor berberak aplikatuko lirateke. Labur bilduz, foru erreserben esparruan ez dago berezitasun sustantiborik arauketa fiskalari begira, nahiz eta erreserba kasuen berariazko arauketa eskertzeko modukoa izango litzatekeen, zergaren testuan.

Azkenik, legezko atzera-eskuratzeari dagokionez, atzera-eskuratzaileak subrogatzean eskuratzen du hasierako jabearen ondasuna eta, ondorioz, eskualdaketa bakarra dago, atzera-eskuratuari eginiko eskualdaketa deuseza gertatu delako[20]. Horiek horrela, sortzapenaren data izango da atzera-eskuratzaileak burututako eskualdaketarena, hau da, hasierako eroslearen lekuan subrogatu denak burututakoa[21]. Dena den, arestian azaldu bezala, gaur egun ia ezinezkoa da saka eskubidea hirilurren gainean egikaritzea, hots, guztiz mugatu izan da aukera hori Lege berriarekin, salbuespenez erabil daiteke osotasunean bereziak diren erakinen kasuan. Ondorioz, ezin daiteke aplikatu saka eskubidea kostu bidezko besterentze gehienetan.

1.2. Salbuespenak

Zerga honetan, egintza salbuetsien gaineko eraentza Zuzenbide pribatuko hiru kontzeptuen inguruan dabil: ezkontzaren sozietatea, ezkontza ukitzen duten epai batzuen betepena (dibortzioa, banantzea eta deuseztasuna) eta zortasun eskubideak.

---

[20] Hernández Lavado, A., *op. cit.*, 89. or.

[21] Sánchez Galiana, J.A.-Calatrava Escobar, M.J., «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madril, 1993, 887. or.

Gainbalioaren gaineko Arielaren arauketa historikoan, 3.250/1976 Errege Dekretua onetsi artean, zerrenda bat jarri zen beti eskualdaketatzat hartzen ez ziren kasuak zehaztuz, eta horien artean: ezkontideen ondasun pribatiboei begira, ezkontzaren sozietatea eratzea eta desegitea. Gaur egun, egintza horiek salbuesten dira, nahiz eta arazorik sortu zergapetik kanpokoetatik bereizteko. Salbuetsita daude, besteak beste

> *Bizkaiko ekainaren 30eko 8/1989 Foru Arauaren 2. artikulua*[22]
> «1. Zerga honetan salbuesten dira hurrengo egintzen ondorioz agerturiko balio gehikuntzak:
> a) Ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak ondasunetan eta eskubideetan, ezkontideek jasotako adjudikazioak ekarpen horien ordainean eta ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak, ezkontideen hartzeko erkidearen ordainean[23].
> b) Edozein zortasun eskubidearen eraketa eta eskualdaketa
> c) ...»

Nafarroako zergaren arauketan, salbuesten dira ondasunen mota guztietako eskualdaketak aurreko, ondorengo eta ezkontideen artean gauzatuz gero eta jaraunspen, legatu, ezkonsari, dohaintza edo edozein dohain bidezko egintzaren ondorioz badira[24]

---

[22] BAO, 166. zk., 1989ko uztailaren 19koa.

Antzeko manua arautzen da Espainiako legeria fiskal guztietan: lurralde erkideko Toki Ogasunei buruzko abenduaren 28ko 39/1988 Legearen 106. art.; Arabako uztailaren 19ko 46/1989 Foru Arauaren 2. art.; Gipuzkoako uztailaren 5eko 12/1989 Foru Arauaren 2. art., eta Nafarroako martxoaren 10eko 2/1995 Foru Legearen 173. art.

[23] Legegileak erabiltzen duen *hartzeko erkide* terminoa 1975eko Toki Eraentzaren Estatutuko Onarri Legearen Proiektuan sartu zen, Viola Sauret jaunak egindako proposamen baten ondorioz. Proposamena honakoa izan zen: «Oraingoan a) lerroaldearen azken berbak aipatu nahiko nituzke, "irabazpidezko hartzekoa" erabiltzen denean, hain zuzen. Adierazmolde hori oso murritza da eta ez datoz bat Espainia osoan indarrean den legeria zibilarekin. Bestela esanda, ondasun erkidegoen beste mota batzuk ere egon daitezkeelako, itun bidez zein legearen aginduz, hala nola, Aragoi, Nafarroa edo Bizkaiaren kasua [...] horiek horrela, "irabazpidezko hartzekoa" berbak erabili beharrean, nik eskatuko nuke ondasun erkideak adierazmoldea erabiltzea, izen hori orokorragoa delako eta Zuzenbide positibo zibilak ondasun erkidegoen inguruan jasotako aniztasuna bere barruan hartuko lukeelako». HERNÁNDEZ LAVADO, A., «Transmisiones por causa de matrimonio e Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos», *Impuestos*, II (1985), 986. or.

[24] Martxoaren 10eko 2/1995 Foru Legearen 173.1.b. artikulua.

1.2.1. Foru komunikazioa

Lehendabizi, ezkontzaren sozietateari dagokion salbuespena aztertuko da, horien artean ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak ere jorratuko dira, ezkontzaren sozietatea dela-eta Salbuespen horren barrura hiru kasu ezberdin biltzen dira a) ezkontideek ondasunetan eta eskubideetan ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak, b) ezkontzaren sozietateak ezkontideen mesedetan gauzaturiko adjudikazioak eta ekarpenen ordainean ezkontideek jasotako adjudikazioak, eta c) ezkontideen ondasun pribatiboetan eginiko adjudikazioak, hartzeko erkidearen ordainean Historian begiratuta, zergaren 1955eko Legean kasu horietakoren bat zergapetik kanpokotzat hartzen zen, hots, eskualdaketarik ez zekarren kasu gisa, egungo egunean, ordea, salbuespen gisa kalifikatzen dira. Kalifikazio bien arteko ezberdintasuna nabaria da Eskualdaketa horiek salbuesten badira, zerga egitatea gauzatu dela esan nahi du, hots, gainbalioa zenbatzeko epealdia bukatu eta epealdi berria zenbatzen hasi behar dela, kontrara, zergapetik kanpoko kasua izango balira, ez litzateke halakorik gertatuko

Horiek horrela, egintza horiek salbuetsita egoteak esan nahi du ezkontzaren inguruan izan daitezkeen gainerako ondasun eskualdaketa guztiak isilbidez zergapean direla eta horien gaineko zerga ordaindu behar dela[25].

Doktrinako autoreek ahobatez ulertzen dute salbuespen bat ezartzen dela hartzeko erkidearen ordainean ezkontideen ondasun pribatiboak adjudikatzen direnean Beste bi kasuetan, ordea, eztabaida handiak sortu dira; autore batzuentzat, kasu horietan ez da inolako eskualdaketarik[26] gertatzen eta, ondorioz, zerga egitatea[27] ere ez, ostera, beste

[25] PERULLES BASSAS, J.J.–SANTALÓ SORS, F.X., *op. cit.*, 48. or.

[26] PFEZrekin alderatuz gero, planteamendua guztiz bestelakoa da. Egoera berberak ez du ondare gehikuntza edo urripenik sortzen PFEZn, legegilearen aburuz kasu horretan benetako ondare

autore batzuentzat ondasunen eskualdaketaren kontzeptua zabaltzen da zergaren ondorioetarako, kasu horietan salbuespen bat[28] ezarriz.

Zergapetik kanpoko kasua dela dioten autoreentzat eta ekarpenei dagokienez, ezkontzaren sozietateak ez du nortasun juridikorik, ondasun erkidego bat da, eta ondorioz, sozietatea eratzean ezkontideek eginiko ekarpenak ez dira eskualdaketa bat eta ez dute zerga egitatea gauzatzen ere, zergapetik kanpoko kasuak baitira. HERNANDEZ LAVADOk[29] jarrera hori bidezkotzen du honako puntuetan oinarrituta: alde batetik, zerga egitatea ez da gauzatu, jabariaren gaineko eskualdaketarik gertatu ez delako[30]; eta beste alde batetik, aurreko legerietan, dagoeneko indargabetu direnetan, legegileak egoera horiek zergapetik kanpoko kasutzat jo zituen.

---

aldakuntza edo eskualdaketarik gertatzen ez delako, ezpada eskubideen zehaztapen hutsa soil-soilik PEREZ ROYO, I., «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 298. or.

[27] PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *op. cit.*, 110-111 eta 192. or.; D'OCON RIPOLL, J., «Impuesto sobre aumento de valor de fincas rústicas y urbanas», *RDFHP*, 65-66 (1966), 1.869. or., HERNANDEZ LAVADO, A., «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La reforma de las Haciendas locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, II. lib., 100 or.; GONZALEZ PUEYO, J.M, *op. cit.*, 178 eta 180. or.; COBO OLVERA, T., «Algunas consideraciones en relación al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Tributaria*, II (1991), 549. or.

[28] ZENBAIT AUTORE, *Memento práctico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997, 1.101-1.102 or.; CHECA GONZALEZ, C., «Exenciones y bonificaciones en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos», *Impuestos*, I (1988), 68. or.; RUBIO DE URQUIA, J.I.-ARNAL SURIA, S., *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madril, 1989, 389 or.; GUTIERREZ LOUSA, M., *op. cit.*, 18. or.; ROIG SERRANO, M.-RODRIGUEZ-LORAS DI AUBERT, J., «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la sociedad legal de gananciales: cierre del periodo impositivo», *La Ley*, I (1992), 953. or.

HERNANDEZ LAVADOren ustez, ez da eskualdaketaren kontzeptua zabaltzen; legegileak fikzio bat sortu nahi izan du eta, hala ere, ez du lortu. HERNANDEZ LAVADO, A., *loc. cit.*

[29] HERNANDEZ LAVADO, A., *op. cit.*, 101. or. Autore berak iritzi hori adierazi zuen ere: «Transmisiones por causa de matrimonio e Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos», *Impuestos*, II (1985), 990-991. or.

[30] Ekarpen terminoa ezin daiteke interpretatu ondasun baten titularitasun aldaketa edo ondasunaren emate gisa, ezpada ondasunak helburu bati lotzeko egintza bezala; modu horretara, ondasunak bere jabearenak izaten irauten du, ezkontzarena edo familiako erkidegoarena. HERNANDEZ LAVADO, A., *op cit.*, 988. or.

Beste autore batzuentzat[31], ordea, ezin daiteke ulertu legegileak akats bat izan duela eta salbuespen ezarri duen lekuan zergapetik kanpoko ezarri nahi zuela Ildo horretatik, honako arrazoiak aipa daitezke: lehendabizi, zergapetik kanpoko kasua izango balitz, ez litzateke beharrezkoa izango Legean sartutako aipamena; bigarrenik, manua eraldaketa batetik dator —1975eko eraldaketatik— eta une horretan eraentza fiskalaren aldaketa gertatzen da aurreko legeriari begira, horrek argi erakusten du legegileak berariaz nahi zuen aldaketa sartu zuela; hirugarrenik, manuaren edukian, era berean, beste kasu batzuk aipatzen dira, eta horiek guztiak salbuespen kasuak dira zalantzarik gabe, laugarrenik, tributuen arteko estankotasun printzipioa errespetatuta ere, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergak salbuesten ditu irabazpidezko hartzekoen ordainean ezkontideei eginiko eskualdaketak[32], azkenik, ziurtasun juridikoaren printzipioak behar du manua den modukoa aplikatzea, hots, salbuespen kasu gisa, manua aldatzen ez den artean, bederen[33]

Bestalde, ezkontzaren sozietatea desegiten denean, ekarpenen ordainean ezkontide bakoitzak ondasun erkidetan jasotako adjudikazioak salbuesten dira ere Horien artean, bi kasu bereizi ohi dira a) ezkontide baten edo bestearen ondasun pribatibo gisa ekarri ez ziren ondasunetan eginiko adjudikazioak[34], eta b) ezkontide bati dagokion ondasunaren eskualdaketa, ezkontzaren sozietatea desegitearen ondorioz beste

---

[31] CHICA GONZALEZ, C., *loc. cit.*

[32] ROIG SERRANO, M.-RODRIGUEZ-LORAS DE ALBERT, J., *loc. cit.*

[33] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 80. or.

[34] Kasu hori zergapetik kanpokoa izango litzateke, ezkontideen artean ondasun eskualdaketarik ez dagoelako HERNANDEZ LAVADO, A., *op. cit.*, 991-993. or.

Zuzenbide zibilaren ikuspegitik, ezkontideak ez dira irabazpidezko ondasunen %50ekoaren jabeak, horiek eskuratzen direnean eta, ondorioz, irabazpidezko sozietatea desegin artean ezin dezakete eurei dagokien kuota eskualdatu. Irabazpidezko sozietatea erkidego germaniarra gisa itxuratzen da, horregatik, ezin daiteke eskualdatu irabazpidezko ondasunaren kuota bat, ezkontide zehatzari kuota adjudikatu bitartean. ROIG SERRANO, M.-RODRIGUEZ-LORAS DE ALBERT, J., *loc. cit.*

ezkontideari ondasuna adjudikatzen zaionean[35]. Kasu batean zein bestean salbuetsitako egoerak dira[36].

Azkenik, hartzeko erkidearen ordainean ezkontide baten ondasunetan beste ezkontideari eginiko eskualdaketek ere zerga egitatea gauzatzen dute eta salbuespen kasura bil daitezke. Legeak inolako mugarik jarri ez duenez, salbuespenak bere barruan hartzen ditu eskualdaketa guzti-guztiak[37], bai eta ezkontide baten ondasun pribatiboak beste ezkontideari adjudikatzen zaionean ere, baldin eta adjudikazioa kokatzen bada sozietatea likidatzeko eragiketen artean[38]

Jurisprudentzia ere bi jarrera horien artetik ibili izan da, alegia, salbuespen bat dagoela esaten dutenen jarrera eta zergapetik kanpoko kasutzat kalifikatzen dutenen jarrera. Alde batetik, salbuespen kasuak direla adierazi izan dute honako epaiek

---

[35] Zergaren menpeko kasua da argi eta garbi, eta salbuespenaren erakundea behar bezala erabili du legegileak. HERNÁNDEZ LAVADO, A., *op. cit.*, 993. or.

[36] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 81. or.; GUTIERREZ LOUSA, M., *loc. cit.*

Eztabaidarik handiena sortzen da irabazpidezko sozietatea likidatzean ezkontide bati beste ezkontidearen lur pribatiboak adjudikatzen zaizkionean, irabazpidezko hartzekoaren ordainean. Kasu horretan, ondasun higiezinaren titulartasuna aldatzen da eta aldaketa hori zergapean dago. Salbuespenak modu nurrizgarrian interpretatu behar direnez, bakarrik dira aplikatzeko modukoak lur erkide berberak adjudikatzen direnean eta ez beste lur batzuk esleitzean; horiek horrela, argi dago ondasun pribatiboek izaera horri eusten diotela irabazpidezko lege sozietatean eta, ondorioz, ez dutela erkidego horretan parte hartzen. Nolanahi den ere, egia da irizpide nagusiak kontrakoa aldarrikatzen duela, irabazpidezko ondasunak ez direlako eskualdatzen, adjudikatu egiten direlako; eta Legeak ordainketa zein ondasunetan adjudikatu behar den bereizten ez duenez, interpretatzaileak ere ezin dezake bereizketarik egin. PÉREZ-ARDÁ LÓPEZ DE VALDIVIESO, S., *op. cit.*, 192-193. or.; RODRIGUEZ GARCIA, E.B.-PONS GONZÁLEZ, M.-ESTEBAN RODRIGUEZ, A., *Impuesto Municipal de Plusvalía*, Hesperia, Jaén, 1981, 285 or.

[37] Modu horretara, lege mailari bidea irekitzen zaio, batez ere, ezkontza egin ostean ezkontzaren ondasun eraentzaren gainean itunak egin daitezkeenetik. Hariari segiz, ezkontza itunak egilestean ondasun erkidegoa desegiteko, ondasunak ezkontide bati adjudika dakizkioke, eta modu horretara Hirihurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergaren ordainketa saihestuko litzateke, ondasunak berehala eskualdatuz gero. Izan ere, ezkontzako eraentza desegitearen eta ondoz ondoko eskualdaketaren artean ez da balio gehikuntzarik sortuko. CHECA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*, 69. or.

[38] CHECA GONZÁLEZ, C., *loc. cit.*

Auzitegi Gorenaren 1984ko otsailaren 20ko eta apirilaren 10eko epaiek[39], 1992ko azaroaren 17ko epaia[40], Madrileko Justizia Auzitegi Nagusiaren 1990eko apirilaren 30eko epaiak[41], 1994ko azaroaren 12ko epaiak[42], 1994ko abenduaren 13ko epaiak[43] eta 1995eko otsailaren 8ko epaiak[44], Murtziako Justizia Auzitegi Nagusiaren 1990eko urriaren 31ko epaiak[45] eta Errioxako Justizia Auzitegi Nagusiaren 1992ko irailaren 19ko epaiak[46]. Beste alde batetik, jurisprudentziaren beste joera baten arabera, zergapetik kanpoko kasuak gertatzen dira, hala nola, Madrileko Lurralde Entzutegiaren 1986ko otsailaren 24ko epaian[47] eta Valentziako Erkidegoaren Justizia Auzitegi Nagusiaren 1990eko ekainaren 18ko epaian[48].

Horiek horrela, 1984ko otsailaren 20ko epaiak[49] irabazpidezko sozietatepeko ezkontza bat aztertu zuen. Senar-emazteek ondasun batzuk erosi zituzten 1960ean

---

[39] RJA, 974, 2. kontutan hartuzkoa eta RJA, 1.912, 4. kontutan hartuzkoa, hurrenez hurren

[40] RJA, 8.682, 2. Zuzenbideko oinarria. Ikusi ere: *Gaceta Fiscal*, 107 (1993), 71–73 or

[41] *Gaceta Fiscal*, 80 (1990), 131–134. or., 8. Zuzenbideko oinarria.

[42] JTA 1.376, 4 eta 5. Zuzenbideko oinarriak.

[43] JTA 1.595, 3. Zuzenbideko oinarria

[44] JTA, 178, 4 eta 5. Zuzenbideko oinarria.

[45] *Actualidad Tributaria*, 1 (1991), 272–274. or., 4. Zuzenbideko oinarria

[46] JTA, 294, 3. Zuzenbideko oinarria.

[47] ORON MORATAL, G., *op. cit.*, 21 eta 45. or.

[48] *Impuestos*, 2 (1990), 785–787. or., 3. Zuzenbideko oinarria

[49] RJA, 974, 2 kontutan hartuzkoa: «Autuaren objektu den kasuari aplikatu beharreko arautegia ezarri eta gero, eztabaida hurrengoan datza: Gainbalioaren gaineko zergaren ondorioetarako, ondasunen eskualdaketarik gertatzen den ala ez, bizirik dirauen ezkontideari irabazpidezko sozietatean dagokion zatia adjudikatzen zaionean, eta, ondorioz, azken ezkontide hori hiltzean zergaldia bukatzen den ala ez. Egun emandako konponbidea oso argia da, arautegi berriaren arabera [...] "eskualdaketa" gertatu zen, arautegi berriak horrela kalifikatzen duelako hartzeko erkideen ordainketa, ezkontzaren sozietatea desegiten denean; eskualdaketak, gainera, zergaldia bukatzen zuen, ezkontzaren sozietateak ondasunen eskuraketarekin hasitako zergaldia. Gure kasuan, eskualdaketa hori 1978ko abuztuaren 12an gertatu zen, Nicolás Z. jauna hil zenean; orduan, irabazpidezko sozietatea desegin zen, eta,

Senarra 1978ko abuztuaren 12an hil zen eta, ondorioz, irabazpidezko sozietatea desegin zen; emaztea 1978ko abuzutuaren 26an hil zen. Jaraunsleek Gainbalioren gaineko Zerga ordaindu zuten, aitarengandik zetorren erdiaren gainean, baina ez zuten zerga ordaindu amarengandik zetorren erdiari begira. Epaiak arrazoia eman zien jaraunsleei, honako arrazoinamendua erabiliz: ezkontzaren sozietatea desegiten denean, hartzeko erkideen ordainean ezkontideei adjudikaturiko ondasunen balio gehikuntzak salbuesten dira, gainera, gainbalioa zenbatzeko epealdia bukatzen da une horretan ere. Une horretatik aurrera, epealdi berria zabaltzen da salbuetsitako sortzapenean hasita eta epealdia bukatuko da ondasuna gainontzekoei eskualdatzen zaienean[50]. Bestalde, Valentziako Erkidegoaren Justizia Auzitegi Nagusiaren 1990eko ekainaren 18ko epaiak[51] aurkako irizpidea ezarri zuen. Antzeko kasua aztertzean, epaiaren ustez bizirik dirauen ezkontidearen eskuraketa (amaren eskuraketa aurreko kasuan) ez dago zergaren menpe, hau da, zerga egitatea ez da gauzatzen eta, ondorioz, ondasuna jaraunsleei eskualdatzean zergapeko eskualdaketa gertatzen da; gainbalioa zenbatzeko epealdia hasi zen irabazpidezko ondasunak eskuratu zirenean (1960ean aurreko kasuan)

---

horren zioz, here ezkontidea zen Maria O. andreari adjudikatu zitzaion sozietateko ondasunen erdia, une horretan zergaldi berria hasiz, hots, 1978ko abuztuaren 12an»

[50] Esangura horretan, ikus daiteke Madrileko JANE, 1995eko otsailaren 8koa (JTA, 178, 4 eta 5 Zuzenbideko oinarriak). PERULLES BASSAS, J.J.–SANTALO SORS, F.X., *op. cit.*, 81 or.

[51] *Impuestos*, 2 (1990), 785–787. or., 2 eta 3. Zuzenbideko oinarriak:

2. Sorturiko autua erabat juridikoa da; horrela, zehaztu behar da ea *dies a quo* edo zergaldiaren hasierako eguna noiz den, irabazpidezko sozietateak ondasunak eskuratu zituenean, 1968an, edo kontrara, ezkontidea hil zen egunean. [...]

3. Horiek horrela, gure ustetan ezkontideei irabazpidezko sozietatean dagokien zatia adjudikatzean, sozietatea desegiten delako, ez litzateke eskualdaketarik gertatuko. Zuzenbidearen ariora eta zerga honen ondorioetarako; ostera, ezkontide bakoitzari dagokion jaraunspenezko hartzeko zehaztu egin da, eta ondorioz, ez litzateke gauzatuko zerga egitatea. Egia da 3.250/1976 Errege Dekretuaren 89 b artikuluak ezarri duela eskualdaketa gertatzen dela; hala ere, artikulu horren lehenengo lerroaldeak dioenez, "salbuesten dira honako egintzen zioz agerturiko balio gehikuntzak", eta ez ditu eskualdaketak aipatzen.

Hori guztia dela-eta, zerga egitatea gauzatzen ez denez, zergaldia ez da eteten, eta ez da berriro hasi behar; ostera, ondasunen adjudikazio horrek ez du garrantzi juridikorik, eta gainbalioa sortzeko epealdia zenbatu behar da ezkontzaren sozietateak ondasuna eskuratu zuenetik adjudikazioaren ostean ondasuna eskualdatzen den arte.

Alargunaren gozamenari dagokionez, Madrileko Justizia Auzitegi Nagusiaren 1990eko apirilaren 30eko epaiaren[52] esanetan, irabazpidezko eraentzapean ezkontideek jasotako ondasunen adjudikazioa, euren ekarpenen ordainean, bai eta Aragoiko foru alarguntasunaren ziozko adjudikazioak ere, horien izaera zibilaren arabera kalifikatu beharko lirateke

Hala ere, salbuespenaren aplikazioa baldintzatuta dago, erkidego izaeradun ezkontzaren ondasun eraentza izan behar delako; izan ere, eraentza horietan bakarrik eratzen baita ezkontzaren sozietatea eta ordainketak egiten baitira hartzeko erkidearen zioz. Kode zibilak araututako partaidetza eraentzaren kasuan, ezkontide bakoitzak eusten dio bere ondasunen administrazio, luperketa eta xedapen askeari, hala ezkondu zenean ezkontide bakoitzak zituen ondasunak nola ezkontza bitartean edozein tituluz eskuratutako ondasunak. Hortaz, ezin daiteke esan ezkontzaren sozietatera ondasunik ekarri denik edota ondasun erkiderik adjudikatzen denik. Partaidetza eraentza azkentzen denean, ezkontide baten ondasun pribatiboak eskualda dakizkioke beste ezkontideari, izan ere, eraentza hori indarrean izan den bitartean ezkontide batek izaniko irabazietan

---

[52] Madrileko JANE, 1990eko apirilaren 30ekoa [*Gaceta Fiscal*, 80 (1990), 131-134 or.]

6 Azken finean, auzijartzaileak eskatzen duena da "zergapetik kanpoko" kasutzat kalifikatzea alarguntasun gozamenaren adjudikazioa, bizirik dirauen ezkontideari adjudikatua, kasu horretan eskualdaketarik gertatu ez delako. Horiek horrela, Udal demandatuaren ordezkaritzak azaldutako arrazoiak aintzakotzat hartu beharko lirateke. Haiari segiz, Aragoiko Zuzenbidearen foru alarguntasuna izeneko erakundeari dagokionez, ezkontideen artean ez da inolako erkidegorik eratzen ezpada jaraunspenezko eskubide bat, hildako ezkontidearen ondasunen gainean, eskubide horren arabera, ezkontidea hildakoan, bizirik dirauenak eskuratzen du hildakoaren ondasunen gaineko edukitza eta gozamena. Aragoiko Konpilazioaren 72 artikuluak eta ondorengoek xedatzen dutenez, aranketa horretatik eratorritako baldintza eta mugekin. Ildo horretatik, ezin daiteke foru alarguntasuna parekatu Zuzenbide erkideko irabazpidezko sozietatearen sistemarekin, auzijartzaileak nahi duen bezala, azken sistema horretan, ezkontideen artean erkidegoa eratzen da eta, sozietatea desegitean, erkidegoa zatitu behar da, bizirik dirauen ezkontideari sozietatera berak ekarritako ondasunak adjudikatzen zaizkiola.

7 Ñabardura bat egin beharrekoa da. Legearen aginduz, Aragoiko foru alarguntasunak ezkontideei elkarrekiko eskubidearen iguriketa bakarrik eratxiki die, beste ezkontidearen ondasunen gozamena izateko. Konpilazioak ezarritako modu eta baldintzen arabera. Bestela esanda, heriotza gertatzen denean soilik, bizirik dirauen ezkontideari eratxikitzen zaizkio ondasunen gaineko gozamena eta, une horretatik aurrera —une horretatik bertatik, hain zuzen—, ondasunon edukitza ere eskuratzen du. Gainbalioaren gaineko Zergaren ondorioetarako, gozamen eskubide horrek eta Zuzenbide zibil erkideko alargunaren gozamenak, seniparteko kuotaren arabera, eraentza fiskal berbera izan beharko lukete.

parte har dezakeelako beste ezkontideak eta horretarako eskubidea dauka Kasu horietan, ezkontza bitartean hartzeko erkiderik ez denez, eskualdaketa horiei ezin dakieke zergaren salbuespena aplikatu[53]. Ondasun banantze eraentzak ere salbuespenetik kanpo geratuko lirateke[54], ezkontzaren sozietateari eratxikitzeko moduko ondasuntza erkidea eratzen ez delako.

Labur bilduz, jurisprudentziak zein autore gehienek uste dute zerga egitatea gauzatzen dela eta, ondorioz, salbuetsita daudela ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenak, ekarpenen ordainean jasotako adjudikazioak eta, hartzeko erdidearen ordainean, ezkontideek elkarri eginiko eskualdaketak. Halaber, salbuespena lotzen zaie erkidego izaeradun ezkontzaren ondasun eraentzei. Hori guztia dela-eta, ondasunen foru komunikazioa erkidego izaeradun eraentza den aldetik, zergaren salbuespena oso-osorik aplikatuko zaio foru komunikazioari honako kasuei dagokienez: ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpenei zein ekarpen horien ordainean jasotako adjudikazioei edo, hartzeko erkideen ordainean, ezkontideek elkarri egin beharreko gainerako eskualdaketei, ezkontide bakoitzari legearen ariora dagokion partaidetza kuota bete arte.

1.2.2. Foru zortasunak

Zergak ukitzen ditu jabaria mugatzen dituzten gozatze eskubide erreal guztiak ere —horien artean zortasun eskubideak koka daitezkeelarik—, eskubideok eratzen edo

[53] CASASNA MERINO, F., *op. cit.*, 82. or.; GUTIERREZ LOUSA, M., *op. cit.*, 19. or.

[54] HERNANDEZ LAVADO, A., *op. cit.*, 986. or.; GUTIERREZ LOUSA, M., *loc. cit.*

eskualdatzen direnean[55]. Nolanahi den ere, legegileak[56] aintzakotzat hartu du zortasunen eta lurraren arteko harremanek duten betierekotasun izaera eta salbuespen bat ezarri du[57] Salbuespena 8/1989 Foru Arauaren 2 1 b artikuluak jaso du, horren arabera, zergatik salbuesten dira edozein zortasun eskubide eratzeko eta eskualdatzeko egintzak[58]. Beharbada, salbuespena ezarri da zortasunaren gozatzeak duen izaera objektiboagatik, gauzak gauzaren gainean, eta lur nagusiaren balioa handitzean zuzeneko eraginik ez izateagatik[59]. Legeak ez du zehazten zein diren salbuespenaren menpe dauden zortasun eskubideak[60]; horregatik, salbuespenaren esparruaren barruak koka daitezke uztailaren 1eko 3/1992 Legeak araututako zortasunak ere, Kode zibilak edota gainerako foru legeria zibilek jasotakoez gain

[55] Hori zentzuzkoa dirudi, kasu horietan jabariaren ahalmenak eskualdatzen direlako Egoera horiek zergapetik kanpo izango balira, nahikoa izango litzateke jabariaren ahalmen horiek birritan eskualdatzea, zergaren ordainketa saihesteko HERNANDEZ LAVADO, A , «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La reforma de las Haciendas locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, II lib , 94 or

[56] CASANA MERINO, F , *loc cit* , GUTIERREZ LOUSA, M , *loc cit*

[57] Zortasunak salbuestean, zailtasun batzuk saihestu dira, hala nola

a) Prezioari begira, zortasunek ez dute inolako autonomiarik eta, gainera, zerga ornarria zehazteo oso latza izango zatekeen

b) Era daitezkeen zortasunak mota anitzekoak izan daitezke eta horiek baloratzeko erregelak zehazteak zailtasun handiak ekarriko lituzke

HERNANDEZ LAVADO, A , *op cit* , 102 or

[58] CASANA MERINO, F , *op cit* , 64 or

[59] AGUNDEZ FERNANDEZ, A , *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990, 29 or

[60] PERULLES BASSAS, J J –SANTALO SORS, F X , *op cit* , 49 or

1.3. ZERGAREN SORTZAPENA

Zalantzarik gabe, zergaren menpeko ondasun higiezina eskualdatzen denean da unerik egokiena zergaren sortzapena zehazteko Irabazia edo gainbalioa eskualdaketarekin batera gauzatzen da, eta besterentzaileak edo eskuratzaileak, eskualdaketa kostu bidezkoa edo dohain bidezkoa denaren arabera, gainbalioa eskuratzen dute prezioarekin edota birbaloratu den ondasuna eskuratzearekin[61]

Besterentze negozio juridiko horiek Zuzenbide pribatuko arauen menpe daude. Zuzenbide zibila zein merkataritzakoa izan; horiek horrela, erakunde zehatzari dagokion Kodera jo beharko da, negozio juridikoa noiz betetzen den jakiteko[62]

> *Bizkaiko ekainaren 30eko 8/1989 Foru Arauaren 6. artikulua*
> «1. Zergaren sortzapena gertatzen da:
> a) Eskualdaketaren datan, lurraren gaineko jabetza eskualdatzen denean, kostu bidez zein dohain bidez izan, *inter vivos* zein heriotzaren ziox gertatu
> b) Eraketa edo eskualdaketa gertatzen diren datan, jabaria mugatzen duen edozein gozatze eskubide erreal eratzen edo eskualdatzen denean
> [...]
> 4. Egintzak edota kontratuak baldintzapean badira, baldintzaren kalifikazioa Kode zibilak[63] jasotako xedapenen ariora burutuko da. Baldintza etengarria izango balitz, zerga ezin daiteke likidatu, baldintza bete arte. Baldintza suntsiarazlea izango balitz, zerga berehala eska daiteke, baina ordaindutakoaren itzulketa egin beharko litzateke aurreko idazatiaren erregelaren arabera, baldintza betez gero
> *Alkar-poderoso* edo testamentu boterearen bidez gauzatzen diren jaraunspenen kasuan, zergaren sortzapena gertatuko da boterea osorik egikaritu denean edota boterea azkentzeko kariren bat gertatzen denean
> 5. *Alkar-poderoso* edo testamentu boterearen ondorioz, pertsona jakin baten mesedetan gozamen eskubidea eratxikitzen bada, zerga honen menpe

[61] PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIELSO, S., *op. cit.*, 160. or.

[62] AGUNDEZ FERNANDEZ, A., *op. cit.*, 108. or.; PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 99. or.

[63] Zergaren Nafarroako arautegiak, Kode zibilem jo beharrean, Nafarroako foru berrira jotzen du, martxoaren 10eko 2/1995 Foru Legearen 177.4. artikuluan.

diren jaraunspenezko ondasunen gainean, boterea egikaritzen ez den artean, gozamen horren likidazio bikoitza burutu behar da:

Behin-behineko likidazioa biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera, oinordetza irekitzen den unean; eta behin betiko likidazioa aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, *alkar-poderoso* edo testamentu boterea egikaritzean, kausatzailearen heriotzatik igarotako denbora aintzat hartuta. Behin-behineko likidazioan ordaindutakoa konturako sarreratzat hartuko da, eta bi likidazioen arteko aldea itzuli beharko litzaioke gozamendunari, emaitza bere mesedetan izango balitz. Aldi baterako gozamenaren gaineko behin betiko likidazioa burutu behar da jaraunsleei eginiko likidazioa burutzean, alegia, *alkar-poderoso* edo testamentu boterearen arabera edota boterea azkentzeko gainerako karien arabera izendatutako jaraunsleak».

Gainerako legeria fiskalek ez dute arautzen inolako erregelarik testamentu botereari buruz, baldintzapeko kontratu eta egintzei buruzko eraentza bakarrik jorratzen baitute Salbuespen gisa, Arabaren kasuan ere (uztailaren 19ko 46/1989 Foru Arauaren 6.4 eta 6.5. artikuluetan) arauketa berbera jaso da, *alkar poderoso* edo testamentu boterearen ondorioz gauzatzen diren jaraunspenei dagokienez.

Bestalde, zergadun izaera eskualdaketaren menpe dago, hots, dohain bidezkoa edo kostu bidezkoa denentz[64] Kostu bidezko eskualdaketen kasuan, tributu zorraren erantzukizuna ondasunaren eskualdatzaileari dagokio, modu horretara, subjektu pasiboaren aurreko ikusmoldeak zuzendu dira eta eskuratzaileak ez du gehiago ordezko izaerarik izango Legegilearen jarrera hori zuzena da, eskualdatzailea izan baita balio gehikuntza lupertu duena, hots, bere titulartasunpeko ondasunetan gertatu den balio gehikuntza Dohain bidezko eskualdaketen kasuan, eskualdatzailea izan beharrean, zergaduna eskuratzailea da, izan ere, eskualdatzaileak ez du inolako kontraprestaziorik jasotzen eta eskuratzaileak hartzen du gainbalioak ekarritako onura osoa

Arestian adierazi bezala, Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, zergaren eragina nabarituko da gehienbat *mortis causa* eskualdaketetan eta gozamen eskubidea eratzean,

[64] Teknikaren aldetik, egoera hori zalantzagarria da BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 265 or.

mortis causa negozioaren bitartez. Horregatik, negozio mota horietan sakondu behar da, eta kostu bidezko eskualdaketak bigarren maila batean utzi.

1.3.1. *Mortis causa* eta dohain bidezko eskualdaketak

Arau orokor gisa, *mortis causa* eskualdaketa, eta, ondorioz, zergaren sortzapena eta preskripzio epearen hasiera, kausatzailea hiltzen den une berean gertatzen dira (Kode zibilaren 657. artikulua) eta une horretara ekartzen dira atzeraeraginez jaraunspenaren onarpenaren ondorioak[65] (Kode zibilaren 989. artikulua). Zergaren ondorioetarako, ez du garrantzirik jaraunspena banatu eta ondasunak adjudikatzen diren unea.

Edozein modutan ere, jaraunspen banatugabearen kasuan, ezin daiteke jaraunspenezko eskualdaketarik gertatu jaraunspena onartu artean, onarpena oinarrizko betekizuna baita. Ez da nahikoa, bada, kausatzailearen heriotza, zergaren sortzapena gertatzeko[66]. Eguneroko aribidean, ordea, egoera hori bazter utz zitekeen, onarpenak atzeraeraginezko izaera duelako, baina preskripzioarekin arazoak sor daitezke, sortzapena gertatzen den unea nahitaez finkatu behar delako[67]. Sortzapena finkatzean, preskripzio epea noiz hasten den ere jakin daiteke. Hariari segiz, sortzapena gertatzen

---

[65] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 58. or.; PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *op. cit.*, 171. or.; HERNANDEZ LAVADO, A., *op. cit.*, 91. or.; LASARTE LOPEZ, R., «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Manual General de Derecho Financiero. Sistema tributario autonómico y local*, Comares, Granada, 1996, IV. lib., 298. or.; COBO OLVERA, T., *op. cit.*, 556. or.; GUTIERREZ LOUSA, M., *op. cit.*, 12. or.

[66] GONZALEZ PUEYO, J.M, *op. cit.*, 183. or.

[67] Eskualdaketaren data zehazteak garrantzi handia dauka. Sarri-askotan, autu horrek arazo batzuk sortarazten ditu eta Zuzenbide pribatuko arauetara jo beharko da arazoak konpontzeko, horixe baita zergapeko egintzak arautzen dituena. LASARTE LOPEZ, R., *loc. cit.*

da eskualdaketaren datan bertan; data hori jaraunspenaren onarpenarena da ere[68] Onarpenaren ondorioak atzeraeraginez ekarri behar direnez kausatzailea hil den unera arte, tributu zorra zehazteko preskripzioari dagokionez, sortzapena gertatu izan da kausatzailearen heriotzaren unean; horregatik, zergaren subjektu pasiboak ezartzean. Tributuen Lege Orokorraren 33. artikulua aipatu beharko zatekeen[69]

Argi denez, jaraunsleek ondasunak eskuratu ezean, ezin daiteke zergaren likidazioa gauzatu, inolako eskualdaketarik gertatu ez delako[70] Horren inguruan, aipatu behar da[71] jaraunsle bakoitzari dagokion likidazioa banan-banan egin behar zaiola, ildo horretatik, 1994ko ekainaren 20ko AGEk[72] adierazi zuenez: *«gorajotze errekurtso hau onetsi behar dugu eta errekurrirturiko epaia ezeztatu ere. Modu horretara, egindako likidazioa deusezta behar dira, eta horien ordez subjektu pasibo eskuratzaile bakoitzari zuzendutako likidazioak burutu beharko dira, jaraunspenean duten adjudikazio kuotaren laineau; izan ere, likidazio deusezta ez zitzaien jaraunsle guztiei eta bakoitzari jakinarazi. Administrazio Prozedurari buruzko Legearen 80. artikuluak xedatutakoaren ariora, likidazio horretan interesatuak baitziren»*

Azkenik, *mortis causa* dohaintzen bidezko eskualdaketei dagokienez, eskualdaketa ez da gertatuko dohaintza-emailea hil arte, eta dohaintza-hartzaileak hori onartu arte

---

[68] Ildo horretatik, 1997ko ekainaren 20ko Gaztela eta Leongo JANEk ere (JTA. 1 291) irizi berekoa da Epaiaren 2 Zuzenbideko oinarrian, parekatzen dira jaraunspenaren onarpena eta zergaren sortzapena, eskualdaturiko ondasunen balio eguneratua zehaztean Edozein modutan ere, jarraian, 3 Zuzenbideko oinarrak onarpenaren ondorioz atzeraeraginez ekartzen ditu kausatzailea hil den arte gambalio zergapetuaren azken mugaeguna zehazteko

[69] GONZALEZ PUEYO, J.M, *op. cit.*, 184 or

[70] PINA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 101 or

[71] PERULLES BASSAS, J.J.–SANTALO SORS, F.X., *op. cit.*, 63–64 or

[72] RJA. 4 704, 4 Zuzenbideko oinarria

Hortaz, zergapeko balio gehikuntza sortu da dohaintza-emaileak ondasuna eskuratu zuenetik bera hil den arte, nahiz eta dohaintzaren onarpena beste une batean gertatu[73]

1.3.1.1. Adjudikazio gaindikinak

Adjudikazio gaindikinen kasuan, hots, jaraunsleak edo legatu-hartzaileak berari dagokiona baino gehiago eskuratzen duenean, bigarren eskualdaketa bat gertatzen da, azken hori jaraunspenezko erkidegoaren eta adjudikazio-hartzailearen artean[74], kausatzailea hil zenetik jaraunspenaren banaketa egin arte urtebetea igaro ezean, bigarren eskualdaketa hori ez du zergapeko gainbaliorik sortuko[75] Dena den, Auzitegi Gorena[76] ez da iritzi horretakoa, jaraunslekide bakar baten mesedetan jaraunspenaren judizioz kanpoko banaketa zergapetzeko moduko egintza den aztertzean, zergaren ondorioetarako, hots, jaraunslekide horrek gainerako jaraunslekideei konpentsatzeko beharra duenean Teoria hori onartzeak esan nahi du eskualdaketa ugari gertatu direla kausatzailearengangik jaraunsleengana —jaraunspenezko masa bezala— eta jaraunsle batzuengandik jaraunsle bakarrarengana, azken hori izanik ondasunaren gaineko titulularitasuna lortzen duena, diru zenbatekoa ordaindu eta gero

Hariari segiz, eta arrazoinamendu horri ekinez, egintza horiek zerga egitatearen esparruan dira Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergaren kasuan

---

[73] HERNÁNDEZ LAWADO, A., *op. cit.*, 92. or.

[74] GUTIÉRREZ LOUSA, M., *loc. cit.*; CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 59. or.

[75] Ikusi 1988ko urriaren 10eko AGE [RJA, 7.963, 2. Zuzenbideko oinarria].

[76] 1997ko abenduaren 17ko AGE, 3. Zuzenbideko oinarria [*Revista de Contabilidad y Tributación*, 182 (1998), 140-142. or.].

Auzitegi Gorenak, ordea, ez dio irizpide horri eusten, jaraunspenaren banaketa ezin daitekeelako kalifikatu jaraunspenaren eskuraketaz besteko eskualdaketa lokabe gisa Jaraunslekide bati ondasuna adjudikatzeko egintza hutsa ez da ondasunaren balioaren aldaketa bat, ez eta eskubidearen transformazioa ere, nahiz eta gainerako jaraunslekideei konpentsatzeko beharra izan, Oinordetza zuzenbideak bakoitzari ematen dion zati alikuotaren arabera. Kasu horretan, izatez, eskubide zehazgabea eskubide bakoiztu edo ondasun jakinez osatutako bihurtzen da; bihurketa hori ezin da tributu betebeharrak sortarazten duen benetako eskualdaketatzat hartu Osterantzean, analogiaren bidezko integrazioa erabiliko litzateke zerga egitatearen esparrua bere mugetatik at zabaltzeko. Tributuen Lege Orokorraren 23 3 artikuluak ezarritakoaren aurka

Are gehiago, Kode zibilaren 1 062 artikulua betetzearren sorturiko adjudikazio gaindikinak ere ezin dira zergapetu Bestela esanda, legegileak kasu hori berariaz ezarri ez badu ere, horrek ez du esan nahi tributuaren menpe dagoenik, izan ere, tributu salbuespenak bakarrik zehaztu behar baitira lege bidez, ez ordea, zergapetik kanpoko kasuak[77]

1.3.1.2. Fideikomisozko ordezpenak

Fideikomisozko ordepenei dagokienez, lurren eskualdaketa gertatuko litzateke fideikomisogilea eta bere jaraunsleak hiltzen direnean[78] Testamentugileak izendatu dituen ondoz ondoko fiduzarioei ahalmen ezberdinak eratxikitzen zaizkie, ahalmen horien menpe izango dira eskualdaketaren ondorioak, zergari begira Ondasunak askatasunez xedatzeko ahalmena izango balu fiduziarioak (hondakinaren gaineko

[77] Kantabriako JANE, 1997ko urriaren 13an emana (JTA, 1.162), 6 Zuzenbideko oinarria

[78] PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *op. cit.*, 220 or.

fideikomisoa), fideikomisoa parekatu beharko litzateke jabari osoaren gaineko eskualdaketarekin[79], zergaren ondorioetarako. Gozamendunak bezala, fruituak eskuratu eta ondasunak administratzeko ahalmenak izango balitu fiduziarioak, fideikomisoa gozamenari buruzko erregelen arabera eraendu beharko litzateke[80], zergaren ondorioetarako, hau da, gainbalioa kargatu beharko litzateke eskubide hori kausatzailearen heriotzaren unean bertan eratu izan balitz bezala. Horiek horrela, testamentugilearen heriotzatik gozamena fiduziarioari dagokiola ulertuko litzateke Horrez gain, balioaren gehikuntza kargatzen duen zerga den aldetik eta titulartasuna kargatzen ez duenez, ezin daiteke planteatu jabetza soila ere kargatzea Fideikomisodunari ezin zaio eratxiki balio gehikuntza hori behintzat[81], ez duelako horretatik onurarik ateratzen. Fideikomisodunak ordaindu beharko du zerga jabetza osoari dagokion gainbalioaren gainean; gainbalioa sortu behar da fiduziarioa hiltzen denetik fideikomisodunak ondasunak jaso arte[82], izan ere, fiduziarioa bizirik zela eskubide igurikimena baino ez duelako izan. Kontrara, HERNANDEZ LAVADOren[83] aburuz, ordezpen mota honetan bi eskualdaketa gertatu ohi dira lehena, kausatzailearengandik lehen jaraunslearenganakoa, jaraunsle horrek ondasunak erreserbatu eta eskualdatzeko beharra duela (gozamena bezala kalifikatu beharko litzateke), eta, bigarrena, fideikomisodunarenganakoa Beraz, zerga egitate bi gertatzen dira sorburu eta kausatzaile berberarekin, baina likidazio bi sortarazten dituzte

[79] CASANA MERINO, F., *loc. cit.*

[80] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 60. or.

[81] CASANA MERINO, F., *loc. cit.*

[82] CASANA MERINO, F., *loc. cit.*

[83] HERNANDEZ LAVADO, A., *op. cit.*, 93. or.

Amaitzeko, foru legeria zibil ezberdinek araututako jaraunspenezko ordezpen modalitateek ere zergaren likidazioan izan beharko lukete isla, eragingarriak diren aldetik, bederen[84].

1.3.1.3. Baldintzapeko negozioa

Zergak erabiltzen du baldintzapeko betebeharren eraentza arrunta[85]. Baldintza suntsiarazlearen kasuan, sortzapena gertatzen da hasieratik, baina geroko itzulketen menpe geratzen da. Baldintza etengarria izango balitz, sortzapena etenda geratuko litzateke baldintza bete artean. Baldintza etengarripeko eskuraketen kasuan, zerga ordaintzeko beharra sortzen da ondasunak ematen diren unean, baldintza bete delako. Ez dute zerikusirik testamentuaren izaera edota ondorioek, testamentuaren arabera ondasunak eskuratu badira ere, ez eta beste ondorio batzuetarako onarpenaren ondorioak atzeraeraginez kausatzailearen heriotzaren datara ekarri behar izateak ere.

1.3.2. Aragoiko oinordetza fiduzia

Aragoiko oinordetza fiduziari dagokionez eta Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Udal Zergari begira, Zaragozako Lurralde Entzutegiko Administrazioarekiko Auzibideetarako Salak 1976ko azaroaren 29 eta 30eko epaietan eta 1977ko martxoaren

---

[84] PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *loc. cit.*

[85] PERULLES BASSAS, J.J.-SANTALO SORS, F.X., *op. cit.*, 136. or.; PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *op. cit.*, 187. or.

29ko epaian erabili zuen irizpidearen arabera, tributuaren subjektu aktiboak hauta zitzakeen[86] bi aukeren artean: batetik, likidazio egokia luzatzea, sortzapenaren eta eskakortasunaren uneak bat ekarriz, jaraunspenezko erkidegoa zergaren subjektu pasiboa dela; ala, bestetik, likidazioa geroratzea, ondasunen titularra izendatu arte. Bigarren kasuan, une horretan hasiko litzateke berriro likidazioa egiteko epea, eta fideikomisogilea hil zenetik igarotako denboragatik ezin daiteke zerga preskribatu. Entzutegiaren irizpide hori baieztu zuen gorajotze bidean Auzitegi Goreneko Hirugarren Salak, 1977ko abenduaren 14ko[87] eta 1978ko martxoaren 9ko[88] epaietan. Jurisprudentziaren jarrera horri ekin diote arestian 1990eko urriaren 11ko EAAZren ebazpenak[89] eta Aragoiko Justizia Auzitegi Nagusiko Administrazioarekiko Auzibideetarako Salaren 1991ko otsailaren 9ko epaiak[90].

Hortaz, zergaren sortzapena kausatzailearen heriotzagatik gertatzen da; bizirik dirauen fiduziarioak ez ditu inoiz ondasunen gaineko jabari edo jabetza jaraunsten, alegia, hildakoaren jaraunspena osatzen duten ondasunak, eta, gainera, ez dauka ondasunak gainontzekoen mesedetan xedatzeko edo besterentzeko ahalmenik[91]. Ondasunen gaineko jabetza soilari dagokionez, aurre-aurretiazko zergaldia bukatu zen

---

[86] CANO MATAK beste aukera bat azaltzen du. Esangura horretan, sortzapena gertatzen denean (kausatzailearen heriotzan) behin-behineko likidazioa egin beharko litzateke; geroago, behin betiko likidazioa egin beharko litzateke —zuzenketa egokiekin—, behin fiduziarioak berari eratxiki zaizkion ahalmenak egikaritutakoan. CANO MATA, A., «El arbitrio municipal de plusvalía y la fiducia sucesoria aragonesa», *Revista de Administración Pública*, 83 (1977), 420–421. or.

[87] RJA, 4.747, 5. kontutan hartuzkoa.

[88] RJA, 1.004, 3. kontutan hartuzkoa.

[89] *RDFHP*, 220 (1992), 925. or.

[90] *Actualidad Tributaria*, 1 (1991), 411–415. or., 3. Zuzenbideko oinarria. Halaber, ikusi: ZUBIRI DE SALINAS, F., «La fiducia sucesoria», *Actas de los primeros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992, 92. or.

[91] Aragoiko JANE, 1991ko otsailaren 9koa, 3. Zuzenbideko oinarria [*Actualidad Tributaria*, 1 (1991), 411–415. or.].

kausatzailea hil zen unean; ordutik aurrera, zergaldi berria hasiko litzateke jaraunsleek ondasuna besterendu arte.

Oinordetza fiduziari dagokionez, eskualdaketa zuzen-zuzenekoa da kausatzailearengandik jaraunsleengana, behin fiduziarioak bere zeregina burututakoan Bestela esanda, zergaren likidazioa noiz gertatzen den gorabehera, sortzapena gertatzen da kausatzailea hiltzen den unean bertan[92], eta, une horretatik aurrera, hasiko litzateke preskripzio epearen zenbaketa. Nafarroaren kasuan, fiduziarioari eratxikitako ahalmenak ondasunak administratzekoak bakarrik direnetan, eskualdaketa gauzatzen da zuzen-zuzenean kausatzailearengandik jaraunsleengana, eta sortzapena gertatzen da kausatzailea hiltzen den unean bertan[93]

1.3.3. Testamentu botorea

Bizkaiko 1989ko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketan gertatu bezala, zergaren Bizkaiko Foru Araua zein Arabakoa[94] urte berean onesten dira eta euren edukiaren barruan testamentu botereari dagozkion erregela bi jaso dituzte, modu honetara labur bil daitezkeenak:

1 Arau orokor gisa, zergaren sortzapena gertatzen da boterea oso-osorik egikaritzen denean edota boterea azkentzeko kariren bat gauzatzen denean

---

[92] CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 61. or

[93] CASANA MERINO, F., *loc. cit.*

[94] Hala ere, Arabako legegile fiskalak ez zuen aldatu testamentu boterearen arauketa. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, nahiz eta zerga horren Foru Araua ere 1989an onetsi

2. Testamentu boterearen ondorioz, pertsona jakin baten mesedetan eta jaraunspenezko ondasunen gainean gozamen eskubidea eratxikitzen bada, boterea egikaritzen ez den artean, gozamen horren likidazio bikoitza burutu behar da Behin-behineko likidazioa biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera, oinordetza irekitzen den unean. Eta behin betiko likidazioa aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, testamentu boterea egikaritzean, kausatzailearen heriotzatik igarotako denbora aintzat hartuta. Behin-behineko likidazioan ordaindutakoa konturako sarreratzat hartuko da, eta, kasuan kasuan, bi likidazioen arteko aldea itzuli beharko litzaioke gozamendunari. Aldi baterako gozamenaren gaineko behin betiko likidazioa burutu behar da jaraunsleei eginiko likidazioa burutzean.

Lehenengo erregelari dagokionez, legegile fiskalak konponbide fiskal egokia hartu du eta testamentu boterearen izaera juridikoarekin bat dator, sarri-askotan errepikatu izan dugunez, jaraunsleak ez du ondasunik eskuratzen, komisarioak boterea egikaritu arte edota boterearen egikaritza ezinezko bihurtu arte, azkendu delako. Modu horretara, legegileak bat egiten du euskal foru erakunde zibilarekin, eta aldi berean Ogasun Publikoaren interes ekonomikoak errespetatzen dira.

Gogora dezagun ez dela aintzat hartzen lurrak aurreko eskualdaketan izan zuen balioa, zerga oinarria kalkulatzeko; ostera, metodo objektiboen arabera kalkulatzen da zerga oinarria, eskualdaketaren unean lurrak zuen balioari edo azkeneko balioari aplikatzen baitzaio, Legeak berak ezarritako portzentaia[95]. Horiek horrela, zergaren kudeaketa erabat erraztu da, zergapetutako ondasunen katastroko balioa ezagutzea nahikoa baita. Katastroko baliotik abiatuta, zenbatzeko moduko urteak zehaztu behar dira, hau da, balio gehikuntza sortzeko epealdia ere zehaztu behar da, hariari segiz, balio gehikuntza lortzen da biderketa bat eginez: aurreko eskualdaketatik igaro diren urte

[95] GONZALEZ PUEYO, J.M. *op. cit.*, 181. or.

osoen zenbatekoa, edo hogei urte gehien jota, biderkatu behar da Legeak epealdi bakoitzerako ezarritako portzentaiarekin, onetsitako tarifaren arabera Hortaz, ez dirudi zentzugabea denik, testamentu boterearen egikaritzaren bidez gauzatutako *mortis causa* eskualdaketaren kasuan, aintzakotzat hartzea une hori, eskualdatutako ondasunaren balioaren gehikuntza sortzeko behar izan diren urteak zenbatzean Esangura horretan, balio gehikuntza zenbatzeko epealdia hasi da kausatzaileak ondasuna eskuratu zuenean eta amaitu da testamentu boterea egikaritzen denean, alegia, hirilurretako ondasun higiezinaren eskualdaketa benetan gertatzen denean Une horretatik aurrera, gainbalioa sortzeko epealdi berria zenbatzen hasi beharko litzateke

Horiek horrela, Bizkaiko eta Arabako legegilea fiskalek ez dute aintzat hartzen Euskal foru zuzenbide zibilaren 1992ko eraldaketa Bestela esanda, 1989ko zergaren Foru Arauak onetsi zirenean, 1959ko Araba eta Bizkaiaren Foru Zuzenbide Zibilaren Konpilazioa indarrean zegoen. Konpilazio horren arabera, testamentu boterea egintza bakar baten bidez egikari zatekeen, aldi berean, arau fiskalek aintzat hartzen dute testamentu botere osoaren egikaritza edo azkentzea, zergaren sortzapena ezartzeko Arauketa zibila, ordea, aldatu zen uztailaren 1eko 3/1992 Legea aldarrikatu zenean, ordutik aurrera, boterea egintza batzuen bidez ere egikari daiteke, hau da, boterearen erabilera partzialak ere onartzen dira Arauketa zibil berritik begiratuta, noia ulertu beharko litzateke arau fiskalak erabiltzen duen adierazmoldea, hots, boterea osoaren egikaritza edo azkentzea? Arauaren hitzez-hitzezkotasunean oinarritutako interpretazio zurruna eginez gero, testamentu boterea erabiltzeko aukera oso-osorik agortu beharko litzateke, zergaren sortzapena ezartzeko, boterearen egikaritzak egintza partzialen bidez, ordea, ez luke inolako ondoriorik ekarriko

Ene aburuz, interpretazio hori ez da zentzuzkoa, manu fiskalaren helburua beste bat zelako zergaren sortzapena eta hirilurretako ondasun higiezina jaraunsleari benetan

eskualdatzen zaion unea bat izatea. Hariari segiz, 3/1992 Legea aldarrikatu arte, arau fiskala eta lege zibila bat zetozen, ondasunen eskualdaketa boterea egikaritzean gertatzen baitzen eta boterea egintza bakar baten bidez egikari zitekeelako. Egungo egunean, ostera, boterearen egikaritza partzial bakoitzean ondasunak eskualdatzen dira, eta, nire ustez, eskualdaketa hori zergapean egon beharko litzateke gauzatzen denetik Une horretan zergaren sortzapena gertatu beharko litzateke, manuaren hitzez-hitzezkotasuna gorabehera. Modu horretara, legegileak eraldatu beharko luke zergaren arauketa, 1992ko eraldaketa zibiletik sorturiko errealitate berrira egokitzeko

Boterearen egikaritza partzialaren arazoaz landa, badago beste oztoporen bat ere Teoriaren ikuspegitik, bederen, azal daiteke ondoz ondoko bi sortzapenen aukera lehenengoa gertatuko litzateke kausatzailea hiltzean, ezkontza osteko erkidegoaren mesedetan; bigarrena, berriz, testamentu boterea egikaritzean, izendatutako oinordekoaren mesedetan. Nolanahi den ere, ezkontza osteko erkidegoa zergaren subjektu pasibotzat hartzeak zailtasun konponezinak dakartza, indarreko arauketari begira Ondasun erkidegoa ezin daiteke izan tributu honetako zergadun, antolamendu juridikoa pribatuak ez diolako ondasunen titular izateko gaitasunik aintzatetsi. Ondasun erkidegoa, berez, da titularkidetasun harremanen emaitza bat; hortaz, ezinezkoa gertatzen da erkidegoak zerga egitatea gauzatzea modu autonomoan[96]. Arauzko testuak ere ez du aipatzen ondasun erkidegoa, ez eta TLOren 33. artikuluaren nortasun juridikorik gabeko erakundeak ere

Gainerako legeria fiskalei dagokienez, ez dago berariazko erregelarik, testamentu boterea arautzeko. Ene aburuz, kasu horietan, modu bidegabean bada ere, baldintza etengarripeko negozioen arauketa fiskala erabili beharko litzateke; modu horretara, zergaren likidazioa geroratu beharko litzateke, testamentu boterea egikaritu arte edo

[96] BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 268. or.

boterea azkendu arte. Edozein modutan ere, konponbide horren aurkako iritziak azal daitezke, Kode zibilaren sisteman oinarrituta, Aragoiko oinordetza fiduziarekin gertatu den bezala

Azkenik, Arabako eta Bizkaiko arautegiek arautzen dute jaraunspenezko ondasunen gaineko gozamena, testamentu boterea egikaritu bitartean, arauketa hori eta Bizkaiko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketa (azken hori ere 1989an ezarria) parekoak dira Bi likidazio gauzatu beharko lirateke behin-behineko likidazioa, biziarteko gozamen gisa, eta behin betiko likidazioa, aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, boterea egikaritzen den bakoitzean eta kausatzailea hil zenetik igarotako denbora aintzat hartuta Erregela horrek foru erakunde zibilaren izaera juridikoa errespetatzen du eta, aldi berean, ez ditu bazter uzten Ogasun Publikoaren interes ekonomikoak

Gainerako legeria fiskalei dagokienez, ez dago berariazko erregelarik, testamentu boterepeko gozamena arautzeko Gogora dezagun, alabaina, zergaren arautegiak igortzen duela Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergara[97], jabaria mugatzen duten gozatze eskubide errealen balioa zehazteko, zergaren menpe badira eskubide horiek (8/1989 Foru Arauaren 4.4 artikulua) Ondorioz, gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsiarazlepean eratzen diren gozameni buruzko erregela aplikatzeko modukoa izango litzateke, erregela hori baita Bizkaiko eta Arabako arauketaren oinarria eta Euskal foru zuzenbide zibilari ondoen egokitzen zaiona

[97] SANCHEZ GALIANA, J.A.–CALATRAVA ESCOBAR, M.J., *op. cit.*, 878 or

2. ONDASUN HIGIEZINEN GAINEKO ZERGA

Azkenik, Ondasun Higiezinen gaineko Zerga aztertu behar da, euskal foru erakunde zibilen bat ere ukitzen duelako. Zerga horrek kargatzen ditu ondasun higiezinen gaineko titulartasuna edota eskubide erreal batzuen titulartasuna; ondorioz, zergaren arautegiak jaso beharko zituzkeen 3/1992 Legeak araututako titulartasun zehazgabeko egoerak, batik bat, ezkontza osteko erkidegoak sorturiko egoera.

Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren izaera honako ezaugarrietara bil daiteke: Zuzeneko zerga da, izaera errealeko eta objektiboa duena (zergadunaren inguruabar pertsonalak bazter uzten dituelako erabat, karga zehaztean) eta aldizkako zerga da ere[98]

Ondasun Higiezinen gaineko Zergari dagokionez, horren zerga egitatea gauzatzen da udal mugartean kokatutako hiri zein landa lurreko ondasun higiezinen gaineko jabetza izateagatik, edota azalera zein gozamen eskubide errealaren titulartasuna izateagatik, edota ondasun horien gaineko ala ondasunak atxikututako zerbitzu publikoen gaineko administrazio emakida izateagatik. Horiek horrela, hiru osagaik parte hartzen dute zerga egitatearen definizioan: osagai materiala edo objektiboa, ondasun higiezinek osatua; osagai juridikoa, hots, jabetza eskubidea izatea, edota ondasunaren gainean azalera zein gozamen eskubide erreala izatea, edota ondasunen euren gainean

---

[98] Dena den, sortzapenaren data zergaldiaren hasieran jartzen denean, tributua *instanteko* bihurtzen da, horren ondorioz. Horrez gain, zergaldian zehar gertatutako aldakuntza fisiko, juridiko edo ekonomikoek, bai eta alta zein baja emateak ere, hurrengo zergaldian sortuko dituzte ondorioak, beraz, *instanteko* izaera hori sendoagoa da. Horiek horrela, Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren zerga egitatea ondasun higiezinen gaineko emakida, azalera eskubidea, gozamena edo jabetza bada ere, zerga egitatea, izatez, subjektu pasiboaren ondarean urteko lehen egunean eskubide erreal horiek izatean datza. GARCÍA NOVOA, C., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madril, 1993, 613 or.

zein zerbitzu publikoen gainean administrazio emakida izatea, eta osagai espaziala, ondasun horiek udal mugarte zehatz batean kokatuta egon behar direlako Lurralde Kontribuzioekin gertatu aldera, zergak ez du errenten zenbatekoa kargatzen, ezpada ondasun higiezinen balioa[99].

Legeak lau egoera juridiko ezberdin aintzakotzat hartzen ditu tributu betebeharraen sorrera ezartzean; egoera bakoitzari subjektu pasibo ezberdina dagokio Honakoak dira egoera horiek: a) ondasun higiezinen gaineko jabetza, ondasunak ez badira azalera edo gozamen eskubide errealaren kargapean, b) ondasun higiezinen gaineko gozamen eskubide errealaren titulartasuna; c) ondasun higiezinen gaineko azalera eskubide errealaren titulartasuna; eta d) ondasun higiezinen gaineko edo ondasun horiek atxikitutako zerbitzu publikoen gaineko administrazio emakidaren titulartasuna Lehenengo hiruren azterketatik atera daitezke hautabidezko egoerak direla eta elkarri baztertzen diotela. Modu horretara, gozamen edo azalera eskubide errealik izanez gero, eskubide horiek gauzatuko lukete zerga egitatea, eta jabetza soila zergatik kanpo geratuko litzateke[100]

Aipatutako kasuez gain, badira antzeko egoera juridikoak eta manuak jaso ez dituenak, horien aipamen eza harritzekoa bada ere, ez dago teoriaren edo praktikaren ikusmoldetik inolako arrazoirik, biztantze eta erabiltze eskubide errealei buruzko aipamen eza bidezkotzeko[101] Legeak ezarritako zerrendak izaera exhaustiboa dauka eta

---

[99] Izaera aldaketa hori itxurazkoa da, ez da benetakoa, esan daiteke Hirilur Kontribuzioa jabetzaren gaineko tributua zela ere. GONZALEZ PUEYO, J.M. *op. cit.*, 147. or.

[100] PEREZ ROYO, I., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 336. or.; MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., «El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, I. lib., 339. or.; RODRIGUEZ MARQUEZ, J., «Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Manual General de Derecho Financiero. Sistema tributario autonómico y local*, Comares, Granada, 1996, IV. lib., 207. or.; RUBIO DE URQUIA, J.I.-ARNAL SURIA, S., *op. cit.*, 242. or.; GARCIA NOVOA, C., *op. cit.*, 616. or.

[101] Egokingoa izango zatekeen lupertze edo gozatze eskubide errealei buruzko aipamena erabiltzea, horren barruan gozamen eskubidea zein biztantze eta erabiltze eskubideak egongo

ez da adierazle hutsa. Modu horretara, isildu nahi dira egon litezkeen eztabaida guztiak, erabiltze eta biztantze eskubide errealak[102] eta jabetza zatituaren gainerako kasuak (zortasunen) zergapean diren ala ez zehazteko; hortaz, eskubide horiek Ondasun Higiezinen gaineko Zergatik kanpo[103] daude. Kasu batean zein bestean, ondasunon jabea izango litzateke subjektu pasiboa, tributuaren kuota jasanarazteko duen aukera gorabehera[104] (aukera hori ere ez da berariaz jaso zergaren arauketan). GARCÍA NOVOAren[105] ustez, jabetza zatituaren kasuan, hau da, bi subjektuk gauza beraren gainean aldi bereko jabetza eskubide bateragarria dutenean, eskubidearen titular bakoitzak zerga ordaindu behar du, berari dagokion zatiaren arabera

2.1. ZERGAREN SUBJEKTU PASIBOA

Zerga arautzen duen Bizkaiko ekainaren 30eko 9/1989 Foru Arauaren[106] 5 artikuluak zerrendatzen ditu izan litezkeen lau subjektu pasiboak:

---

bailitzateke; bestela esanda, ezin daiteke azaldu biztantze eta erabiltze eskubideak zergapetik kanpo geratzea. Azalpen hori ezin daiteke bilatu eskubide horiek ohikoak ez direlako, manuak zerrendatutako eskubideei begira. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *op. cit.*, 305. or.

[102] Nolanahi den ere, doktrinako autore batzuek subjektu pasibotzat jotzen dute biztantze eta erabiltze eskubideduna. GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, 618. or.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *loc. cit.*

[103] MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 2. arg., 1995, 68. or.

[104] GONZÁLEZ PUEYO, J.M, *op. cit.*, 150. or.

[105] GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, 616. or.

[106] BAO, 166. zk., 1989ko uztailaren 19koa. Parekо manua aurki daiteke Espainiako gainerako legeria fiskal guztietan.

Bizkaiko 9/1989 Foru Arauaren 5. artikulua

«Zerga honen subjektu pasiboak dira pertsona fisikoak eta juridikoak, bai eta Bizkaiko Tributuen Foru Arau Orokorraren 33 artikuluak aipatzen dituen erakundeak ere, baldin eta:

a) Zergapeko ondasun higiezinen jabeak badira, ondasunon gainean azalera edo gozamen eskubide errealik eratu ez denean.

b) Zergapeko ondasun higiezinen gaineko gozamen eskubide errealearen titularrak badira.

c) Zergapeko ondasun higiezinen gaineko azalera eskubide errealearen titularrak badira.

d) Zergapeko ondasun higiezinen gaineko edota ondasunak ukitzen dituzten zerbitzu publikoen gaineko administrazio emakidaren titularrak badira».

2.1.1. Gozamenduna eta testamentu boterea

Ondasun Higiezinen gaineko Zergak ondare izaera badu ere, kontribuzio zaharretan kargatzen zen errenta potentziala, zergaren aurrekari historikoek erakusten dutenez, horrek azal dezake[107] ondasun higiezinen jabea ez izatea subjektu pasiboa, ondasunon gainean azalera edo gozamen eskubide erreala eratzen denean. Kasu horietan, gozamenduna edo azalera eskubideduna zergapetzen da, jabeak ondasuna lupertzeko ahalmenak galtzen dituelako edo, behintzat, hirilurrean eraikitzeko eskubidea[108] (eta hori da jabetzaren oinarrizko edukia lur mota horretan)

Legearen konponbidea izan da gozamendunari subjektu pasiboaren izaera eratxikitzea; konponbide horrek ez luke arazorik ekarriko. Ondasun Higiezinen gaineko

[107] GARCIA NOVOA, C., *op. cit.*, 615. or.

[108] Arrazoi horiek direla-eta, SIMÓN ACOSTAk esaten du Ondasun Higiezinen gaineko Zerga itxuraz ondarearen gaineko zerga dela, baina izatez errentaren gaineko zerga dela, zergaren subjektu pasiboak ez direlako ondasunon jabeak. SIMÓN ACOSTA, E., «El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 55-56 (1989), 89 or.

Zerga ekoizkinaren gaineko tributua izango balitz, horrelakoak izan baitziren Lurralde Kontribuzioak, teorian bederen. Bestela esanda, benetako edo ustezko errenten gaineko tributua izango balitz, bidezkoa dirudi ondasunaren fruituak eskuratzen dituenak ordain ditzala etekin horiei dagozkien tributuak ere; kontrara, ondarearen gaineko zerga den aldetik, Legeak ezarritako konponbideak bidegabekeria batzuk sortaraz ditzake[109]. Egia esateko, itxuraz ondarearen gaineko zerga da, baina izatez errentaren gaineko zerga da[110].

Hortaz, jaraunspenaren ondasun higiezinen gaineko gozamena eratzen den kasuan, eta testamentu boterea egikaritu bitartean, gozamenduna (normalean alarguna) izango da zergaren subjektu pasiboa. Hariari segiz, ondasun horien gaineko jabetza soilaren titularrak ez ditu Administrazioarekiko harreman juridiko tributarioak aldatzen edo nahasten; gainera, ondasunon gaineko titulartasuna zehaztu gabe izango da.

2.1.2. TLOren 33. artikulua: ezkontza osteko erkidegoa

Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren subjektu pasiboa izateko, zergak kargatutako eskubideen titularra izateko gaitasuna beharrezkoa da; gaitasun hori pertsona fisiko zein juridikoei aintzatesten die antolamendu juridikoak, eta bakarrik muga daiteke kasu zehatz batzuetan, hots, antolamendu zibilak horrela ezartzen duenean.

---

[109] ARNAL SURIA, S., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madril, 1991, 108. or.

[110] Adierazmolde horrekin aipatu nahi da zergaren ondorio ekonomikoa: hau da, subjektu pasiboaren errentaren pentzutan ordaintzen da zerga eta ez da beharrezkoa ondareko ondasunak izatea, tributu kuotaren ordainketari aurre egiteko. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *op. cit.*, 33. or.

Pertsona fisiko zein juridikoak zergaren subjektu pasibo gisa itxuratzeak hausnarketa sortarazten du TLOren 33. artikuluak bildutako kasuen inguruan. Esan behar da[111] Espainiako zuzenbidean erakunde horiek tradizioz izan direla zergen subjektu pasiboak, batik bat, ondasun higiezinen aberastasunaren gaineko zergenak, eta hori logikaren ondorioa da, Ondasun Higiezinen gaineko Zerga zerga erreala delako eta ez zerga pertsonala. Dena den, erakunde horien titularkideei kuota banatzeko erregela orokorra aplikatu beharko litzaieke, TLOren 39 artikuluak ezarritakoa, hain zuzen

TLOren 33. artikuluko erakundeei oro har gaitasuna aintzatesten zaie[112], Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren subjektu pasiboak izateko[113] Aintzatespen hori[114], ordea, ez dator bat ondasun erkidegoaren izaerarekin; ondasun erkidegoak ezin dezake zerga egitatea gauzatu, berori baita zerga egitatearen osagai subjektiboa Tributuaren zerga egitatea gauza dezaketen subjektu bakarrak erkideak dira, horiei baitagokie ondasuna lupertu eta erabiltzea, azken finean; erkideek dute ere, zergak kargatzen dituen ondasun higiezinen edo horien gaineko eskubideen titulartasuna Horiek horrela, tributu kreditua kobratzeko behar diren tramiteak erraztu nahian, legegileak ondasun erkidegoa zergaren subjektu pasibo bihurtu du[115].

---

[111] MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., *op. cit.*, 123. or.

[112] Kasu horretara ez dira jabetza edo jabarikidetza bakarrik biltzen, hau da, jabetza eskubidearen gaineko erkidegoa, ezpada beste edozein eskubide errealen gaineko titularkidetasuna ere GARCIA NOVOA, C., *op. cit.*, 614. or.

[113] Nafarroaren kasuan, zergaren ondorioetarako, TLOren 33. artikuluko erakundeak bakarrik dute garrantzirik, ondasun higiezinen edo eskubideen titulartasuna Katastroan agerri bada (martxoaren 10eko 2/1995 Foru Legearen 137. artikulua)

[114] Teknikaren eta logikaren ikuspegitik, ezin dakioke ondasun erkidegoari subjektu pasiboaren izaera aintzatetsi, zergadun gisa bederen. BAYONA GIMENEZ, J.J., *op. cit.*, 231. or.

[115] BAYONA GIMENEZ, J.J., *loc. cit.*

Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, eta ezkontza osteko erkidegoari begira, erkidegoaren ondasunen gainean gozamen eskubiderik eratuko balitz, ondasun horien gaineko jabetza soilaren titulartasun zehazgabeari buruzko eztabaida alferrekoa bilakatuko litzateke, aurreko puntuan adierazi denez. Horren ondorioz, ondasunen gozamendunik ez denean bakarrik, jo beharko litzateke ezkontza osteko erkidegoarengana eta zergaren subjektu pasibo bihurtu, erkidegoa desegiten ez den artean testamentu boterea egikaritu edo azkentzeagatik. Beste hitzetan esanda, ezkontza osteko erkidegoa zergaren subjektu pasiboa denez, ez da eztabaidatu behar jaraunspenezko ondasunen gaineko titulartasun zehazgabeari buruz, ondasunok zergapean direnean.

2.1.3. Titularkidetasuna

Ondasun higiezinaren gaineko jabetza pertsona batzuen artean partitzen bada, pertsona horiek fisikoak, juridikoak ala fisikoak eta juridikoak aldi berean badira ere, pertsona horiek guztiak zergaren subjektu pasiboak dira. Dena den, zerga ezin daiteke zehaztu subjektu pasiboen arabera, ezpada ondasun higiezinen arabera zehaztu beharko litzateke; modu horretara, ondasun higiezin bakoitzeko ordainagiri bakarra luzatzen da[116] Behin Ondasun Higiezinen gaineko Zergarengatik ordaindu beharreko zenbatekoa, (titulartasun banatuko ondasun higiezin horri dagokiona, alegia) zehaztu eta gero, zenbatekoa banatu beharko litzateke titular ezberdinen artean, ondasunaren gaineko jabetzan bakoitzak duen partaidetza portzentaiaren arabera, titular bakoitzari dagokion zenbatekoa zehazteko.

[116] MAROTO SAEZ, A., *Tributación de inmuebles de no residentes*, CISS, Valentzia, 1995, 74. or

Titularkidetasun egoera izateak eragina dauka erkideen ekonomi ahalbidean. erkideak baitira zerga egitatea gauzatzeko gaitasuna duten bakarrak. Ildo horretatik. Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren objektua da mota horretako ondasunen gaineko eskubide batzuen titulartasuna; titulartasun horrek aberastasun potentziala agertarazten baitu. eskubideok eratxikitutako lupertze eta erabiltze ahalmenek eratortzen duten aberastasun potentziala, hain zuzen. Hariari segiz. erkideak ondasun erkidea erabiltzeko duen ahalmenak ez du mugarik titularkidetasun kuotaren arabera. Hori guztia dela-eta. beharrezkoa izango litzateke tributua erkideen artean banatzea. titularkidetasun kuota aintzakotzat hartu gabe[117]

Ondasun higiezinen gaineko titularkidetasun egoera sortuko da ondasunen foru komunikazioko ezkontzaren ondasun eraentzaren kasuan eta ezkontza osteko erkidegoaren kasuan batik bat (azken hori zergaren subjektu pasiboa denetan). Lehenengo kasuari dagokionez, irabazitako ondasunek aurre egin behar diote eurek sorturiko gastuei. ezkontzaren zamei. alegia. Ondasunon gaineko titulartasuna erkidea izatean. ezkontide biak dira ondasunen titularkideak eta. ondorioz. zergaren subjektu pasiboak. Ondasun higiezina ezkontide baten ondasun pribatiboa izango balitz. ezkontide hori izango litzateke subjektu pasiboa eta bere ondarearekin erantzun beharko luke tributu zorrarengatik[118]. Ezkontza osteko erkidegoaren kasuan (eta jaraunspenaren gozamenduna ez denean), erkidegoa bera izango litzateke zergaren subjektu pasiboa. behin zerga ordaindu eta gero. banatu beharko litzateke erkidegoaren partaideen artean

---

[117] Jabekide batek gauza erkidea erabiltzean. beste jabekide bati gauza beraren erabilera oztopatu edo kalterik ekarriko balio. tributua banatzeko erregelak aintzat hartu beharko lituzke aldi bereko erabilerak konpontzeko araututako erregelak. Osterantzean. gauzaren izaerak erkide guztien baterako erabilera ahalbideratuko balu. hots. erkide guztiek gauza osorik eta modu berean erabiltzeko aukera izango balute. tributua hainbanatu beharko litzateke. BAYONA GIMENEZ, J. J., *op. cit.*, 230. or.

[118] Uztailaren 1eko 3/1992 Legeko 102. artikuluak araututako erantzukizun eraentza aplikatu beharko litzateke. ONANDIA OLALDE, G., «La responsabilidad por deudas en el régimen economico matrimonial de comunicacion de bienes. Especial referencia a las deudas tributarias», *FFB*, septiembre de 1995, 101. erref., 15. or.

Ondasunen erdiari dagokion banaketak ez du inolako zailtasunik, erdiaren titulartasuna zehaztuta baitago alargunarengan; beste erdiari dagokionez, titulartasunaren behin-behineko zehazgabetasuna konpondu beharko litzateke ondasun erkideak tributuaren ordainketari lotuz, boterea egikaritzen denean behar diren konpentsazioak egin eta guzti. Konpentsazio horiek, alabaina, izaera pribatukoak izango lirateke eta ez dituzte ukituko harreman juridiko tributarioak, ezkontza osteko erkidegoarekin

2.2. ZERGAREN SORTZAPENA: EZKONTZA OSTEKO ERKIDEGOA

Sortzapenari buruzko erregela ezin da errazagoa izan[119] Zergaren sortzapena gertatzen da zergaldiaren lehen egunean (urte bakoitzeko urtarrilaren 1ean), eta zergaldia bat dator egutegiko urtearekin. Erregela horrek ez du inolako salbuespenik, izta zergapeko ondasunak ukitzen duten aldaketa edo aldakuntza fisiko, ekonomiko eta juridikoen kasuetan ere, aldaketok ez baitira eragingarriak izango gertatzen diren zergaldian, ezpada hurrengo zergaldian. Legegileak, bada, ez dio inolako garrantzirik eman zergaldiari (izatez, ez da zergaldia, ezpada likidazio epealdia[120])

Bizkaia eta Arabaren kasuan[121], *mortis causa* egintzek ekarritako eskualdaketen kasuan, zergaren aitorpena aurkezteko epea hasten da Oinordetzen gaineko Zerga likidatu den unean, eta jaraunsleak bi aitorpen aurkeztu behar ditu, alta ematekoa eta baja ematekoa

---

[119] Sistema hori zentzuzkoa da, zergak egoera juridiko egonkorrak zergapetzen dituelako, hala nola, jabetza bezalakoa, berez, denboran zehar irauten duena. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A., *op. cit.*, 76. or.; RUBIO DE URQUÍA, J.I.–ARNAL SURIA, S., *op. cit.*, 299. or.

[120] PIÑA GARRIDO, M.D., *op. cit.*, 227. or.

[121] Bizkaiko ekainaren 30eko 9/1989 Foru Arauaren 18.2.b. artikulua eta Arabako uztailaren 19ko 42/1989 Foru Arauaren artikulu berdina.

Sortzapenaren inguruan lehen aipaturiko erregela ez da aldatzen testamentu boterea izateagatik, boterea egikaritu artean ondasun higiezinen behin betiko eskualdaketa geroratzen bada ere. Ezkontza osteko erkidegoa zergaren subjektu pasibo gisa itxuratzen bada, ez da sortzen titulartasun zehazgabeko epealdia behin-behinean, ezkontza osteko erkidegoak beharrizan hori betetzen duelako. Halaber, titulartasun zehazgabeko ondasunen gainean gozamena eratu bada, gozamenduna izango da zergaren subjektu pasiboa, eta behin-behineko egoerak ez du inolako garrantzirik, alegia ondasunen jabetza soila ukitzen duen titulartasun zehazgabeak sorturikoak

ONDORIOAK

LEHENENGOA.—Arau juridiko zibilen eta arau juridiko fiskalen arteko harremanak arazotsuak izan dira nolabait eta egun ere badira, batez ere arau fiskalak errespetatzen ez duenean arau zibilen arabera itxuratutako erakundeen izaera. Gaur egun ez dago eragozpenik tributu antolamenduak bere kalifikazio lokabeak egin ditzakeela onartzeko. Nolanahi den ere, Tributu Zuzenbideak kalifikazio lokabeak egiteko dituen aukera bidezkotuta izan behar da. Antolamendu tributarioaren autonomia eta antolamendu juridikoaren batasuna bateratzea, beraz, lan neketsua da. Lege fiskalek foru berezitasunak arautzen ez dituztenez, Administrazioak beste erakunde zibil batzuentzat (Kode zibilarentzat) pentsatutako arau fiskalak aplikatzen ditu autonomia horren ildotik

BIGARRENA.—Arau fiskala, arau juridikoa den aldetik, ez dituela bere edukiak ematen dion baino berezitasun gehiagorik uste izanez gero, argi dago arau fiskalak interpretatzeko metodoak gainerako edozein arauren interpretazioan aplikatzen diren berberak izango direla. Zuzenbidean onartutako irizpideetara jo beharrak Kode zibilaren 3.1 artikulura garamatza. 1978ko Espainiako Konstituzioa indarrean jarri eta gero, erabat juridikoak diren irizpide horiei gehitu behar zaie Konstituzioaren printzipioak.

Analogiak ez du *ex novo* Zuzenbidea sortzen. Analogiaren debekuaren eta lege erreserbaren printzipioaren arteko loturak antolamendu tributarioaren ikusmolde berezia du oinarri, gaur egun gainditu da ikuspegi hori. Tributu zuzenbidean analogia orokorrean onartzen da eta ezin da aplikatu berariaz analogia erabili nahi denean, zerga egitatea, salbuespenak edo hobarien esparrua bere muga zehatzetatik harantzago zabaltzeko.

HIRUGARRENA.—Foru zuzenbide zibileko arau gehienak eraberritu dira laurogeita hamarreko hamarkadan, eta badirudi legegile fiskala ez dela horretaz ohartu Uztailaren 1eko 3/1992 Lege berria Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren historian lorpen handia da Kode zibilaren sistemak eta Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren sistemak oinarri ezberdina dute, zenbait erakundek euren artean oso ezberdinak dira, eta gerta daiteke zenbait arlotan elkarren aurkakoak izatea Horregatik, ezin ditugu Kode zibilaren eskemak erabili, Foru zuzenbidea ulertu ahal izateko Horrela, oinordekoa izendatzean (oinordetza ituna), senipartea ezartzean, testamentu egiteko moduetan (testamentu boterea), ezkontzaren ondasun eraentzan ezberdinak dira sistema biak

LAUGARRENA.—Pertsona zehatzari begira, arau fiskala eta arau zibila aplikatzean erabiltzen den lotura gunea ezberdina da; horren ondorioz, Espainian den edozein legeria fiskal aplika dakioke, kasuak kasu, 1992ko Foru Lege zibilaren menpe den subjektuari. Arau zibilaren lotura gunea eta arau fiskalarena ezberdinak dira egun Arau fiskalari dagokionez, ohiko egoiliartasuna da lotura gune nagusia Bestalde, auzotartasun zibila da lotura gune zibil nagusiena Kasu anitz horiek Bizkaiko, Arabako, Gipuzkoako, Nafarroako eta lurralde erkideko arauketa fiskalak aztertzeko beharra dakarte

BOSGARRENA.—Euskal Herrian fiskalitatearen eta Foru zuzenbide zibilaren arteko harremanak bi parametroen arabera egituratzen dira: bata, uztailaren 1eko 3/1992 Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Lege berria da Beste parametroa, berriz, Euskal Autonomia Erkidegoko Lurralde Historiko bakoitzean dagoen Foru Ogasun bana da (Euskal Autonomia Erkidegoko Estatutuaren 41 artikulua) Azken horri

lotu behar diogu Ekonomi Ituna; bertan Foru Ogasunek euren tributu eraentza sortu eta garatu dezakete.

Arau fiskalak, sarri-askotan, ez du aintzat hartzen eta ahazten du foru arau zibila. Kode zibilaz besteko sistema juridiko batean kokaturiko araua, alegia. Foru zuzenbidearentzat arau fiskal berezirik ez izatean, arau fiskalen interpretazio hedakorra edo horien aplikazio analogikoa erabiltzea izan da legegile fiskalak hartutako konponbidea, modu horretara, beste antolamendu zibil batean oinarrituriko konponbideak erabili izan ditu legegileak (Kode zibila, batik bat).

Egoera bidegabe hori azalduko lituzkeen arrazoiak hurrengoak izango lirateke zergen arauketa errazteko ahalegina edota iruzur fiskalaren bide berriak ixteko nahia. Arau fiskala errazteko nahian, errealitate latza arautzeko erregela errazegiak izango genituzke eta jurisprudentziak osatu beharko lituzke lege fiskalek utzitako hutsuneak. Modu horretara sortuko litzatekeen ziurtasun juridikorik eza guztiz onartezina izango litzateke. Hariari segiz, foru erakunde juridiko jakinarentzat erregela fiskal berezirik ez dagoenez, legegileak arazo horri aurre egiteko, beste sistema zibil batean oinarritutako konponbide fiskalak aplikatzen ditu (Kode zibilean oinarriturikoak alegia), arau fiskalen interpretazioa hedatuz edota horiek analogiaren bidez aplikatuz. Jokabide horren ondorioz, sarritan foru erakunde zibilaren izaera juridikoari ez zaio begirunerik erakusten eta, zenbait kasutan, izaera horren guztiz kontrako arauak aplikatzen dira, inolako arrazoirik gabe. Ondorioak borobiltzeko, arau fiskalak foru erakundearen izaera errespetatzen ez duenean, erakundeon erabilera apurka-apurka urrituz doa eta, prozesu horretan, gizarte errealitatetik desagertzen dira, lehendabizi, eta errealite juridikotik, geroago.

Hala ere, konponbide ezin errazagoa dago. Konponbidea aurrera eramateko, lehendabizi, arautu egin behar da. Arauketa horrek foru sistema zibila hartu behar du

abiapuntu edo oinarritzat eta albo batera utzi behar ditu Kode zibilean jasotako sistema zibilaren printzipio eta kontzeptuak. Bigarrenik, arautu egin behar da, baina Foru zuzenbide zibilaren izaera eta printzipioak ere errespetatu behar dira, baita foru erakunde bakoitzaren izaera eta printzipioak ere.

SEIGARRENA —Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga da Foru zuzenbide zibiletik hurbilen dagoena (bai zergak bai foru zuzenbideak Oinordetza zuzenbidea dutelako hizpide eta jorragai) Euskal foru zuzenbide zibilaren kasuan, behar--beharrezkoa da foru lurraldeek, Guda Zibilaren aurretik, sortu zuten arauketa fiskala ezagutzea Esangura horretan, Bizkaiko arauketa fiskala aitzindari izan zen euskal erakunde zibil bereziak arautzean eta esparru horretan geroagoko arauketa fiskalentzat ezinbesteko erreferentzia bilakatu zen, Arabako legeria fiskalarentzat eta lurralde erkideko legeria fiskalarentzat, hain zuzen. Bizkaiko 1907ko Eskubide Errealen gaineko Zergaren Araudia izan zen lehen aldiz euskal foru erakunde zibil bat arautu zuena, foru komunikazioa, alegia Geroago, Eskubide Errealen gaineko Zergaren Bizkaiko Araudiak 1925ean Foru zuzenbideko lau erakunde arautu zituen, xehetasun handiz foru komunikazioa, testamentu boterea, erreserba tronkala eta saka eskubidea

ZAZPIGARRENA —Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari ekinez, zerga egitatea definitzean, egungo lege testuak darabilen adierazmolde orokorrera bildu ditu Foru zuzenbidearen oinordetza tituluak. Esangura horretan, arazo batzuk dakartzate hainbat erakunde zibilek, hala nola, oinordetza itunak (unean bertako eragingarri izan zein heriotzaren ondoren izan), *mortis causa* dohaintzak, jaraunspenaren banaketarako komisarioak egilesten dituen dohaintzak (testamentu boterea egikaritzean) eta bazterketadun dohaintzak

Lau foru lurraldeetan, zergaren salbuespen orokorrak Zuzenbide zibileko erakundeen fiskalitatearen azterketa nolabait albo batera uztera dakar, ezkontideen artean edo belaun-lerro zuzenean dohain bidez egindako eskuraketak, *mortis causa* zein *inter vivos* izan, tributuaren ordainketatik salbuespen direlako; beste hitzetan, Foru zuzenbide zibila aplikatu zein ez, salbuespen orokorra berdin erabiltzen da Horiek horrela, Bizkaiko arau fiskalak bakarrik salbuetsi ditu, foru komunikazioa desegindakoan, ezkontide alargunarentzat komunikaturiko ondasunen erdiaren ordainez egiten diren adjudikazioak Eskualdaketa horiek kostu bidezko izaerakoak dira nahitaez, eta, ondorioz, egitate horiek arautu beharko lirateke Kostu bidezko Ondare Eskualdeketen gaineko Zergaren baitan Baserriaren dohain bidezko eskualdaketa salbuesten da ere Bide horretatik joanez, salbuetsi egin dira ondorengo nahiz tronkaleko beste senideen aldeko eskualdaketak, dohaintza eta dohain bidezko tituluen kasuan (oinordetza barne).

Zerga oinarriaren txikipenek aintzakotzat hartu beharko lukete alboko senide tronkala, ondasun tronkal horren derrigorrezko oinordekoa den aldetik; izan ere, tronkalitateak familiako ondarearen zatiketa saihestu nahi du, gehiegiko tributu zama aldi berean urrituz, zatiketaren zioa ez izateko.

ZORTZIGARRENA.—Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak kargaturiko adjudikazio gaindikinei dagokienez, Euskal foru zuzenbide zibilak agindu bezala, adjudikazio guztiak ez dira zertan berdinak izan senipartedun ezberdinen artean Zuzenbide fiskalaren ikuspegitik, beraz, ezin interpreta daiteke adjudikazio gaindinik dagoenik Hurrenik, jaraunspenaren banaketa kausatzaileak egiten du eta ez horren jaraunsleek; manuaren aginduz, ordea, adjudikazio gaindikina atzemateko, banaketa jaraunsleek burutu behar dute. Ondorio berbera gertatuko litzateke banaketa, kausatzaileak gauzatu beharrean, berak izendatutako komisarioak burutzen duenean

Kode zibilak ezarritako erreserbekin pareka daitezkeen foru erreserben kasuan, ez dago arazo handirik arautegi orokorra aplikatzeko. Erreserba tronkalei dagokienez (3/1992 Legearen 85. eta 86.1. artikuluek ezarritako erreserbei dagokienez), erreserba arruntaren arauketa fiskala aplika daiteke. Lehengoratzei dagokienez, legegile fiskalak aintzat har zezakeen ondasunen destinoaren ezinbestekotasuna, legearen aginduz, modu horretara, dohaintza-hartzaileak zerga ordainduko luke gozamendun hutsa bailitzan

BEDERATZIGARRENA.—Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari begira, esan daiteke Bizkaiko indarreko arauketa fiskala bat datorrela testamentu boterearen izaera juridikoarekin. Lehendabizi, komisarioa ez da aurrerantzean jaraunsle izango zergaren ondoreetarako; edozein modutan, komisarioak zergaren ordainketaren erantzule solidarioaren kalifikazioa jaso du. Hurrenik, komisarioa aldi berean jaraunspenaren gozamenduna bada, biziarteko gozamena izango balitz bezala behin-behinean likidatzen da, geroago likidazioaren zuzenketa egiteko (aldi baterako gozamenari buruzko erregelekin likidatzeko), komisarioak boterea egikaritu eta, ondorioz, gozamena azkentzen denean. Azkenik, testamentu boterea azkendu bitartean, ez da tributu betebeharraren sortzapenik gertatuko ustezko jaraunslearentzat. Arabako legegile fiskalak 1959ko Bildumaren arauketari eusten dio; dirudienez, legegileak bazter utzi nahi du errealitate berria, alegia, uztailaren 1eko 3/1992 Legaren onespenaren ondorioz sortutakoa. Lurralde erkideari dagokionez, behin 1991ko indarreko Araudia onetsi eta gero, araudi horretan ez da testamentu boterearen aipamenik egiten, kontrara, Aragoiko fiduziari buruzko arauketak iraun egin du. Berariazko legeriaren ezean, Tributu Administrazioak likidazioaren etetea bere arioz zehaztu beharko luke, boterea egikaritu arte. Jaraunspenaren gainean era daitekeen gozamen eskubideari dagokionez, testamenu boterea egikaritu bitartean, Araudiaren 51.7. artikulua aplikatu beharko litzateke nire ustez, artikulu horrek gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsigarriaren menpe eratutako gozamenak arautzen ditu.

Tributaren sortzapena bat dator oinordetzarako delazioarekin, eta delazioa, era berean, testamentu boterea egikaritzean gertatzen da. Interpretazio horren arabera bakarrik azal daiteke preskripzio epea zenbatzeko unea, alegia, boterea egikaritzen den unetik zenbatu behar da preskripzioa; une horretan bertan ere baloratu behar dira ondasunak; eta orduan indarreko legeria zein eta legeria hori izango zaio aplikatzeko modukoa oinordetza eskuraketari. Bizkaiko Foru Arauak zergaren sortzapena finkatzen du testamentu boterea egikaritzean eta ez kausatzailea hiltzean; arauketa horren bitartez, komisario bidezko testamentu zein testamentu boterearen izaera juridikoa errespetatzen ditu Araban foru erakundearen izaera juridikoa bazter uzten du legegileak, eta zergaren sortzapena gertatzen da kausatzailea hiltzean; zerga likidatu behar zaie aitorpenak aurkezteko borondatezko epean, jaraunsleei (dagoeneko boterea egikaritu izan bada) edo komisarioari jaraunspen osoaren gainean eta kausatzailearekin duen senidetasun mailaren arabera (testamentu boterea egikaritu bitartean).

Jaraunspenezko ondasunen gozamena arautzen duen Bizkaiko manua bat dator testamentu boterearen izaera juridikoarekin. Arauak bi une bereizten ditu. Lehena, oinordetza irekitzean, behin-behineko likidazioa luzatzen da, biziarteko gozamenari buruzko erregelen arabera; arauketa zentzuzkoa da, une horretan gozamenaren iraupena zehazgabea delako. Bigarrena, testamentu boterea egikaritzean eta, horren ondorioz, gozamena azkentzean. Bigarren kasu horretan, behin betiko likidazioa luzatu behar da, aldi baterako gozamenari buruzko erregelen arabera, kausatzailea hil zenetik igarotako denbora aintzat hartuta. Manua baterakorra da, gainera, boterea egintza batzuen bidez egikaritzearekin.

Indarreko arautegi fiskalak ez du aintzat hartzen testamentu boterearen egikaritzaren ondorioak, egintza batzuen bidez burutzen denean, jarausnpenaren ondasun guztien edo batzuen gainean Foru zuzenbidearen ikuspegitik, eskuraketa guztien pilatzea ez egitea

egokiagoa izango litzateke testamentu boterea eta foru oinordetzaren izaera juridikoari begira.

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari begira aplikatzeko moduko arautegia zehaztean, Ekonomi Itunaren 26.2. artikuluak bi une erabakiorrak aipatzen ditu kausatzaileak egoiliartasuna eskuratzen duen unea eta zergaren sortzapena gertatzen den unea Era berean, testamentu boterearen izaera kontutan harturik, bost urteko epearen betekizuna komisarioak bete dezake boterea egikarituko ez balu legeak ezarritako epean zehar, komisarioak kausatzailea bera bailitzan jokatuko lukeelako

HAMARGARRENA —Arau fiskalentzat oinordetza ituna oinordetza titulua da. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren ondorioetarako Unean bertako eragingarritasun dakarren oinordetza itunak izan behar duen eraentza fiskala ezabaidatzen da. Arau fiskal berezirik ez dagoenez, egun erabiltzen den konponbidea da *inter vivos* dohaintzari buruzko eraentza fiskala bera aplikatzea Ene aburuz, ordea, jarrera hori bidegabea da oinordetza ituna benetako oinordetza titulua delako, nahiz eta horren eragingarritasuna unean bertakoa izan. Unean bertako ituna benetako oinordetza ituna denez gero, jaraunspenak bezala likidatu beharko litzateke eta, horren ondorioz, Oinordetzen gaineko Zergaren Legeko 20. artikuluak ezarri eta zerga oinarritik ken daitezkeen txikipenak aplikatzeko modukoak izango lirateke

HAMAIKAGARRENA.—Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak ez du inoiz Euskal foru zuzenbide zibilaren berezitasunik zuzenean arautu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauketaren eta Foru zuzenbide zibilaren arteko zailtasun handienak, bi-biak egokitzeko, zenbait ondasunen gaineko titulartasun zehazgabeek

sortzen dituzte, zergapeko etekin zein ondare aldakuntzak eratortzen dituzten ondasunen gaineko titulartasuna, alegia.

Errenta beraren jatorriaren edo iturriaren arabera lortzen dela ulertzen da, ezkontzaren ondasun eraentza aintzakotzat hartu gabe. Etekinak eratxikitzeko arau fiskalek ez dituzte beti begirunez tratatzen Zuzenbide zibilaren erregelak, ezkontzaren eraentza guztiek ez direlako berdinak.

Foru komunikazioaren eraentzaren kasuan lanetik eratorritako etekinak irabazpidezkoak edo erkideak dira horiek lortzen diren unetik beretik; hortaz, tributuen arloan ere etekinok erdibana zatitu beharko lirateke ezkontide bien artean. Lanbide eta enpresa jardueren etekinen kasuan, antzeko egoera azaltzen zaigu eta konponbide bera eman beharko litzateke

Kapitalaren etekinei dagokienez, ondasunen gaineko titulartasuna erkidea dela uler daiteke, foru komunikazioa ezkontzarekin batera sortu delako, nahiz eta foru komunikazio hori oraindik finkatu ez. Modu horretara, ondare osagaiek sortarazitako errentak erdibana zatituko lirateke ezkontide bien artean Ezkontza osteko erkidegoari dagokionez, jaraunspen banatugabearen gainean gozamen unibertsalerako eskubidea izango balitz, etekin horiek gozamendunak aitortu beharko lituzke eta ez jabe soilak Kontrara, gozamen eskubiderik ez balego, ezkontza osteko erkidegoaren erdiaren gainean titulartasun zehazgabea eratzen da eta horrek arazoak ekarriko lituzke errentak egotzi eta eratxikitzeko. Ezkontza osteko erkidegoa subjektu pasibo legez kargatu beharko litzateke Legegileak ez du bide horren alde egin (etekinok erkideei eratxikitzen baitizkie), baina *de lege ferenda* ikertzeko moduko bidea izango litzateke Konponbide horrek ez du bazter uzten ezkontza osteko erkidegoaren edo testamentu boterearen izaera juridikoa; nolanahi den ere, konponbide hori erabiltzeko, legegile fiskalak berariaz arautu beharko luke

Zergaren arautegiko 44.4. artikuluak xedatzen duenez, ondare gehikuntza edo urripenik ez dagoela ulertzen da, irabazpidezko sozietatea desegitean. Manu hori (44.4 art.) bete-betean aplikatzeko modukoa da, foru komunikazioaren eraentzaren kasuan, nahiz eta manuaren hitzez-hitzezkotasunak bazter utzi izan Euskal foru zuzenbide zibila Jatorriz pribatiboak diren ondasunak adjudikatzean, ene ustetan, 44.4 artikulua ere aplikatzeko modukoa izango litzateke, foru komunikazioaren eraentza erkidego unibertsalaren eraentza delako

Ezkontza osteko erkidegoaren ondasuna edo erkidegoarena izandako ondasuna besterentzeari dagokionez, autua elkarri loturiko bi ardatzen inguruan antolatzen da Alde batetik, jaraunsleak ondasun adjudikatua noiz eskuratzen duen zehaztu behar da. Zuzenbide fiskalaren arabera; horrela, ondare gehikuntza edo urripena sortzeko epealdiaren zenbaketa noiz hasten den jakingo genuke. Epealdiaren zenbaketa testamentu boterea modu ezeztaezinean egikaritzen denean hasi beharko litzateke, edota boterea iraungitzen denean ala azkentzen denean inolako baliorik gabe Beste alde batetik, kausatzailearen heriotzaren eta testamentu boterearen bidez ondasunaren adjudikazioaren artean epealdia igarotzen da eta konpondu behar da epealdi horrek sortarazitako gatazka Epealdi horrek jasokizun nagusia hartzen du bere barruan kausatzailearen heriotza Heriotza baino lehen gertatzen dena berariaz arautzen da zergaren arautegian eta, praktikan, ondare gehikuntza edo urripen hori zergatik salbuetsita dago (ondare gehikuntza horri *hildakoaren gainbalioa* ere baderitzo) Ene aburuz, bigarren epealdi hori *hildakoaren gainbalio*arekin parekatu daiteke eta salbuetsita geratu ere

Ezkontza desegitean adjudikaturiko ondasunaren besterenketa (ondasuna hildako ezkontidearen ondasun pribatiboa izanik), beste ezkontideak eskuratu izan balu foru komunikazioaren ondorioz, orduan ondare gehikuntza kalkulatzean epealdia zenbatu

beharko litzateke ondasun pribatiboa eskuratu zenetik, eta foru komunikazioa desegitean ondasuna adjudikatzen den data bazter utzi beharko litzateke.

HAMABIGARRENA.—Ondarearen gaineko Zergaren subjektu pasiboa pertsona fisiko indibiduala da eta bazter uzten dira ezkontzako edo familiako harremanak. Autu bat sortzen da: pertsona fisiko bakoitzari dagozkion ondare osagaiak zehaztu behar direla. Irizpide orokor gisa, eratxikipen hori titulartasun juridikoan oinarritzen da, ezkontzaren ondasun eraentza arautzen dituzten xedapenek zehaztutako titulartasuna, bai eta familiako ondare harremanetan aplika daitekeen gainerako legeria zibilaren xedapenek zehaztutakoa ere. Adierazmolde horren barruan foru komunikazioa sartzen dela ulertu behar da, baita Euskal foru zuzenbide zibila ere.

Komisarioak jaraunslea izendatu eta azken horrek jaraunspena onartu bitartean, jaraunspena banatu gabe dago; sortzapena gertatzen den datan egoera horrek (jaraunspen banatugabeak) iraunez gero, ezin dakioke ondasun zein eskubideen gaineko titulartasuna pertsona fisiko bati (edo pertsona fisiko batzuei) eratxiki, pertsona fisikoak baitira zergaren subjektu pasiboaren izaera izan dezaketen bakarrak. Hortaz, kausatzailearen heriotzatik boterearen egikaritza bitartean igarotako epealdiari dagokionez, zerga ez litzateke eskatzeko modukoa izango, ezta atzeraeraginezko izaerarekin ere (aitorpen osagarrien bidez, alegia), ustezko jaraunsleek une horretan eskubidearen igurikimena dutelako, zero merkatu balioa duen igurikimena, hain zuzen. Zergaldi horiei begira, konponbide egokiena izango litzateke ezkontza osteko erkidegoa zergaren subjektu pasibotzat jotzea, ordezko izaerarekin

HAMAHIRUGARRENA.—Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari begira, legeak ezarritako presuntzioaren arabera, kostu

bidezko eskualdaketa dela uste da adjudikazio gaindikina gertatzen denean Salbuespenez, berez zatiezinak diren ondasunak emateagatik adjudikazio gaindikinik balego, eta eragiketa hori jaraunspenaren banaketari lotuta agertuko balitz Kode zibilak edo foru legeriek arautzen duten moduan, orduan adjudikazio gaindikina ez litzateke zergapean egongo Euskal foru zuzenbide zibilak zatiezintasun kasu jakin bat berariaz arautzen du, baserria gainerantzekoekin eskualdatzen denean

Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez, lau salbuespen dira interesgarrienak Legezko atzera-eskuratzeari buruzko salbuespena ez litzateke aplikatzeko modukoa izango foru saka edota lehenespenez eskuratzeko eskubideen kasuan Zergaren erregela orokorrak aplikatu beharko lirateke Ildo horretatik, erosleak zor ez den sarrera itzultzea eskatu beharko luke, negozio juridikoa deuseztu delako, eta saka eskubidea egikaritzen duenak zerga ordaindu beharko luke, eskualdaketaren behin betiko zenbatekoaren gainean Ezkontzaren sozietateari dagokionez, ezkontideek sozietatera egindako ekarpenak, ekarpen horien ordainean jasotako adjudikazioak eta ondasuntza erkidearen ordainean ezkontideek elkarri egindako eskualdaketak zergatik salbuetsita daude gaur egun Salbuespen horrek erkidego izaeradun ezkontzaren ondasun eraentzak ukitzen ditu, foru komunikazioa kasu Errentaria jabetzara heltzeari dagokionez, zentzugabea izango litzateke EHFZZLren 126. artikuluak zehaztutako kasuetan salbuespena ez aplikatzea, edukian berdina denari tratamendu ezberdina emango litzaiokeelako Azken salbuespena baserriaren eskualdaketari buruzkoa da Baserria ez diren gainerako ondasun higiezinak salbuespenetik kanpo leudeke, ondasun tronkalak izan arren Aurrekoek ondorengoen edo senide tronkale: mesedetan egiletsitako eskualdaketak bakarrik sartzen dira salbuespenaren esparruan. Testuak darabilen *tronkal* adjektiboa interpretatu beharko litzateke gaur egun Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko Legearen 23 artikuluaren ariora.

HAMALAUGARRENA —Euskal foru zuzenbide zibilari dagokionez. Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergak ukituko lituzke, batik bat, dohain bidezko eskualdaketak eta ezkontzaren ondasun eraentzapeko harremanetan koka daitezkeen kostu bidezko eskualdaketak

Ondasunen foru komunikazioa erkidego izaeradun eraentza den aldetik, zergaren salbuespena oso-osorik aplikatuko zaio komunikazioari honako kasuetan ezkontideek ezkontzaren sozietatera eginiko ekarpen zein ekarpen horien ordainean jasotako adjudikazio edo, hartzeko erkideen ordainean, ezkontideek elkarri egin beharreko gainerako eskualdaketen kasuan, ezkontide bakoitzari legearen arnora dagokion partaidetza kuota bete arte

Zergaren Bizkaiko Foru Arauan zein Arabakoan, eta testamentu botereari dagokionez, zergaren sortzapena gertatzen da boterea oso-osorik egikaritzen denean edota boterea azkentzeko kariren bat gauzatzen denean Legegile fiskalak konponbide fiskal egokia hartu du eta testamentu botererearen izaera juridikoarekin bat datoi Gainerako legeria fiskalek berariazko arauketarik ez dutenez, baldintza etengarripeko negozioen arauketa fiskala erabili beharko litzateke, modu horretara, zergaren likidazioa geroratu beharko litzateke, testamentu boterea egikaritu arte edo boterea azkendu arte

Azkenik, Arabako eta Bizkaiko arautegiek arautzen dute jaraunspenezko ondasunen gaineko gozamena, testamentu boterea egikaritu bitartean, arauketa hori eta Bizkaiko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauketa parekoak dira Gainerako legeria fiskalei dagokienez, gozamendunaren bizitzaz besteko baldintza suntsiarazlepean eratzen diren gozameni buruzko erregela aplikatzeko modukoa izango litzateke

HAMABOSGARRENA.—Ondasun Higiezinen gaineko Zergari dagokionez, jaraunspenaren ondasun higiezinen gaineko gozamena eratzen den kasuan, eta testamentu boterea egikaritu bitartean, gozamenduna (normalean alarguna) izango da zergaren subjektu pasiboa Ondasunen gozamendunik ez denean bakarrik, jo beharko litzateke ezkontza osteko erkidegoarengana eta zergaren subjektu pasibo bihurtu, erkidegoa desegiten ez den artean testamentu boterea egikaritu edo azkentzeagatik

AZKENA —Espainian indarrean diren arauketa fiskalei begira, Euskal foru zuzenbidea absente egon da Egun, Bizkaiko arautegi fiskalak zenbait erregela jaso izan ditu, euskal foru erakunde zibil batzuk arautuz, arauketa hori, ordea, bi zergetara mugatu da, gehienbat Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergara eta Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergara Oro har, arauketa hori bat dator Euskal foru zuzenbide zibilaren izaera juridikoarekin Halaber, Arabako arautegi fiskalak foru erakundeak jaso ditu, baina bi zerga horietara ere mugatu du arauketa, ikusmolde ezberdinekin Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kasuan, ez du araututako foru erakundeen izaera juridikoa errespetatzen, Hirilurretako Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergaren kasuan, Arabako arauketa eta Bizkaikoa berbera da Azkenik, gainerako legeria fiskalei dagokienez (Nafarroa, Gipuzkoa eta lurralde erkideari dagokienez), Euskal foru zuzenbide zibila denik ere ahaztu egiten dute erabat

Horiek horrela, uztailaren 1eko Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilari buruzko 3/1992 Legeak erakunde berriak arautu eta besteetan aurreko legeriaren edukia zabaldu ditu Erreforma horri begira, legegile fiskalak ez du inolako erabakirik hartu Modu horretara, Euskal foru zuzenbide zibilari buruzko arauketa fiskal urri hori eraldatu behar da, zati batean zaharkitua geratu den indarreko arauketa egokitzeko eta, orain arte erregela fiskalek arautu ez duten foru erakundeei begira, arauketa fiskal berria ezartzeko

BIBLIOGRAFIA

(autorez autore)

ACOSTA ESPAÑA, R., «El domicilio fiscal», *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madril, 1982, tomo I, p. 384–402

AGIRREAZKUENAGA, J.–ORTIZ DE ORRUÑO, J.M., «Las Haciendas forales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya entre 1800 y 1878», *Ekonomiaz*, 9–10 (1988) 69–92.

AGUNDEZ FERNANDEZ, A., *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990

AGUSTIN TORRES, A.C., «Fiscalidad de algunas cesiones de bienes entre cónyuges en el art. 23 de la Compilación», *Revista Juridica de Cataluña*, XCIII, 4 (1994), 1.009–1.019.

AGUSTIN TORRES, A.C., «Incidencias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la regulación del Código de Sucesiones por causa de muerte en el Derecho civil de Catalunya», *Revista Juridica de Cataluña*, XCII, 4 (1993) 995–1.025

ALBA SOTO, L., «El poder testatorio», komunikazioa, *Actualización del Derecho civil Vizcaino, VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 391–404. or

ALBI DE PAZ, J., *Comentarios al Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Tipografia de sucesores de A. Jiménez, Ávila, 1907

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., «El Derecho privado en el ordenamiento tributario español», Liburu baten atarikoan: LLAMAS LABELLA, M.A., *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF, Madril, 1973, XI-XLVIII. or

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., «La interpretación económica de las leyes tributarias», *RDFHP*, 144 (1979) 1.383-1.400. or

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.–FONSECA CAPDEVILLA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Deusto, Bilbo, 1992

ALONSO FERNANDEZ, F., «El domicilio fiscal», *Comentarios a la LGT y lineas para su reforma*, IEF, Madril, 1991, 741–763 or.

ALONSO GONZALEZ, L.M., *Devengo del tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, Madril, 1997

ALONSO GONZALEZ, L.M., «Articulo 28», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 47–52. or

ALONSO GONZALEZ, L.M., «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados», *Revista Técnica Tributaria*, 35 (1996), 17–30

ALONSO OLEA, E.J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*, HAEE/IVAP, Oñati, 1995.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., «En torno a la constitucionalidad del criterio de individualización de los rendimientos del trabajo», *CT*, 73 (1995), 141-151

ÁLVAREZ VIGARAY, R., «El domicilio», *Anuario de Derecho Civil*, 25 (1972) 549-573

ANGULO LAGUNA, D., *El derecho privado de Vizcaya*, Hijos de Reus, Madril, 1903

ARECHEDERRA ARANZADI, L., «Artículo 16», *Comentario a las reformas del Código civil* (R. BERCOVITZ koord.), Tecnos, Madril, 1993, 525-547 or.

ARESPACOCHAGA VELO, E., «Tratamiento tributario del seguro de vida a cargo de la sociedad de gananciales», *Impuestos*, I (1992) 494-497

ARIAS ABELLAN, M.D., «Artículo 23», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 21-23 or.

ARNAL SURIA, S., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madril, 1991

ARRANZ DE ANDRES, M.C., «Las transmisiones lucrativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, 245 (1997), 543-623

ARROLA ARANA, J.M., «La necesidad de la actualización medios, procedimientos y metodología», *Actualización del Derecho civil Vizcaino. VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 57-68 or.

ARROLA ARANA, L.M., «La sucesión forzosa en la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho civil foral del País Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 183-216. or.

ARROLA ARANA, L.M., «Presentación de las jornadas», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 15-19 or.

ARZANEGUI SARRICOLEA, J.M., «La comunicación foral de bienes y el regimen económico del matrimonio vizcaino aforado», *II Congreso de la Abogacía Vasca, Vitoria, 15-18 mayo 1991*, Aranzadi, Iruñea, 1991, 26-69 or.

ARZANEGUI SARRICOLEA, J.M., «Mesa redonda sobre el tema *Régimen económico-matrimonial y comunicación de bienes*», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Deustua-Bilbo, 1991, 299-306 or.

ASUA GONZALEZ, C.I., «Dos temas de reflexión en torno al testamento por comisario de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *Estudios de Derecho civil en homenaje al profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Bartzelona, 1993, II lib., 887-902 or.

ASUA GONZALEZ, C.I., «Las formas de designar sucesor en bienes. El artículo 27 de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *Revista Jurídica de Navarra*, 22 (1996), 209-221. or.

BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi, Iruñea, 1995.

BAENA AGUILAR, A., «Articulo 11: sujetos pasivos», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 104–112. or.

BAENA AGUILAR, A., «Articulo 12: residencia habitual», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (Zuz. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO)*, Colex, Madrid, 1993, 113–129. or.

BALL, K., *Steuerrecht und Privatrecht*, Mannheim-Bensheimer argitaratzaile, Mannheim/Leipzig/Berlin, 1924.

BALLESTEROS, P., «El Derecho tributario y el Derecho privado», *Revista de Derecho Privado*, 245 (1934) 34–44. or.

BALPARDA Y DE LAS HERRERÍAS, G. de, *El Fuero de Vizcaya en lo civil: estudio crítico del proyecto de apéndice del Código Civil que comprende las disposiciones aplicables en Vizcaya y en Álava*, Casa de Misericordia, Bilbo, 1903.

BANACLOCHE PÉREZ, J., *La Ley General Tributaria reformada. Ensayo histórico y práctico*, La Ley-Actualidad, Madril, 1995.

BANACLOCHE PÉREZ, J., «Articulo 34. Responsabilidad patrimonial», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRÍGUEZ (E. SIMÓN ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 2.123–2.125. or.

BANACLOCHE PÉREZ, J., «Atribución de rentas», *Impuestos*, I (1994), 441–450.

BANACLOCHE PÉREZ, J., «Dos sentencias del Tribunal Constitucional», *Impuestos*, II (1994), 487–491.

BARNADAS MOLINS, F., *Manual del IRPF. Ejercicios 1994 y 1995*, Gestión 2000, Bartzelona 1995.

BARRACHINA JUAN, E., «Rendimientos del Trabajo y Rendimientos del Capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Gaceta Fiscal*, 127 (1994), 211–218.

BAS RIVAS, F., *Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, Edersa, Madril, 1960, I. lib.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *Tributación de la comunidad de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1997.

BELDARRAIN GARIN, M., *El Concierto Económico y su disposición adicional 2.ª*, HAEE/IVAP, Bilbo, 1998.

BELDARRAIN GARÍN, M.–ESCRIBANO RIEGO, M.–UGALDE ZARATIEGUI, P., *La autonomia fiscal en Euskal Herria*, Manu Robles-Aranguiz Institutua, Bilbo, 1996.

BENGOECHEA SALA, J.M., *Tributación de Plusvalías*, Francis Lefebvre, Madril, 1997.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., «Evolución histórica del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Impuestos sobre*

Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, II. lib., 91-142 or.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., «Artículo 14», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2 arg., 1993, 154-161 or.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., «Artículo 14», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2 arg., 1995, I lib., 2 bol., I 201-I 248 or.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., «Artículo 15», *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2 arg., 1993, 161-166 or.

BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1952, I lib. Gaztelaniara itzuli zuen VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madril, 1964, I lib.

BLASCO DELGADO, C., *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

BONET RAMÓN, F., *Compendio de Derecho Civil*, Revista de Derecho Privado, Madril, 1959, V lib.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *Calificación, reenvío y orden público en Derecho interregional*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Univesidad Autónoma de Barcelona, Bartzelona, 1984.

BORRERO MORO, C.J., «Los principios materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, 1 (1996), 187-209.

BOUZA VIDAL, N, *Problemas de adaptación en el Derecho internacional privado e interregional*, Tecnos, Madril, 1977.

BRAGA DA CRUZ, G., «O problema do regime matrimonial de bens supletivo, no novo Código civil português (Estado actual da questão)» (aniculo publicado en el *Boletim do Ministério da Justiça*, 1956), *Obras esparsas*, Universidad de Coimbra, Coimbra, 1981, II. lib., 20-56. or. Aipamen hori hartu da MARTÍN OSANTE, L.C., *El régimen económico matrimonial en el Derecho vizcaíno. La comunicación foral de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1996, 793 or.

BREÑA CRUZ, F.A.-GARCÍA MARTÍN, J.A., *El impuesto sobre el patrimonio neto*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1980.

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Régimen fiscal de las donaciones*, Marcial Pons, Madril, 1993.

CAFFARENA LAPORTA, J., «Artículo 40», *Comentario del Código civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 1993, I. lib., 251-255 or.

CALERO GALLEGO, J., «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 65-191 or.

CALVO MEIJIDE, A., *La posesión en el Derecho hereditario*, Trivium, Madril, 1991.

CALVO ORTEGA, R., «Artículo 1. Naturaleza», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*.

Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.), Aranzadi, Iruñea, 1995, 35–43. or.

CALVO ORTEGA, R., «Impuesto sobre las donaciones», *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 311–392. or.

CANO MATA, A., «El arbitrio municipal de plusvalia y la fiducia sucesoria aragonesa», *Revista de Administración Pública*, 83 (1977), 413–422.

CAÑO MORENO, J., «Problemas de la troncalidad», *Actualización del Derecho civil Vizcaino, VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 277–288. or

CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1993.

CARBAJO VASCO, D., «Algunas cuestiones a debatir en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Tributaria*, 1 (1995), 69–79

CARBAJO VASCO, D., «El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en la Ley 20/1989», *TF*, 15 (1992), 44–53

CARBAJO VASCO, D., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones razon, presente y futuro», *RDFHP*, 221 (1992) 1.085–1.122.

CARBAJO VASCO, D., «La reforma del Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Tributaria*, 1 (1991), 75–91

CARBAJO VASCO, D., «La tributación de la familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Gaceta Fiscal*, 86 (1991), 165–181.

CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero*, Tecnos, Madril, 1994, II lib., Derecho Tributario.

CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero. Derecho Financiero y teoria de los ingresos publicos*, Tecnos, Madril, 1993, I. lib.

CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madril, 1994

CASANOVAS Y LA ROSA, O., «Articulo 16, 1.° del Código civil», *Comentarios a las reformas del Código civil*, Tecnos, Madril, 1977, 1 lib., 730–749 or.

CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, Reus, Madril, 12 arg., 1986, I lib., I. bol.

CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil español, Común y Foral. Derecho de obligaciones*, Ed. Reus, Madril, 15. arg., 1993, IV. lib.

CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho civil, común y foral. Teoria de la relación juridica: la persona y los derechos de la personalidad. Las cosas. Los hechos juridicos*, Ed. Reus, Madril, 14. arg., 1984, I. lib., II. bol.

CASTILLO TAMARIT, V.J., «Venta de Bienes inmuebles y poder testatorio en Vizcaya», *Revista de Derecho Notarial*, 111 (1981) 349–368.

CAYON GALIARDO, A. (zuz.), *Los impuestos en España*, Aranzadi, Iruñea, 1996.

CAYON GALIARDO, A., «Articulo 44: concepto de incremento y disminucion patrimonial», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO coor.)*, Colex, Madril, 1993, 404–417 or

CAYON GALIARDO, A., «Articulo 45: importe de los incrementos o disminuciones, norma general», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO coor.)*, Colex, Madril, 1993, 417–424 or

CAYON GALIARDO, A., «Articulo 51: individualización de los incrementos y disminuciones patrimoniales», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO coor.)*, Colex, Madril, 1993, 449–450 or

CAYON GALIARDO, A., «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional promovida en el recurso número 1 857/1991 contra la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF», *Revista Técnica Tributaria*, 26 (1994) 165–184

CAYON GALIARDO, A., «La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991», *Revista Técnica Tributaria*, 14 (1991), 43–57

CAYON GALIARDO, A., «La sucesión *mortis causa* en la empresa familiar ante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Presente y futuro de la imposicion directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, 671–698 or

CAYON GALIARDO, A.–FALCON TELLA, R.–DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madril, 1990

CAZORLA PRIETO, L.M., *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madril, 1993

CAZORLA PRIETO, L.M., *Tributación de las operaciones societarias*, IEF, Madril, 1982

CAZORLA PRIETO, L.M., «Efectos fiscales de las repudiaciones y renuncias hereditarias», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib., 177–222 or

CAZORLA PRIETO, L.M., «El articulo 23 de la Ley General Tributaria cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario», *Comentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madril, 1991, I. lib., 353–366. or.

CAZORLA PRIETO, L.M.–MONTERO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madril, 1991

CEBRIAN APAOLAZA, L., *Los recursos de la Hacienda General del Pais Vasco: Analisis tributario*, HAEE/IVAP, Oñati, 1994.

CELAYA IBARRA, A., *Derecho Civil Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1993

CELAYA IBARRA, A., *Derecho Foral y Autonómico. Tomo I. Derecho Foral*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 2 arg., 1989

CELAYA IBARRA, A., «Adecuación de las instituciones», *Actualización del Derecho civil Vizcaino, VI Jornadas Vizcaya ante el siglo XXI, diciembre 1986*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1988, 265–275 or.

CELAYA IBARRA, A., «La troncalidad en Vizcaya», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 127–166. or

CELAYA IBARRA, A., «La vecindad civil en Vizcaya», *Estudios de Deusto*, 42/2 (1994) 77–128.

CELAYA IBARRA, A., «La vecindad civil en Vizcaya tras las últimas reformas», *Revista de Derecho Privado*, 78 (1994) 619–638.

CELAYA IBARRA, A., «Ley sobre el Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 1997, XXVI. lib

CENTRO DE ESTUDIOS REGISTRALES DE ARAGON, «Informe sobre el tratamiento fiscal de algunas instituciones forales aragonesas», *Boletin del Colegio de Registradores de la Propiedad*, 287 (1992) 592–605.

CERVERA TORREJON, F., «Articulo 5. Hecho imponible», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 77–94 or

CHALBAUD ERRAZQUIN, L., *La troncalidad en el Fuero de Bizcaya*, Bilbo, 1898

CHALBAUD ERRAZQUIN, L., «La familia como forma tipica y trascendental de la constitución social vasca», *Primer Congreso de Estudios Vascos*, Bilbaina de Artes Graficas, Bilbo, 1919, 41–64 or

CHICA GONZALEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para una reflexión*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

CHICA GONZALEZ, C., «El fraude de ley tributaria», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 65–102. or

CHICA GONZALEZ, C., «Exenciones y bonificaciones en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos», *Impuestos*, I (1988), 60–74

CHICA GONZALEZ, C., «Hecho imponible», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 103–134 or.

CHICA GONZALEZ, C., «La interpretación de las normas tributarias», *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, 21–63. or.

CLAVIJO HERNANDEZ, F., *Los rendimientos de capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Civitas, Madril, 1980

COBO OLVERA, T., «Algunas consideraciones en relación al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Tributaria*, II (1991), 541–558

COLOMER, A., *Droit Civil. Régimes matrimoniaux*, Litec, Paris, 5. arg., 1992

COLOMER FERRANDIZ, C., *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Siete, Valentzia, 3. arg., 1994.

COLOMER FERRÁNDIZ, C.–CARRASQUER CLARI, M.L., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Fundacion Universitaria San Pablo C.E.U., Valentzia, 2. arg., 1997

COMBARROS VILLANUEVA, M.V., «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, 44 (1984) 485–536 or.

CONDE CONDE, M., «El principio de calificación. Análisis global del hecho imponible y de las técnicas para su calificación», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, II. lib., 235–296. or.

«CONSULTORIO de Derecho Foral Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 247–275. or.

CORA GUERREIRO, J.M.–GIL CABALLERO, M.J., «Del testamento por comisario», *Derecho de Sucesiones de Galicia*, Colegios Notariales de España, Madril, 1996, 143–157 or.

CORDON EZQUERRO, T., «El Impuesto sobre el Patrimonio de las personas fisicas: un análisis global», *Actualidad Tributaria*, I (1995), 793–827

CORNU, G., *Les régimes matrimoniaux*, Presses Universitaires de France, Paris, 7. arg., 1995

CORRAL GUERRERO, L., «Artículo 5: hecho imponible», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (E. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 42–56. or.

CORRAL GUERRERO, L., «Artículo 6: elementos patrimoniales afectos», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (E. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 56–63. or.

CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madril, 2. arg., 1970, I. lib.

CREMADES DE LA RICA, E., «Segundas nupcias del cónyuge titular del usufructo vidual aragones y el Impuesto sobre Sucesiones. Tratamiento fiscal», *Boletin del Colegio de Registradores de la Propiedad*, 231 (1987) 245–254

CRUZ AMORÓS, M., «El marco jurídico de la Ley 20/1989», *En torno a la Ley 20/1989, análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 9–20 or.

D'OCON RIPOLL, J., «Impuesto sobre aumento de valor de fincas rusticas y urbanas», *RDFHP*, 65–66 (1966), I. 861–1.884

DAGO ELORZA, I., «Tributación de la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, 16 (1992) 76–85

DE CASTRO BRAVO, F., *Derecho civil de España*, Civitas, Madril, 1952, II. lib. I. zatia

DE CASTRO BRAVO, F., *Derecho civil de España. Parte general*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 2. arg., 1949, I. lib.

DE CASTRO BRAVO, F., *El negocio juridico*, Instituto Nacional de Estudios Juridicos, Madril, 1971 [Argitalpen faksimilarra, Civitas, Madril, 1991].

DE JUAN PEÑALOSA, J.L., «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *CT*, 50 (1984), 165–172.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madril, 1995

DE LA PEÑA VELASCO, G., «Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *REDF*, 32 (1981), 575–595

DE LUIS DIAZ-MONASTERIO-GUREN, F.–DEL ARCO RUETE, L., *La distribucion de las fuentes de ingresos impositivos en una Hacienda federal*, IEF, Madril, 1978

DE PABLO CONTRERAS, P., «La casa en Derecho navarro una aproximacion juridica», *Estudios de Derecho civil en homenaje al Profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Bartzelona, 1992, 1 lib, 663–678 or

DEL BURGO AZPIROZ, J.A., *La autonomia financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*, Gobierno de Navarra, Iruñea, 1996

DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Régimen fiscal de Navarra*, Aranzadi, Iruñea, 1972

DEL BURGO TAJADURA, J.I., «La autonomia fiscal de Navarra», *HPE*, 92 (1985), 205–228

DELGADO ECHEVERRIA, J., «Articulo 14», *Comentarios a las reformas del Codigo civil* (R. BERCOVITZ koord.), Tecnos, Madril, 1993, 505–525 or

DELGADO ECHEVERRIA, J., «Articulo 16», *Comentario del Codigo Civil*, Ministerio de Justicia, Madril, 2. arg., 1993, 166–172 or

DELGADO ECHEVERRIA, J., «Articulo 16.2», *Comentarios al Codigo Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2. arg., 1995, I lib., 2. bol., 1.282–1.301 or

DELGADO ECHEVERRIA, J., «Propiedad troncal y patrimonio familiar», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 44–63 or

DIAZ-ARIAS ABOGADOS, *La Ley General Tributaria actualizada*, Gaceta Fiscal, Madril, 1995

DIEZ-PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madril, 7. arg., 1995, II lib

DIEZ-PICAZO, L.–GULLON, A., *Sistema de Derecho civil*, Tecnos, Madril, 8. arg., 1992, I lib

DIRECCION GENERAL DE COORDINACION CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Concierto económico entre el Estado y el Pais Vasco. El debate en las Cortes Generales*, Ministerio de Economia y Hacienda, Madril, 1983.

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Ministerio de Economia y Hacienda, Madril, 1996

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, *Preguntas y respuestas sobre la aplicacion de la Ley 20 1989*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990

EIROA GARCIA, E., «Fiscalidad de las instituciones forales», *Actas de las Jornadas de Derecho Civil Aragonés (Jaca, 27, 28 y 29 de septiembre de 1985)*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 1986, 165–196 or.

ELCARTE REVESTIDO, J., «La aplicación y desarrollo de la Ley del Concierto Economico desde una perspectiva juridica», *Revista de Hacienda Autonomica y Local*, 60 (1990), 403–419.

ENCISO SANCHEZ, J.M., «El articulo 29 de la Compilación», *Actas de los terceros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragon, Zaragoza, 1994, 97–146 or

ESCRIBANO LOPEZ, F., «Articulo 4. Bienes y derechos exentos», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 1 479–1 501 or

ESCRIBANO LOPEZ, F., «El Impuesto sobre el Patrimonio», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5 arg., 1997, 305–331 or

ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 163–190

ESCRIBANO LOPEZ, F., «La titularidad de rentas y patrimonios», *Gaceta Fiscal*, 96 (1992), 163–190

ESCRIBANO LOPEZ, F., «Seis novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio», *Revista Tecnica Tributaria*, 14 (1991), 59–92

ESEVERRI MARTINEZ, E., «Anotaciones a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1988) 52–62

ESEVERRI MARTINEZ, E., «Articulo 24», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 25–38 or

ESEVERRI MARTINEZ, E., «Articulo 25», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25 1995, de 20 de junio*, Cedecs, Bartzelona, 1995, 39–45 or

ESTECHA MARTINEZ, J.M., *Régimen politico y administrativo de las provincias vascongadas*, Imprenta provincial, Bilbo, 2 arg., 1918 Eranskin bi ditu (1926 eta 1935)

FALCON TELLA, R., *Análisis de la transparencia voluntaria*, IEF, Madril, 1984

FALCON TELLA, R., «Articulo 10: atribución de rentas», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 100–104 or

FALCON TELLA, R., «Comentario general de jurisprudencia», *REDF*, 77 (1993), 113–126

FALCÓN TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC», *QF*, 17 (1995) 5–15. or.

FALCÓN TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *QF*, 18 (1995) 5–10. or.

FALCÓN TELLA, R., «Interpretación económica y seguridad jurídica», *CT*, 68 (1993), 25–31.

FALCÓN TELLA, R., «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *REDF*, 88 (1995), 657–669.

FERNÁNDEZ BILBAO, J.M., «La responsabilidad por deudas de los cónyuges en la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 99–107. or.

FERNÁNDEZ PORTILLO, J., «Fiscalidad de las instituciones civiles aragonesas», ponencia presentada en las Jornadas de Derecho Aragonés, Jaca, 28, 29 y 30 de septiembre de 1990, argitaratu gabe, 123 orr.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., «Los conciertos económicos de las provincias vascongadas», *Revista Civitas Española de Derecho Administrativo*, 7 (1975), 513–527.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madril, 17. arg., 1995.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madril, 18. arg., 1996.

FERREIRO LAPATZA, J.J., «Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria», *QF*, 17 (1995) 17–19. or.

FLORAN FAZIO, F.J., *Comentarios al Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Civitas, Madril, 1983.

FLORES ARNEDO, A., «Negocios anómalos jurídico-tributarios», *CT*, 78 (1996) 47–75. or.

FORNESA, R., «Trato a las sustituciones y fideicomisos del nuevo Reglamento de Derechos Reales», *Revista Jurídica de Cataluña*, LIX, 6 (1960) 787–792.

GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, ESIC, Madril, 1988.

GARCÍA AÑOVEROS, J., «La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto», *RDFHP*, 39 (1960) 701–716. or.

GARCÍA BERRO, F.–GARCÍA GARCÍA, C., «Legalidad constitucional de algunos aspectos del IRPF (Comentario a la STC 214/1994, de 14 de julio)», *REDF*, 85 (1995), 89–109.

GARCIA NOVOA, C., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles Hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madril, 1993, 583-631 or

GARCIA ROYO, L., *Foralidad civil de las Provincias Vascongadas con directrices para Navarra, Aragón, Cataluña, Galicia y Baleares: filosofia del irracionalismo en el Derecho*, S Católica, Gasteiz, 1952, II lib

GARCIA-MARGALLO, J.M.-MENDEZ DE VIGO, I., *Una Reforma Fiscal para España*, LID, Madril, 1996.

GARCIA-OVIES SARANDESES, I.-SESMA SANCHEZ, B., *Fiscalidad de las rentas del capital mobiliario en España*, Lex Nova, Valladolid, 1995

GIANNINI, M.S., «L'interpretazione e l'integrazione», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (1941) V Gaztelaniara itzuli zen *HPE*, 86 (1984) 334-344 or

GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., «Comentarios sobre el Concierto Economico con el Pais Vasco», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 38 (1983), 437-466

GIMENO DE LA PEÑA, R.-ACOSTA ESPAÑA, R., «La sentencia y la Ley (comentarios a la Ley de Adaptación del Impuesto sobre la Renta)», *CaT*, 106 (1990), 1-8

GIMENO GOMEZ-LAFUENTE, M.J., «Especialidades testamentarias el poder testatorio», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992 Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 111-160 or

GOIKOETXEA OLEAGA, L., *El derecho de saca en la Ley de Derecho civil foral del Pais Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1997 Argitaratugabeko tesia

GOMEZ GALLIGO, F.J., «Algunas vertientes civiles y fiscales del matrimonio Estudio especial de las relaciones entre Derecho civil y fiscal», *Boletin del Centro de Estudios Hipotecarios de Cataluña*, 64 (1995) 327-397

GOMEZ TARRAGONA, F., *Impuesto sobre la renta de las personas fisicas, Legislación, jurisprudencia y consultas concordadas*, Colex, Madril, 1994

GONZALEZ GARCIA, E., *Tributación individual frente a tributacion conjunta en el IRPF*, Tecnos, Madril, 1991

GONZALEZ GARCIA, E., «Análisis del articulo 23 de la LGT», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madril, 1982, I lib., Ley General Tributaria, 177-190 or

GONZALEZ GARCIA, E., «Articulo 25», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madril, 1982, I lib., Ley General Tributaria, 202-211 or

GONZALEZ GARCIA, E., «Articulo 30 Individualización de los rendimientos de trabajo», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 431-448 or

GONZALEZ GARCIA, E., «Motivos de inconstitucionalidad de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *Estudios de Derecho tributario en*

memoria de Maria del Carmen Bollo Arocena, Euskal Herriko Unibertsitatearen Argitalpen Zerbitzua, Bilbo, 1993, 181–195 or

GONZALEZ LAGUNA, M., «El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y las donaciones, especialmente la de bienes del matrimonio», *Revista Critica de Derecho Inmobiliario*, 493 (1972) I 257–I 298

GONZALEZ MENDEZ, A , «Articulo 12 Residencia habitual», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (Koord. E. SIMON ACOSTA)*, Aranzadi, Pamplona, 1995, 201–206 or

GONZALEZ POVEDA, V , *Tratados y convenios internacionales*, CISS, Valentzia, 2 arg 1993

GONZALEZ POVEDA, V , *Tributacion de no residentes*, La Ley, Madril, 1989

GONZALEZ PUEYO, J M, *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Ministerio para las Administraciones Públicas, Madril, 1990

GONZALEZ-ROSELL LOPEZ, A , «Comentarios al nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados», *Praxis Fiscal*, III (1993), 730–734

GONZALEZ-ROSELL LOPEZ, A , «Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados», *QF*, 14 (1996), 9 21

GONZALEZ-ROSELL LOPEZ, A , «Justificación de las medidas adoptadas en la Ley 20/1989, de 20 de julio, en relación con el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio», *En torno a la Ley 20 1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 111–121 or

GORDILLO, M –JIMENEZ, E –LERIDA, T –NUÑEZ, L , *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen, Asesores legales y tributarios, Madril, 1991

GRIZIOTTI, B , *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Cedam, Padua, 1931

GRIZIOTTI, B , «Brevi analisi e sintesi finanziare», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (1939) I, 243 or eta hurrengoak

GRIZIOTTI, B , «Il principio della realtá economica negli articoli 8 e 68 della legge di registro», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (1939) II, 202 or eta hurrengoak

GRIZIOTTI, B , «L'interpretazione delle leggi finanziarie», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, VII, 1. zatia (1949) 347–362 or

GUTIERREZ LOUSA, M., «Algunas consideraciones respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Tributaria*, I (1995), 1–22

HERNANDEZ HERNANDEZ, J , «Régimen de comunicación foral de bienes», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992 Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 71–98 or

HERNANDEZ LAVADO, A., «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La reforma de las Haciendas locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, 57-114 or.

HERNANDEZ LAVADO, A., «Transmisiones por causa de matrimonio e Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos», *Impuestos*, II (1985), 985-994.

HERRERA MOLINA, P.M., «El principio del neto subjetivo y la tributacion de la familia» *Presente y futuro de la imposicion directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, 133-159 or.

HERRERO DE MADARIAGA, J., «El fraude de ley como elusion ilicita de tributos», *RLDI*, 10 (1976) 319-334 or.

HERRERO DE MADARIAGA, J.-RANCAÑO MARTIN, A.-GONZALEZ SANCHEZ, G., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas e Impuesto sobre el Patrimonio Normativa basica y doctrina administrativa concordada*, Comares, Granada, 1994.

HORMAECHE, R., *Leyes civiles de Vizcaya*, Jose Astuy, Bilbo, 1891.

HORTAL SANCHEZ, G., «Tratamiento fiscal de los excesos de adjudicacion en las herencias», *Revista Critica de Derecho Inmobiliario*, 497 (1973) 857-902.

IRUSOAS ORTIZ, R., «Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputacion fiscal», *REDF*, 21 (1979), 37-54.

INFORME DE LA REAL COMISION DE INVESTIGACION SOBRE LA FISCALIDAD (INFORME CARTER), Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1975, II lib.

IRASTORZA LETAMENDIA, L.J., «Breve comentario de algunos aspectos puntuales de la Reforma de la Norma Foral General Tributaria», *Forum Fiscal de Bizkaia*, (1996ko abendua), 96-121 erref., 11-16 or.

JADO Y VENTADES, R., *Derecho Civil de Vizcaya*, Casa de Misericordia, Bilbo, 1900. Bigarren argitaraldia, handitua eta Bizkaiko eta Arabako Batzorde Bereziak idatzi zuen Kode zibilaren Eraskin Proiektuarekin erkatua, Casa de Misericordia, Bilbo, 1923.

JARACH, D., *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957.

JARACH, D., *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2. arg., 1971.

JOVER LAGUARDIA, P., «Notas en torno al Impuesto General sobre las Sucesiones en Alava», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib., 475-501 or.

JUAREZ GONZALEZ, J.M., *La comprobación de valores y la Ley de tasas en el IIP y AJD*, CISS, Valentzia, 1996.

JURISPRUDENCIA CIVIL FORAL, Colección de textos forales, vol. II, Deustuko Unibertsitatea, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1992.

KRUSE, H.W., *Steuerrecht*, Munich, 3. arg., 1973. Gaztelaniara itzuli zuen YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Derecho Tributario. Parte general*, Edersa, Madril, 1978.

LACASA SALAS, J.E.–PASO BENGOA, J.M. (koord.), *Comentarios al nuevo Reglamento del IRPF*, Ed. Gaceta Fiscal, Madril, 1992

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil, IV. Derecho de familia*, Bosch, Bartzelona, 1990, I. lib.

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil, V. Derecho de sucesiones*, Bosch, Bartzelona, 1988

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil. Derecho de sucesiones*, Bosch, Bartzelona, 1981, V. lib.

LAMBARRI GOMEZ, C.–LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., *El Concierto Economico*, HAEE/IVAP, Oñati, 1991

LAMBARRI GOMEZ, C.–LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., *El Concierto Economico*, HAEE/IVAP, Oñati, 2. arg., 1995

LARRAZ, J., *Metodologia aplicativa del Derecho Tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madril, 1952

LARRAZABAL BASAÑEZ, S., *Contribución a una Teoria de los Derechos Historicos Vascos*, HAEE/IVAP, Oñati, 1997

LARRAZABAL BASAÑEZ, S., «Comentario al articulo 10 de la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del Pais Vasco», *Jornadas sobre el estado de la cuestion del Derecho historico de Euskal Herria*, HAEE/IVAP, Oñati, 1996, 135–150 or.

LARREA ANGULO, P., *En el ecuador del Concierto Económico vasco de 1980*, Euskalerriaren Adiskideen Elkartea, Bilbo, 1992.

LARREA JIMENEZ DE VICUÑA, J.L., «El Concierto Económico: el Cupo y las leyes quinquenales de cupo (un balance)», *Estudios sobre el Estatuto de Autonomia del Pais Vasco*, HAEE/IVAP, Oñati, 1991, IV. lib., 1.755–1.807 or.

LASARTE LOPEZ, R., «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Manual General de Derecho Financiero. Sistema tributario autonómico y local*, Comares, Granada, 1996, IV. lib., 292–310 or.

LASARTE, J., «Imposición unificada de sucesiones y donaciones», *REDF*, 53 (1987) 5–30

LASHERAS MERINO, M.A., «Análisis de las razones en contra de la introducción del sistema de *splitting* en la Ley 20/1989», *En torno a la Ley 20 1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 21–35. or.

LEJEUNE VALCARCEL, E., «Rendimientos del capital. Su determinación en el régimen de tributación individual», *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Siete, Valentzia, 1989, 55–56 or.

LEJEUNE VALCARCEL, E., «Rendimientos del trabajo. Su determinación en el régimen de tributación individual», *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Siete, Valentzia, 1989, 27–30 or.

LIZON NOVOA, M R , «Cuestiones que plantea el testamento por comisario regulado por el Fuero de Vizcaya», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 216 (1946) 298 309

LLAMAS LABELLA, M A , *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, IEF, Madril, 1973

LLEDO YAGUE, F (zuz), *Compendio de derecho de sucesiones*, Dykinson, Madril, 1998

LLEDO YAGUE, F , *Derecho de sucesiones*, Universidad de Deusto, Bilbo, 1989-1993, 4 lib

LUIS PUENTE, J M , «De las aportaciones», *Derecho de Sucesiones de Galicia*, Colegios Notariales de España, Madril, 1996, 81-110 or

LOPEZ CARBAJO, J M -CORDON EZQUERRO, T , *Manual practico de los impuestos sobre renta y patrimonio*, Deusto, Bilbo, 2 arg , 1996

LOPEZ DIAZ, A , «Articulo 43 Individualización de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodriguez (E. Simon Acosta koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 681 717 or

LOPEZ RUEDAS, M , «Una cuestión que puede ocasionar el obito de la fiducia aragonesa», *Actas de las Jornadas de Derecho Civil Aragonés (Jaca, 27, 28 y 29 de septiembre de 1985)*, Cortes de Aragón, Zaragoza, 1986, 197-198 or

LOZANO SERRANO, C , *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madril, 1990

LUQUE, J E , «Trato fiscal del fideicomiso catalán», *Revista Juridica de Catalunya*, LVIII 2 (1959) 179-190

MAGARIÑOS BLANCO, V , «Ley 20/89 de modificación del IRPF y la sociedad de gananciales», *Actualidad Tributaria*, 1 (1991), 293-339

MAROTO SAEZ, A , *Tributación de inmuebles de no residentes*, CISS, Valentzia, 1995

MARTIN MORENO, J L , *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 1989

MARTIN OSANTE, L C , *El régimen económico matrimonial en el Derecho vizcaino. La comunicación foral de bienes*, Marcial Pons, Madril, 1996

MARTIN QUERALT, J , «Editorial Papeles del Foro», *TF*, 76 (1997) 3-8

MARTIN QUERALT, J -LOZANO SERRANO, C , *Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valentzia, 2 arg , 1995

MARTIN QUERALT, J -LOZANO SERRANO, C -CASADO OLLERO, G -TEJERIZO LOPEZ, J M , *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 6 arg , 1995

MARTIN QUERALT, J -LOZANO SERRANO, C -CASADO OLLERO, G -TEJERIZO LOPEZ, J M , *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madril, 7 arg , 1996

MARTIN REBORTILLO, C , «El Impuesto de Derechos Reales aplicado a instituciones forales», *Revista de Derecho Privado*, 334 (1945) 28 -33

MARTIN RETORTILLO, C., «El Impuesto de Derechos Reales aplicado a instituciones forales», *Revista de Derecho Privado*, 340-341 (1945) 435-439

MARTIN RETORTILLO, C., «Ley del Timbre y las capitulaciones matrimoniales», *Revista de Derecho Privado*, XVI, 190-191 (1929) 257-258

MARTIN RETORTILLO, C., «Liquidacion del impuesto de derechos reales de los nombramientos de herederos por comisarios en Aragon», *Revista de Derecho Privado*, 173 (1928) 49-51

MARTIN RETORTILLO, L., «La interpretacion de las normas segun la Ley General Tributaria», *RDFHP*, 54 (1964) 343-378 or

MARTINEZ DE BEDOYA BUXENS, C., *La situacion del conyuge viudo en el Derecho civil foral de Bizkaia*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1998

MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 2 arg., 1995

MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., «El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, 1 lib., 273-453 or

MARTINEZ GIL, J.L., «El impuesto como causa de desuso de las capitulaciones matrimoniales», *Revista juridica de Cataluña*, LXI, 2 (1962) 346-350

MARTINEZ HORNERO, F.J., *Los regimenes economico-matrimoniales en los impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Praxis, Bartzelona, 1990

MARTINEZ LAFUENTE, A. *Derecho tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1985

MARTINEZ LAFUENTE, A., *El impuesto general sobre las sucesiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977

MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Ministerio de Hacienda, Madril, 2 arg., 1980

MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 5 arg., 1997

MARTINEZ LAFUENTE, A., «El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales», *Impuestos*, II (1994) 59-68

MARTINEZ LAFUENTE, A., «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones naturaleza y posición en el sistema», *HPE*, 68 (1981) 111-130

MAS ORTIZ, A., «ISD: algunas conexiones prácticas con los impuestos directos», *Impuestos*, II (1994) 69-78

MASMEJAN, D., *La localisation des personnes physiques en droit international prive*, Libraire Droz, Genève, 1994

MATA SIERRA, M.T., «El nacimiento de la obligación tributaria en el momento de la liquidación: análisis y crítica (TS, 3ª, Secc. 2ª, sentencia de 5 de julio de 1991)», *REDF*, 79 (1993) 511-530

MENENDEZ HERNANDEZ, J., *Derecho Privado Fiscal*, Edersa, Madril, 1974

MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Bosch Bartzelona, 1996

MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Ed Siete, Valentzia, 1988

MENENDEZ HERNANDEZ, J., *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Marcial Pons, Madril, 1997

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Aspectos controvertidos del nuevo Impuesto sobre las Sucesiones», *Impuestos*, I (1989) 113-131

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Aspectos problematicos de la Ley del Impuesto sobre las Sucesiones», *RDFHP*, 197 (1988) 1 103-1 112

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Breve inventario de preceptos problematicos del ISD», *Impuestos*, I (1992) 167-179

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Breve repertorio del nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1989), 68-85 or

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Disertaciones hermeneuticas en torno al Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, II (1991) 81-94

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Dos aspectos discutidos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 40 (1982), 75-92

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «La imposicion sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a titulo lucrativo», *Impuestos*, II (1989) 254-260

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Los limites de las exenciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 44 (1983), 93-111

MENENDEZ HERNANDEZ, J., «Varia semiologia del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, I (1990) 105-117

MENENDEZ MORENO, A., «Articulo 1 Naturaleza y objeto del impuesto», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 1 449-1 468 or

MERINO ANTIGUEDAD, J.M., «El Concierto Economico, manifestacion de soberania fiscal», *Zergak*, 1 (1996) 109-113

MERINO ANTIGUEDAD, J.M., «La ley aprobatoria del Concierto Economico con la Comunidad Autónoma del Pais Vasco», *Lumen*, 30 (1981) 452-470

MERINO HERNANDEZ, J.L., *La fiducia sucesoria en Aragon*, El Justicia de Aragon, Zaragoza, 1994

MIR DE LA FUENTE, T., «El Derecho civil especial de Baleares y los Impuestos generales sobre las Sucesiones y las Transmisiones Patrimoniales», *CT*, 14 (1975), 49-75

MOLLA RUIDIEZ, J., «Los criterios de individualización de rentas y la elusión de la progresividad en el IRPF», *CaT*, 207 (1994), 1–12

MONASTERIO AZPIRI, I., *Los pactos sucesorios en el Derecho vizcaino*, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1995

MONASTERIO AZPIRI, I., «Los pactos sucesorios en la Ley del Parlamento vasco 3/1992, de 1 de julio», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 177–217 or

MONASTERIO AZPIRI, I., «Mesa redonda sobre el tema "Libertad civil y Derecho sucesorio"», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 152–158 or

MORA ALARCON, J.A., *Comunidades de bienes, sociedades civiles, fundaciones y asociaciones (aspectos civiles y fiscales)*, Edisofer, S.L., Madril, 3 arg., 1996

MORENO FERNANDEZ, J.I., «Articulo 20 Derechos reales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, I 879–I 918 or

MOSCHETTI, F., «Le esenzioni come norme limite suscettibile di interpretazione analógica», *Jurisprudenza Italiana*, (1976) Gaztelaniara itzuli zen «Las exenciones fiscales como "normas-limite" susceptibles de interpretacion analogica», *HPE*, 86 (1984) 324–333 or

MUGURUZA ARRESE, J., «La nueva exención de las donaciones entre cónyuges o ascendientes y descendientes, en la normativa vizcaina», *FEB*, 97 074 erref (1997) 15–19

NAVAJAS LAPORTE, A., *La ordenación consuetudinaria del caserio en Guipuzcoa*, Sociedad Guipuzcoana de Ediciones y Publicaciones, Donostia, 1975

NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madril, 1994

NAVAS VAZQUEZ, R., «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», *Comentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madril, 1991, I lib., 393–408 or

ONAINDIA OLALDE, G., «La responsabilidad por deudas en el régimen economico matrimonial de comunicación de bienes Especial referencia a las deudas tributarias», *FEB*, septiembre de 1995, 101 erref., 9–15

ORDEIX GESTI, J.M., *Impuesto de Derechos Reales. Manual práctico con legislacion y jurisprudencia*, Bosch, Bartzelona, 1956

ORIA ALMUDI, J., «El tratamiento de la fiducia sucesoria aragonesa en el Impuesto de Sucesiones», *Derecho civil aragonés*, I (1996) 73–81

ORON MORATAL, G., *Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías*, Tecnos, Madril, 1993.

ORON MORATAL, G., «La residencia habitual como punto de conexion en los impuestos directos problema actual y causa de proximas reformas legislativas», *Presente y futuro de la imposicion directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, 79-99 or

PAGES I GALTES, J., *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madril, 1995

PAGES I GALTES, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Economicas*, Marcial Pons, Diputacio de Barcelona, Madril, 1995

PALAO TABOADA, C., «Articulo 6 Elementos patrimoniales afectos», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (L. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 95-105 or

PALAO TABOADA, C., «Economia y Derecho en la aplicacion de las leyes tributarias», *CT*, 73 (1995) 69-75 or

PALAO TABOADA, C., «El fraude a la ley en Derecho Tributario», *RDFHP*, 63 (1966) 677-695 or

PALAO TABOADA, C., «La imposición sobre las ganancias del capital y la justicia tributaria», *HPE*, 9 (1971), 35-72

PALAO TABOADA, C., «La nueva legislación sobre plusvalias en el Impuesto General sobre la Renta», *REDF*, 3 (1974), 549-563

PANTALEON PRIETO, F., «Reversión legal de donaciones e Impuesto de Sucesiones», *Revista de Derecho Notarial*, 148-150 (1990) 7-39

PASCUAL ESTEBAN, J.L.-PASCUAL VEGA, A.M., *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Bartzelona, 1997

PASTOR RIDRUEJO, L., «La interpretación tributaria ante el nuevo titulo Preliminar del Codigo Civil», *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madril, 1979, 1 lib., 543 or eta hurrengoak

PEDRAZA BOCHONS, J.V., «Articulo 34 Rendimientos integros del capital inmobiliario», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (L. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 495-519 or

PEÑA ALONSO, J.L., *Las adquisiciones por herencia y donacion sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, Madril, 1992

PEÑA ALONSO, J.L.-CORCUERA TORRES, A., *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madril, 1995

PEÑA ALVAREZ, F., «Limitaciones a la regulación fiscal de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas», *REDF*, 36 (1982), 592-604

PEÑA GARBIN, J.M., «La reforma del regimen de atribución de rentas, comunidades de bienes y sociedades civiles», *Gaceta Fiscal*, 83 (1990), 183-197

PEREZ ARRAIZ, J., *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, HAEE/IVAP, Oñati, 1994

PÉREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo blanch, Valentzia, 1996

PÉREZ DE AYALA, C., «Artículo 30: individualización de los rendimientos del trabajo», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 279–282 or

PÉREZ DE AYALA, C., «Artículo 33: individualización de los rendimientos del capital», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 287–293 or

PÉREZ DE AYALA, C., «Artículo 43: individualizacion de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 396–404 or

PÉREZ DE AYALA, C., «Artículo 55: individualización de rentas», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 468–471 or

PÉREZ DE AYALA, C., «Artículo 85: responsabilidad patrimonial del sujeto pasivo», *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto (F. VICENTE-ARCHE DOMINGO zuz.)*, Colex, Madril, 1993, 563–566. or.

PÉREZ DE AYALA, J.L., «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, (1965) 39–74 or

PÉREZ DE AYALA, J.L.–GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Derecho Tributario*, Plaza Universitaria Ed., Salamanca, 1994, I. lib.

PÉREZ DE AYALA, J.L.–PÉREZ DE AYALA, M., *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madril, 1995

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «El polémico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Análisis de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 1995 y del TSJ Madrid de 2 de febrero de 1995)», *JTA*, II (1995) 1.319–1.324

PÉREZ MAYO, J.E., «Algunos comentarios sobre la naturaleza de la sucesión foral vizcaina», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 441–448 or

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madril, 4 arg., 1994

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madril, 6 arg., 1996

PÉREZ ROYO, F., «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madril, 1991, I. lib., 367–391 or

PÉREZ ROYO, F., «Impuesto sobre el Patrimonio», *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madril, 12. arg., 1996.

PEREZ ROYO, F.-AGUALLO AVILES, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Iruñea, 1996

PEREZ ROYO, I., *La nueva regulación del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Marcial Pons, Madril, 1991

PEREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madril, 1992

PEREZ ROYO, I., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 335-347. or.

PEREZ ROYO, I., «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madril, 5. arg., 1997, 297-304. or.

PEREZ-ARDA LOPEZ DE VALDIVIESO, S., *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Plusvalía*, Aranzadi, Iruñea, 2. arg., 1985

PERULLES BASSAS, J.J.-SANTALO SORS, F.X., *Manual operativo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana*, Praxis, Bartzelona, 1997

PIÑA GARRIDO, M.D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madril, 1997

PLANITZ, H., *Principios de Derecho privado germánico*, Bosch, Bartzelona, 1957

PONT MESTRES, M., *Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madril, 7. arg., 1989

PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F., «Hecho imponible», *Análisis de la Ley 25 1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 35-46. or.

PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación de las normas tributarias», *Análisis de la Ley 25 1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 21-22. or.

PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación fraude de ley», *Análisis de la Ley 25 1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 23-26. or.

PONT MESTRES, M.-PONT CLEMENTE, J.F., «Interpretación simulación», *Análisis de la Ley 25 1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madril, 1995, 27-34. or.

PORTOLA, C., *Los Conciertos Económicos*, Haranburu, Donostia, 1979

PRIETO DE PEDRO, J., *Lenguas, lenguaje y derecho*, UNED, Cuadernos Civitas, Madril, 1991

PUIG FERRIOL, J.L., «Articulos 52 a 96 de la Compilacion de Cataluña», *Comentarios al Código civil y a las Compilaciones forales*, Edersa, Madril, 2. arg., 1990, XXVII liburua, II. liburukia.

PUIG FERRIOL, L., «Cuestiones en torno al domicilio civil de las personas», *Revista de Derecho Privado*, 62 (1978), 235–252.

PUJOL, J., *L'application du droit privé en matière fiscale*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1987

QUEVEDO FORT, E., «Rendimientos del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, I (1996), 1.297–1.324

RAMALLO MASSANET, J., «Derecho Fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, XVII, 46 (1973) 7–102 or

RIBAS ALEGUERO, J., «La vecindad civil en su proyección tributaria», *HPE*, 101 (1986), 271–286

ROCA SASTRE, R.M., *Estudios de Derecho privado*, Edersa, Madril, 1948, II lib

ROCAFULL CASTRO, S., *Manual de la legislación del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*, Imprenta T. Fortanet, Madril, 1874

RODRIGO RUIZ, M.A., *Tributación de los Derechos Reales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, s.n., s.l., 1980

RODRIGUEZ ADRADOS, A., «La influencia de la Ley fiscal sobre los contratos», *Revista de Derecho Notarial*, 71 (1971), 331–512

RODRIGUEZ CATIVIELA, E., «Los Conciertos vascos: balance de una decada», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 60 (1990), 385–401

RODRIGUEZ GARCIA, E.B.–PONS GONZALEZ, M.–ESTEBAN RODRIGUEZ, A., *Impuesto Municipal de Plusvalía*, Hesperia, Jáen, 1981.

RODRIGUEZ MARQUEZ, J., «Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Manual General de Derecho Financiero. Sistema tributario autonómico y local*, Comares, Granada, 1996, IV lib., 199–224 or

RODRIGUEZ SALAS, C., *Legislación fiscal. Contestaciones al programa de Notarias*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 2. arg., s.a.

RODRIGUEZ-BEREIJO LEON, M.–ZABIA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexion en el nuevo modelo de financiación autonómica», *CT*, 82–83 (1997), 237–259

ROIG SERRANO, M.–RODRIGUEZ-LORAS DEALBERT, J., «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la sociedad legal de gananciales: cierre del periodo impositivo», *La Ley*, I (1992), 948–953

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madril, 1994

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *Elementos de Derecho Tributario*, Blume, Bartzelona, 1982

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, PPU, Bartzelona, 2. arg., 1992

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996

ROZAS VALDES, J A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons, Madrid, 1993

ROZAS VALDES, J A., «El Derecho Tributario ante el fraude de ley», *RDFHP*, 223 (1993), 69-113

RUBIO DE URQUIA, J I -ARNAL SURIA, S., *Ley reguladora de las Haciendas Locales* El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989

RUEDA DIAZ DE RABAGO, M., «El Fuero de Ayala», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992 Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 167-177 or

RUIZ RISUEÑO, F., «Legislacion civil e impuesto de sucesiones en el ordenamiento juridico español», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib., 967-1045 or

SAINZ DE BARANDA, E -LUQUIN, R., *El Concierto Economico con el Pais Vasco*, Asociacion para el Progreso de la Direccion, Bilbo, 1982

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 1962, I lib

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Politicos, Madril, 1966, VI lib

SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madril, 10 arg., 1993

SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho financiero*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho (U C M), Madril, 1976, I lib., 2 bol

SAINZ DE BUJANDA, F., «Análisis juridico del hecho imponible», *RDFHP*, 60 (1965) 769-922

SANCHEZ GALIANA, J A -CALATRAVA ESCOBAR, M J., «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madril, 1993, 857-892 or

SANCHEZ JIMENEZ, M A., *La doble imposición internacional en materia de Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada, 1991

SANCHEZ PINO, A J., *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Universidad de Huelva, Huelva, 1995

SANCHEZ SERRANO, L., «Principios de justicia tributaria», *Manual General de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, II lib., 67-94 or

SANCHEZ-FRIERA GONZALEZ, M C., «La fiscalidad del Consorcio Foral Aragones» *La Gaceta Fiscal* Número extraordinario, mayo 1991, 181-193

SANCHEZ-FRIERA GONZÁLEZ, M.C., «Tratamiento fiscal de la figura consorcial», *El Consorcio foral en el derecho civil aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1994, 533–555 or.

SANCHIS GOMEZ, A.–GALIANO ESTEVAN, J., *Cómo liquidar una herencia*, Monografías fiscales CISS, Valentzia, 1994.

SANCHO REBULLIDA, F., «La viudedad aragonesa», *Anuario de Derecho Aragonés*, 8 (1955–1956), 6–208.

SANZ GADEA, E., «Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994, relativa a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 140 (1994), 3–32.

SERENA VELLOSO, C., «La vecindad civil», *Actas de los primeros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992, 9–35 or

SERRANO GARCIA, J.A., «Vecindad civil, ley aplicable a los efectos del matrimonio y viudedad aragonesa en la reciente reforma del Código civil. Su posible inconstitucionalidad», *Estudios de Derecho civil en homenaje al Profesor Dr. José Luis Lacruz Berdejo*, Bosch, Bartzelona, 1992, I lib., 763–789 or

SERRERA CONTRERAS, P.L., «Los excesos de adjudicación y de aportación en los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib., 1.093–1.145 or

SIMO SANTONJA, V.L., «Incidencia de la nueva ley fiscal (renta y patrimonio) sobre los regímenes económico matrimoniales», *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Siete, Valentzia, 1989, 251–283 or.

SIMON ACOSTA, E., «Artículo 44. Concepto», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 719–747 or

SIMON ACOSTA, E., «Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias», *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 187–250 or

SIMON ACOSTA, E., «El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 55–56 (1989), 77–96

SIMON ACOSTA, E., «Fraude de ley y economías de opción», *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madril, 1989, 103–121 or

SIMON ACOSTA, E., «Interpretación de las normas tributarias», *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madril, 1989, 79–94 or.

SIMON ACOSTA, E., «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas familia y cargas familiares», *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, 103–131 or

SIMON ACOSTA, E., «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, I lib., 102–117 or.

SIMON ACOSTA, E., «Notas sobre la reforma del IRPF en materia de familia», *Zergak*, 11 (1998), 49-56

SOLANO Y POLANCO, J de, *Estudios juridicos del Fuero de Bizkaya*, Casa de Misericordia, Bilbo, 1918

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Articulos 30 a 32», *Comentarios a la Compilacion del Derecho civil de Aragón*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1988, I lib., J L LACRUZek zuzenduta, 802-804 or.

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la comunidad conyugal continuada (arts 60 a 71)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputacion General de Aragón, Zaragoza, 1993, II. lib., José Luis LACRUZ BERDEJOk eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 611-621 or.

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De la viudedad (arts 72 a 88)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputacion General de Aragon, Zaragoza, 1993, II. lib., José Luis LACRUZ BERDEJOk eta Jesus DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 887-894. or.

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «De los bienes comunes y privativos (arts 36 a 40)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputacion General de Aragón, Zaragoza, 1993, II lib. José Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesús DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 88-96. or.

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Elementos personales del Impuesto sobre Sucesiones», *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Juridicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1977, I lib., I 146-I 221 or

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Gestión, disolución, liquidacion y division de la comunidad (arts 48 a 59)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragon*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1993, II lib., José Luis LACRUZ BERDEJOk eta Jesus DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 381-386 or

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Nota justificativa del análisis de la vertiente tributaria de las instituciones reguladas por la Compilación del Derecho civil de Aragon», *Comentarios a la Compilación del Derecho civil de Aragón*, Diputacion General de Aragón, Zaragoza, 1988, I lib., J L LACRUZek zuzenduta, 89-93 or

SOLCHAGA LOITEGUI, J., «Pasivo de la comunidad (arts 41 a 47)», *Comentarios a la Compilación del Derecho Civil de Aragón*, Diputación General de Aragon, Zaragoza, 1993, II lib. José Luis LACRUZ BERDEJO eta Jesus DELGADO ECHEVERRIAk zuzenduta, 214-220 or

SOLER ROCH, M.T., «Articulo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, I 507-I 522 or

SOLER ROCH, M.T., «Articulo 33. Individualización de los rendimientos de capital», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 489-493 or.

SOLER ROCH, M.T., «Articulo 51. Individualización de los incrementos y disminuciones patrimoniales», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMÓN ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 811–821 or

SOLER ROCH, M.T., «La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma», *REDF*, 75 (1992), 399–418.

TAIT, A.A., «Un comentario sobre tipos impositivos que varian de acuerdo con la consanguinidad», *HPE*, 79 (1982) 197–200

TAPIA PARREÑO, J.J., «Ámbito de aplicación territorial y personal del Derecho Civil Vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 55–125 or

TAPIA PARREÑO, J.J., «Notas sobre la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Parlamento Vasco del Derecho Foral del Pais Vasco», *La Ley*, 1 de febrero de 1994, 3.447 (1994), 1–7 or

TEJERIZO LOPEZ, J.M., «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», *La Fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, 13–55 or

THIERRIAT, A., *L'impôt de successions. La lutte contre la fraude par les dérogations au Droit civil et les présomptions légales*, Rousseau, Paris, 1931

TIPKE, K., «Límites de la integración en el Derecho Tributario», *REDF*, 34 (1982) 181–184. or

TORTOSA CHULIA, M.A.–PLA VALL, A., «Análisis de las funciones del Impuesto sobre el Patrimonio a partir de los elementos que lo integran», *Impuestos*, I (1996), 114–121

URIARTE LEBARIO, L.M., *El Fuero de Ayala*, Hijos de M.G. Hernández, Madril, 1912 Arabako Foru Aldundiak argitaratua, Gasteiz, 1974

URIARTE ZULUETA, M.M., «El Fuero de Ayala», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 219–241 or

URRUTIA BADIOLA, A., «Ámbito territorial y personal de aplicación del Fuero Civil de Bizkaia. La troncalidad y sus efectos en las enajenaciones inter vivos de los bienes troncales: la saca foral», *El Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992. Jornadas de Derecho Foral Vasco tras la reforma de 1992, marzo de 1993*, Aranzadi, Iruñea, 1994, 33–64 or

URRUTIA BADIOLA, A., «Baserriaren inguruan: oinordetzazko itunak eta Bizkaiko Foru zuzenbidea», *Karmel*, 208 (1994) 20–30

URRUTIA BADIOLA, A., «Bizkaiko Forua, baserritarra ez ote?», *Karmel*, 204 (1993) 54–60

URRUTIA BADIOLA, A., «La sucesión intestada y la declaración de herederos *abintestato* en el Derecho foral vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi,

Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia Gasteiz, 1995, 307-340 or

URRUTIA BADIOLA, A , «Reservas y reversiones en el Derecho foral vasco», *Derecho Civil Foral Vasco*, Eusko Jaurlaritzako Justizi, Ekonomi, Lan eta Gizarte Segurantza Saila, Epai Boterearen Batzorde Nagusia, Gasteiz, 1995, 341-352 or

VALLET DE GOYTISOLO, J., *Panorama del Derecho de Sucesiones*, Civitas, Madril, 1982, II lib

VALLET DE GOYTISOLO, J , «El régimen economico matrimonial y la comunicacion de bienes en el sistema juridico civil vizcaino», *Jornadas Internacionales sobre Instituciones Civiles Vascas, 20-22 noviembre 1991*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1991, 176-194 or

VANONI, E , *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Guiffre, Milano, 1961 Gaztelaniara itzuli zuen MARTIN QUERALT, J , *Naturaleza e interpretacion de las Leyes Tributarias*, IEF, Madril, 1973

VARONA ALABERN, J E , «Articulo 10 Bienes inmuebles», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis MATEO RODRIGUEZ (E. SIMON ACOSTA koord.)*, Aranzadi, Iruñea, 1995, 1 559-1 631 or

VELASCO ALONSO, A , *El impuesto sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales*, Edersa, Madril, 1977, liburuki bi

VENTOSO ESCRIBANO, A , «Dos problemas fiscales en la liquidacion de las capitulaciones matrimoniales», *HPE*, 72 (1981), 155-166

VENTOSO ESCRIBANO, A , «Tratamiento fiscal del articulo 812 del Codigo civil», *HPE*, 57 (1979) 177-186

VICARIO DE LA PEÑA, N , *Derecho Consuetudinario de Vizcaya*, Imp Asilo de Huerfanos del Sagrado Corazón de Jesús, Madril, 1901 Berrargitalpena, Bizkaiko Foru Aldundia, Bilbo, 1995

VICARIO DE LA PEÑA, N , *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas*, Imp y Enc de Andrés P Cardenal, Bilbo, 1902 Berrargitalpena, «Clasicos del Pensamiento Foral, num 2», Bizkaiko Foru Aldundia, Instituto de Derecho Publico de Euskal Herria, EHU/UPV, Bilbo, 1997

ZABALA ALLENDE, F., *El Concierto Económico. ¿Qué ha sido? ¿Qué es? ¿Qué debe ser?*, La Editorial Vizcaina, Bilbo, 2 arg , 1927

ZABALO ESCUDERO, M E , «Articulo 16, apartado 1», *Comentarios al Codigo Civil y Compilaciones Forales*, EDERSA, Madril, 2 arg , 1995, 1 lib , 2 bol , 1 259-1 282 or

ZENBAIT AUTORE, *Euskara, Zuzenbidearen luzkera*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995

ZENBAIT AUTORE, *Manual de Impuestos indirectos y Haciendas Locales*, CISS, Valentzia, 2 arg , 1997

ZENBAIT AUTORE, *Memento práctico fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madril, 1997

ZENBAIT AUTORE, *Practicum de Derecho Civil Foral del Pais Vasco*, Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 1995

ZORNOZA PEREZ, J.–DE LA HUCHA CELADOR, F., «Problemas jurídico-constitucionales de la Ley 20/1989, de 20 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio», *En torno a la Ley 20 1989: análisis de algunas cuestiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1990, 37–65 or.

ZUBIRI DE SALINAS, F., «La fiducia sucesoria», *Actas de los primeros encuentros del Foro de Derecho aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 1992, 75–93 or.

ZURDO RUIZ DE AYUCAR, J., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madril, 1981.

ZURITA LAGUNA, A., «Notas al Concierto Económico», *Revista de Estudios Políticos*, 46/47 (1985), 633–642