



FINANTZA ZUZENBIDEA

ONDASUN HIGIEZINEN GAINEKO ZERGA¹

Ines Maria BURLADA ETXEBESTE
Jose Luis BURLADA ETXEBESTE

AURKIBIDEA: I. Ezaugarriak.-II. Egitate zergagarria.-1. Kontzeptua.-2. Salbuespenak.-III. Subjektu pasiboak.-IV. Zerga zenbatzea: oinarri zergagarria, oinarri likidagarria eta kuota.-1. Oinarri zergagarria.-2. Oinarri likidagarria.-3. Kuota.-V. Sortzapena eta epealdia.-VI. Kudeaketa.

I. Ezaugarriak

Zerga erreala eta zuzenekoa da. Gauza higiezinaren jabetzaren titulartasuna edota gauza horien gain dauden eskubide erreala kargatzen ditu, betiere gauza higiezinak Udalerriaren lurraldean badaude. Gainera, zerga hau Udalak nahitaez eskatu behar du². Zuzeneko zerga da gauza higiezin baten edota eskubide erreala batzuen titulartasuna kargatzen dituelako. Zerga erreala da, subjektua kontuan hartu gabe, gauza higiezinaren titulartasuna kargatzen delako. Gainera, objektiboa da, subjektuaren inguruabarrak ez baitira kontuan hartzen³. Ondarearen gain ezarritako zerga da, zehazki, gauza higiezin bakoitzaren gain.

Gauza higiezinaren gain eskubideen titulartasunak denboran zehar irautesen duenez, epealdia urte naturala da. Estatu mailan, zerga hau Toki Ogasunaren legean araututa dago eta ez da beharrezkoa erregelamenduzko garapena egitea; bakarrik Udalek osagaiak (hauek eragina dute kuota kalkulatzeko) aldatu nahi badituzte, Ordenantza Fiskala onetsi behar dute. Beraz, karga-tasak Legeak ezartzen ditu, Udalak aldatu nahi baditu edota kuotan errekaratzea ezarri, Ordenantza Fiskala onetsi behar du.

II. Egitate zergagarria

1. Kontzeptua

Zerga honek gauza higiezinaren (hiritarrak, landatarrak edo ezaugarri berezikoak) jabetza; edo gauza horien gain gozamen-eskubide erreala (usufruktua), lurrazabal-eskubide erreala eta ondasun higiezinaren edo haiek lotuta dauden zerbitzu publikoen gaineko administrazio-emakida kargatzen du.

Legeak, hurrenkeran hau ezarri du:

(1) Ondasun higiezinaren edo haiek lotuta dauden zerbitzu publikoen gaineko administrazio-emakida.

(2) Lurrazabal-eskubide erreala.

(3) Gozamen-eskubide erreala.

(4) Jabetza-eskubidea.

¹ Material hau Estatuaren araudia kontuan hartuz egin da.

² Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergak Kontribuzioak (hiritarra eta landatarra) ordezkatu zituen. Kontribuzio horiek Estatuak zergen, honek 1978. urtean Udalei lagatu arte.

³ Halere, zergadunak familia anitza badu, hobari batzuk daude.



Aurreko idatz-zatian azaldutako zerga-egitateetako bat gertatuz gero, higiezina modalitate horren zioz zergaren kargapean egongo da eta ez beste guztien zioz (zergapetu gabe geldituko da), *ezarritako hurrenkerari jarraituz*⁴.

Egitate zergagarriaren barruan bakarrik aipatutako eskubide *errealak* sartzen dira (erabilera-eskubidea ez, adib.). Ezaugarri bereziko gauza higiezinak dira: a) energia elektrikoa, gasa eta petroleoa ekoizteko erabiltzen direnak; eta zentral nuklearrak; b) presak, ur-jauziak eta enbaltseak (salbu ureztapenerako badira), c) autopistak, errepideak eta tunelak, ordainbidezkoak badira; d) aireportuak eta portuak, komertziozkoak badira⁵.

Zerga, gauza higiezina dagoen lekuko Udalak kobratzen du eta gauza Udallerri ezberdinetara zabaltzen bada, zerga bakoitzean dagoen hedaduraren arabera ordainduko da.

Gauza batzuk *zergapetu gabe* daude. Honen arrazoia izaera publikoa dutela da, dohainez erabiliz edota subjektu pasiboa eta aktiboa nahasita agertzen direla:

(1) Errepideak eta bideak eta herri jabariko itsasoaren eta lehorraren arteko ondasunak eta jabari hidraulikokoa, baldin eta denen aprobeixamendurako eta dohakoak badira.

(2) Udalen jabetzako ondasun higiezin hauek:

(a) Herritarren erabilerarako herri jabarikoak.

(b) Udalak berak zuzenean kudeatzen duen zerbitzu publiko bati loturiko herri jabarikoak, gainontzekoei kontraprestazioa tarteko dela lagatutakoa izan ezik.

(c) Ondare ondasunak, gainontzekoei kontraprestazioa tarteko dela lagatutakoak izan ezik.

2. Salbuespenak

Gehienetan salbuespenak objektiboak dira, baina batzuk titularra nor den kontuan hartzen dute. Kasu batzuetan salbuespenak eskatu behar dira, bertze batzuetan ez. Bestalde salbuespenak aukerabidezkoak edo nahitaezkoak izan daitezke Udala onartzera behartuta dagoen edo ez kontuan hartuta.

2.1. *Salbuetsita daude*⁶ gauza higiezin hauek:

(1) Estatuarenak, Autonomia Erkidegoenak edo toki erakundeenak, nazio defentsarako (Estatuaren gauzen kasuan), hiritarren segurtasunerako eta irakaskuntza eta presolekuen zerbitzurako badira.

(2) Erkidegoaren ondasunak eta denen esku dauden auzo-mendiak.

(3) Eliza Katolikoarenak, Estatuaren eta Sede Santuaren arteko 1979ko urtarrilaren 3ko ekonomiazko gaien buruzko Akordioan aurreikusitakoaren arabera.

(4) Beste elkarte konfesionalenak, baldin eta elkarteok legez aintzatetsita badaude, Espainiako Konstituzioaren 16. artikuluan aipatuta dagoen lankidetzaz hitzarmenetatik datorrenaren arabera, akordio egokiari loturik.

(5) Espainiako Gurutze Gorriarenak eta arauz zehazten diren antzeko beste erakunde batzuenak.

(6) Atzerriko gobernuenak, haien ordezkari diplomatikoen edo kontsulatuetaenak, edo haien erakunde ofizialek erabiltzeko direnean, baldin eta elkarrekotasuna badago edo nazioarteko indarreko hitzarmenekin bat badatoz.

⁴ Ezaugarri bereziko gauza higiezinaren kasuan, berezitasun bat dago: Gauza higiezinaren gain ezarritako administrazio-emakidak ez badu bere hedadura guztia hartzen, ukitu gabe dagoen zatiagatik jabetza-eskubideagatik zerga-egitatea burutuko da.

⁵ Auzitegi Gorenak, 2007ko maiatzaren 30eko epaian adierazi zuen haizezko parkeak ezaugarri bereziko gauzak direla.

⁶ Salbuespen automatikoak dira; ez dira lehenagotik eskatu behar.



(7) Nazioarteko indarreko hitzarmenak direla-eta salbuets daitezkeen organismo edo erakundeak.

(8) Hazkunde moteleko espeziez basoberritu diren mendiak. Aipatu diren hazkunde moteleko espezieentzat da, horien aprobetxamendu nagusia zura edo kortxoa direnean; halaber, zuhaitzen dentsitatea espezie horri dagokion arrunta edo ohikoa denean.

(9) Trenbideek atzemandako lurra eta lur horietan dauden eraikinak, baldin eta geltokiak edo biltegiak badira edo lineak ustiatzeko ezinbestekoa den zerbitzuren baterako behar badira. Honenbestez, ez daude salbuetsita ostalaritzako, ikuskizunetako, merkataritzako eta zabalaldiko establezimenduak, ez eta enpleguak bizi izateko egindako etxeak, zuzendaritza-bulegoak eta fabrika-instalazioak ere.

2.2. *Eskatuta, gauza higiezin hauek salbuetsita egongo dira:*

(1) Hezkuntza hitzarmenei heldutako ikastetxe pribatuak, harik eta ikastetxe itundu izaera hori galdu arte. Kasu honetan, Udalak galdu duen diru-sarrerara Estatuak konpentsatu behar du.

(2) Espreski eta banaka errekonozitutako interes kultureko monumentu edo lorategi historikoak⁷.

(3) Basoak, zuhaitz berriak sartzen dituzten finken zatiei dagokienez, eta basogintzako administrazioak onesten dituen antolamendu-proiektuei edo plan teknikoari loturiko zuhaiztiak hazten ari diren lurzatiak. Letra honetan ezarritako salbuespenak hamabost urte iraungo du, eskabidea egiten den zergaldiaren hurrengotik zenbatuta.

2.3. *Ordenantza fiskaletan, ankerabidean, salbuetsita gera daitezke:*

(1) Titulartasun publikoko Osasun Zentroak.

(2) Gauza higiezin landatar eta hiritarrak, bere kuota likidoak Ordenantza Fiskalean ezarritako gutxienezkoa ez badu gainditzen. Kasu honetan eragingarritasun arazoak agertzen dira, kudeaketa gastuak bildu daitezkeen dirua baino handiagoak baitira.

III. Subjektu pasiboak

Pertsona fisikoak eta juridikoak, eta TLOren 35.4 artikuluan bildutako erakundeak subjektu pasiboak dira⁸. Gauza erabiltzeko eta gozatzeko eskubidea duen subjektua zergaduna da. Horregatik jabetza soila duena ezin da zergaduna izan; hau da, jabetza zatituta badago zergaduna usufuktuduna edota lurrazal-eskubide erreala duena izango da. Administrazio-emakidaren kasuan, zergaduna emakidaduna da. Beraz, kasu hauetan jabea

⁷ Halere, salbuespena bertan ihardura ekonomikoak garatzen badira ez da aplikatzen (salbu subjektu pasiboa Estatu, Autonomia Erkidegoak edo Toki Erakundeak, edo euren erakunde autonomoren bat bada; edota irabazirik gabeko erakundeen kasuan).

⁸ Tributu honek zentsu izaera duenez, katastroan agertzen den egoeraren arabera galdatzen da. Bertan urtarrilaren 1ean titular gisa agertzen dena, subjektu pasiboa izango da. Gauzaren eskuratzailerak (salbu sustatzailearen kasuan, hemen bera baitago behartuta) eskualdaketa Administrazioari jakinaraztera behartuta dagoena da. Eskubidearen osaketa ere jakinarazi behar dio eta, orokorrean, garrantzitsua den titulartasun juridikoaren aldaketa (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ eta CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, tecnos, 25. arg., 2014, 765. or.). Aldiz, Auzitegi Gorenak 2001eko azaroaren 20ko epaian kontrako iritzia agertu du: eskuratzailerak beti zergaduna da, aldaketa juridikoaren aitortpena egin duen edo ez, aldaketa hori katastroa iritsi den edo ez alde batera utziz.



ez da subjektu pasiboa izango. Jabekidegotzaren kasuan, titulartasuna erakundeari egozten da⁹.

Ordezkapen kasu bat dago. Ezaugarri bereziak dituen gauza higiezin baten gainean emakidadun batzuk daudenean, kanon handiena ordaintzen duen subjektua zerga ordaintzera behartua gelditzen da. Bertze emakidadunek ordaindu duenaren jasanarazpena onartu behar dute, muga honekin: bakoitzagatik ordaindutako zenbatekoa. Adibidez, gauza baten gain hiru emakidadun daude. Bakoitzak ordaindu behar duen kanona: Ak: 100.000 euro; Bk: 50.000 euro; eta Ck 25.000 euro. Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergaren kuota: 1.800 euro. A kuota ordaintzera behartuta gelditzen da, baina gero B eta Cri jasanarazpena modu honetara egin diezaioke:

- B-k A-ri 514,26 € ordainduko dizkio = %28,57 (50.000/175.000).
- C-k A-ri 257,22 € ordainduko dizkio = %14,29 (25.000/175.000).

Bertze bi *jasanarazpen* kasu daude:

(1) Zuzenbide pribatuaren arabera ezarrirakoak. Horrela, 1994. urteko hiritar errentamenduen Legeak (2. Xedapen Iragankorra) errentatzaileak etxebizitza errentan hartu duenari Ondasun Higiezinaren Gaineko zergaren ordainketa eskatzeko aukera ematen dio, betiere, kontratua 1985eko maiatzaren 9a baino lehen sinatu bazen.

(2) Emakidaduna izan gabe ondarezko gauzak edo ondasun publikoak, kontraprestazioren bat ordainduz, erabiltzen direnean. Gauza hauek errentan hartu dituenak zerga hau ordainduko du.

Bi *erantzukizun kasu* daude:

(1) Erantzukizun *subsidiarioa*. Gauza eskuratu duenak, ordaintzeke dauden kuotak ordaindu behar ditu. Lehendabizi zordun nagusiaren kaltegarritasun adierazpena egin behar da eta bakarrik preskribatu gabe dauden zorrak galda daitezke¹⁰.

(2) Erantzukizun *solidarioa*. Gauzaren titularra TLOren 35.4 artikuluan bildutako erakunderen bat bada (nortasun juridikorik gabeko erakundeak), kotitularrek, euren partaidetzaren arabera erantzuten dute.

IV. Zerga zenbatzea: oinarri zergagarria, oinarri likidagarria eta kuota

1. Oinarri zergagarria

Oinarri zergagarria gauzaren katastro balioa da. Balio hori lurraren eta eraikuntzaren balioez osatuta dago eta bere zenbatekoak ezin du inoiz merkatuaren balioa gainditu.

2. Oinarri likidagarria

Bere zenbatekoa oinarri zergagarriari txiki penak aplikatuta ateratzen da. Estatuan, txiki penak gauza hiritar eta landatarrei aplikatzen dira¹¹.

⁹ Halere, jabetza horizontalaren kasuan, komunitatea ez da subjektu pasiboa izango, zerga, banaka, pisuen jabe bakoitzari likidatzen zaio (bere zati pribatioari eta osagai amankomunetan duen zatia dagokiona).

¹⁰ Adibidez, Mariak gauza higiezin bat erosten du. Bere merkatu-balioa 60.000 €koa da, eta Ondasun Higiezinaren Gaineko Zergaren azken 3 urteak ordaintzeke daude (1500 € denetara). Aurreko nagusiak ez badu gauzarik zorrak ordaintzeko, Mariak azken zenbateko hau ordaindu beharko du. Erantzukizun kasu berezia da, eskuratutako gauza edo eskubidera mugatzen da, eskuratzaileraren gainerako ondarrera ez da hedatzen.



3. Kuota

(1) Karga-tasak

Kuota, osoa edo likidoa izan daiteke (azken hau, hobariak aplikatuta ateratzen da). Legeak, gauza hiritarra edo landatarra den kontuan hartuta, modu ordeztalean gutxieneko karga-tasa batzuk ezartzen ditu. Gauza hiritarra bada, % 0,4; landatarra bada, % 0,3. Karga-tasa hauek bakarrik aplikatzen dira Ulalak, Ordenantza Fiskalaren bidez, karga-tasa *handiagoak* ez baditu ezartzen. Legeak, muga gisa, portzentai handienak jartzen ditu; gauza hiritarrentzat: % 1,10; gauza landatarrentzat: % 0,9¹². Ezaugarri bereziak dituzten gauzak badira, ordezeko karga-tasa % 0,6 da. Udalak portzentai hau aldatu nahi badu, tarte hau errespetatu behar du. % 0,4-% 1,3.

Gauza higiezinak, erresidentzi erabilerako izaera badu, Udalak kuota likidoaren gain % 50a arteko errenergua ezar dezake, bertan, modu iraunkorrean inor ere bizi ez bada.

(2) Hobariak

Kuota likidoa ateratzeko, Zeuta eta Melillan, % 50eko hobari orokorra aplikatzen da. Horretaz gain, nahitaezko hobariak daude (nahiz eta gehienak eskatu behar diren) eta aukerabidezkoak (Udalak, nahi badu, Ordenantza Fiskalaren bidez indarrean jar ditzake).

Nahitaezkoak: a) Eraikuntza eta higiezinaren sustapeneko enpresen jardueraren xede diren higiezinaren gaineko zerga-kuota osoan % 50 eta % 90 bitarteko hobaria aplikatuko da, baldin eta higiezina ibilgetuko ondasuna ez bada. Obrei ekin eta hurrengo zergalditik hasi eta obrak amaitu eta hurrengo zergaldira bitartean aplikatu ahal izango da hobari hau, baldin eta aldi horretan urbanizazio edo eraikuntza obrak egiten badira. Nolanahi ere, aldi hori ezin da hiru zergaldi baino luzeagoa izan; b) Babes publikoko etxebizitzak eta Erkidegoko arauen arabera, horiekin berdinetan ahal diren etxebizitzek % 50eko hobaria aplikatuko diete zergaren kuota osoari, behin-betiko kalifikazioa eman eta hurrengo hiru zergaldietan. Hobari hori interesatuak eskatuz gero emango da eta betiere ondorioak eskatu eta hurrengo zergaldian izango ditu. Udalek Zergaren kuota osoaren % 50a arteko hobaria ezar dezakete higiezin horietarako, aurreko paragrafoko epealdia igarotakoan. Hobariaren iraupena eta urteko zenbatekoa ordenantza fiskalean zehaztuko dira; c) Nekazaritzako kooperatiben eta lurren baterako ustiapenerako kooperatiben landalurreko ondasunen gaineko Zergaren kuota osoan % 95eko hobaria aplikatuko da.

¹¹ Oinarriaren txikipearen arrazoia zergaren kuota kolpean igotzea saihestea da. Katastro-balioa igotzen denean, Katastroaren Zuzendaritza Orokorra ofizios txikipea aplikatu behar du. 9 urteko epean zehar aplikatzen da (urtero 0,1 gutxiago) koefiziente batzuen bidez, urteak pasa ahala gutxitzen direnak. Adibidez, Mariaren etxebizitzaren katastro-balioa 60.000 €-koa da. Balorazio kolektibo prozedura baten ondorioz bere balio berria 72.000 €-koa da. $72.000 - 60.000 = 12.000$ €. Lehendabiziko urtean, koefizientea 0,9 da.

Lehendabiziko urtean, bere balioa izango da: $12.000 \times 0,9 = 10.800$. Beraz, oinarri likidagarria = $72.000 - 10.800 = 61.200$.

Bigarren urtean: $12.000 \times 0,8 = 9.600$. Oinarri likidagarria = 62.400; etabar.

¹² Halere, Udalek, muga batzuekin, kasu batzuetan (Probintziaren edo Autonomia Erkidegoaren kapitala izatea; garraio kolektibo publikoa egotea; lege behartuta baino zerbitzu gehiago ematea, eta lur landatarrek lur-azalaren % 80a baino gehiago suposatzea) karga-tasak igo ditzakete (adib., lehendabiziko kasuan, gauza hiritarra = 0,07; gauza landatarra = 0,06).



Aukerabidezkoak. Udalak, nahi badu, ezar ditzake (adib., familia anitzeko titularrak, hoberia % 90a arte irits daiteke).

V. Sortzapena eta epealdia

Epealdia urte naturala da eta sortzapena epealdia hasten denean gertatzen da: urtarrilaren 1ean. Horregatik, gero aldaketa gertatzen bada ez du eraginik hurrengo epealdia arte (adib, persona batek bere etxebizitza otsailaren 1ean saltzen badu zerga ordaindu gabe, borondatezko epea martxoan hasten zelako, gero ekainean erreziboa iristen bazaio, ordaintzera behartuta dago, bera urtarrilaren 1ean titularra baitzen)¹³.

VI. Kudeaketa

Estatu mailan, kudeaketa Estatuarekin banatuta dago. Katastroaren kudeaketa Estatuak egiten du. Aldiz, tributuaren kudeaketa Udalak¹⁴. Katastro balioak ezarrita, Udalak Katastroaren Erroldatik kudeaketa egiten du.

¹³ Titularrak (edo sustatzaileak) gauzaren alta eman behar du eta bere aldaketak jakinarazi. Aldaketak fisikoak edo juridikoak (adib, titulartasunaren aldaketa edo eskubide errealen osatzea) izan daitezke, baina ondorioak hurrengo epealdian sortuko dira.

¹⁴ Ordainarazteko ahalmena, kudeatzekoa, likidatzekoa, ikuskatzekoa eta biltzekoa, bai borondatezko, bai premiamendu bidean, Zergaren kargapeko ondasunak dauden udalerriko udalari dagozkio, baita Zergaren kudeaketarako emandako egintzak berrikusteko ahalmena ere. Hain zuzen, salbuespenak eta hobariak ematea eta ukatzea, zerga-zorrak zehazteko likidazioak egitea, kobrantzako agiriak ematea, zor izan ez diren sarrerak itzultzeko espedienteak ebaztea, egintza horien aurka aurkezten diren helegiteak ebaztea, eta zergadunei paragrafo honetan bildutako gaietako buruzko informazioa ematea udalei dagokie.