

GRADU AMAIERAKO LANA

Zuzenbideko Gradua

**Tributuaren funtzio estrafiskala  
zuzenbidezko estatu sozial eta  
demokratikoan**

2021/2022

Egilea: Aritz Meabe Uriarte

Zuzendaria: Aitor Orena Dominguez

Leioa, 2022ko maiatzaren 14a



# AURKIBIDEA

1. SARRERA .....	4
2. POLITIKA FISKALAK ETA ONGIZATE ESTATUA .....	5
ONGIZATE ESTATUAREN BILAKAERA .....	5
POLITIKA FISKALA .....	11
3. TRIBUTUAK .....	11
KONTZEPTUA ETA EZAUGARRIAK .....	11
TRIBUTU MOTAK .....	14
4. TRIBUTUAREN FUNTZIOA ETA ESTRAFISKALITATEA .....	19
ESTRAFISKALITATEA ETA ZERGA-JUSTIZIA PRINTZIPIOAK .....	26
5. ZERGA ESTRAFISKALAK.....	34
PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA.....	34
GUTXIEGI USTIATUTAKO LURREN GAINEKO ZERGA (8/1984 LEGEA).....	36
INGURUMEN-ZERGAK .....	38
ZERGA BEREZIAK (38/1992 LEGEA) .....	40
JOKO-JARDUEREN GAINEKO ZERGA (7/2014 FORU-ARAU).....	41
6. ONDORIOAK .....	42
7. BIBLIOGRAFIA .....	45
BIBLIOGRAFIA JURIDIKOA.....	47
BIBLIOGRAFIA JURISPRUDENTZIALA .....	49
8. ERANSKINAK .....	50



# TRIBUTUAREN FUNTZIO ESTRAFISKALA

## ZUZENBIDEZKO ESTATU SOZIAL ETA

### DEMOKRATIKOAN

#### 1. SARRERA

Konstituzio Auzitegiak tributua bere xede tradizionaletik (fiskala) haratago erabiltzea onartu zutenetik, estrafiskalitateak garrantzi handia hartu du zerga-sisteman, herritar ororen portaeran eragiteko duen gaitasunaren bidez, eta Konstituzioaren helburuak betetzeko tresna eraginkorra dela erakutsiz.

Gradu Amaierako Lan honen helburua politika fiskalek Konstituzio-mandatuak lortzeko duten garrantzia erakustea da, hau da, tributuaren funtzio estrafiskala analizatzea. Horretarako, estatu ereduak izan duen bilakaera historikoa azaltzearekin hasiko gara, estrafiskalitatearen abiapuntua eta oinarri historikoa azaltzeko asmoz. Ondoren, tributuaren ezaugarriak eta funtzioak aztertuko ditugu, xede estrafiskalari bide emateko. Jarraian, tributuaren funtzio ez-fiskala sakonki aztertuko dugu, konstituzio-jurisprudentzian oinarrituz eta printzipio konstituzionalekin harremanetan jarriz. Gainera, estrafiskalitateak zerga eta lege ezberdinetan duen islari erreparatuko diogu, ondorio batzuekin bukatzeko.

Zeregin akademiko hau gauzatzerakoan, lanaren ebidentzia enpirikoa biltzeko estrategia eta baliabide ezberdinak erabili dira. Lanaren zati handiena bigarren mailako informazio iturrietan oinarrituko da (historia, aldizkarietako artikulak, testu liburuak, jurisprudentzia, testu doktrinalak...). Honekin batera, eta hirugarren mailako informazio iturriei loturik, esperientzia profesionaletik eratorritako datuak jaso dira, zehazki esanda, curriculumeko kanpoko praktiketari barneratutakoak.

## 2. POLITIKA FISKALAK ETA ONGIZATE ESTATUA

### ONGIZATE ESTATUAREN BILAKAERA

John Maynard Keynesek adierazten zuen bezala, “*Los principales inconvenientes de la sociedad económica en que vivimos son su incapacidad para procurar la ocupación plena y su arbitraria y desigual distribución de la riqueza y los ingresos*”<sup>1</sup>. XIX.mendearen Espainiar Estatuak eta, oro har, Europako estatuek gastu mugatua zuten, estatu minimo edo zaindariaren ideia liberalarekin. Gastu hori justiziara, defentsara, segurtasun-indarretara, diplomaziara eta azpiegituretara bideratzen zen; Adam Smithen proposatutako gobernuak, liberalek babestua<sup>2</sup>.

XIX.mende bukaeran liberalismoaren pasibitateari aurka egiten dioten ahotsak agertu ziren. Zehazki Bigarren Mundu Gerraren ondoren, politika berri batek indarra hartu zuen eta Estatuaren funtzio erregulatzailerari funtsezko garrantzia eman zitzaion<sup>3</sup>. Muturreko kapitalismoak azaleratutako akatsei aurre egiteko helburuarekin, Bigarren Mundu Gerraren ondoren eman zituen ongizate estatuak bere lehenengo pausuak. 1945.urteaz geroztik, hainbat estatuk *Report Beveridge* doktrina bereganatu zuten gerrak utzitako ondorioak eta giza ezberdintasunak gainditzeko, nagusiki gizarte segurantzaren eta estatuak emandako diru-laguntzen bitartez<sup>4</sup>.

Politika ekonomikoari kontzepzio berri bat eman zitzaion; honela, zuzenbidezko estatu sozial eta demokratikoa ezarri zen hainbat ordenamendu juridikotan. Gaur egun, estatuaren

---

<sup>1</sup> Keynes, J. M. (2020). *Notas finales sobre la filosofía social a que podría conducir la teoría general*. Revista De Economía Crítica, 2(30), 156.or.

<sup>2</sup> Jaén, M. (2020). *Dos contrastaciones emíricas de la ley Wagner: España 1850-2016*. Semestre económico, 54, 151.or.

<sup>3</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Grado Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 8.or.

<sup>4</sup> Briceño, W.J. eta Gillezeau, P. (2012). *Argumentos sobre el estado de bienestar*. Negotium: revista de ciencias gerenciales, 23, 33.or.

eta gizartearen arteko banaketan oinarritzen den ideia liberalak gainditu, eta bien arteko interkonexioaz ezaugarritzen da Estatuaren eredua.

Ongizate estatuaren (estatu probidentzia, *welfare state*) oinarrian interbentzionismo positibo erreformista dago. Kapitalismoaren garapenarekin batera, eredu honek indarra hartu zuen liberalismo hutsari aurre egiteko; baina, beti sistema kapitalistaren baitan kokaturik (interbentzionismo positibo iraultzailea ez bezala), helburua sistema horrek sortzen dituen gabeziak baretzea baita<sup>5</sup>.

Eremu ezberdinetan diharduten hainbat aditu edo profesionalek ongizate estatuaren funtsezko ezaugarriak zehazteko proposamenak egin dituzte.

- Vicente Navarrok<sup>6</sup> honako definizio hau ematen du: “*aquellas intervenciones del Estado (sean del nivel central, autonómico o local) que tienen mayor impacto en configurar el bienestar y calidad de vida de la ciudadanía*”.
- Ikuspuntu juridikoago batetik, hornidura-jardueren multzo gisa eta jarduera pribatuen arauketa gisa definitu daiteke, zeinaren bitartez estatuaren boterea erabiltzen den lan-erreprodukzioa aldatzeko eta langabetuak mantentzeko<sup>7</sup>.
- Thomas H. Marshallek demokraziaren, gizarte ongizatearen eta kapitalismoaren arteko konbinazioa dela adierazi zuen<sup>8</sup>.
- Gizarte langintzaren ikuspuntutik, honako definizioa eman dakioke: botere politikoak gizartean duen antolatzeke modu bat da, botere publikoei herritarren babes soziala eta ongizatea ziurtatzeko erantzukizuna esleitzen diona<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> Zabalo, J. eta Moreno, G. (2011). *Gizarte-zerbitzuen oinarriak*. UPV/EHU arg. Euskal Herriko Unibertsitatea, Soziologia Saila, 8.or.

<sup>6</sup> Navarro, V. (2011). *Los retos de la sostenibilidad del Estado Social*. Los retos de las políticas públicas en una democracia avanzada, 7, 233.or.

<sup>7</sup> Juez, P. (2014). *Economía y gestión de entidades no lucrativas*. Editorial Universitaria Ramón Areces, 30.or.

<sup>8</sup> Olivari, J. (2010). *Gestión Obrera: del fragmento a la acción colectiva*. Editorial Nordan – Extensión Libros, 53.or.

- Niklas Luhmann soziologo alemaniarrek berriz, ongizate estatua konpentsazio printzipioaren instituzionalizazioa dela dio (Gonnet, 2010).
- Jonh Maynard Keynesen aburuz (Borisov, Zhamin eta Makárova), Estatuak ekonomian eta gizartean aktiboki esku-hartu behar du, merkatuaren funtzionamendua osatzeko helburuarekin, herritar orori oinarritzko ongizate bat bermatze aldera.

Autore ezberdinek emandako ezaugarriak aintzat hartuz, definizio propio bat ematearren, ongizate estatua zera dela esan daiteke: Jatorriz kapitalismoak eragindako ezberdintasun sozialak gainditzeko helburuarekin, baina sistema kapitalistaren baitan, ildo interbentzionista positibo erreformistan oinarrituz, estatuak gizartean egiten duen esku-hartzea da, gizarte-ongizatea helburu duten gizarte-politikak garatuz eta prestazio sozialak herritarren eskura jarritz (osasuna, hezkuntza, gizarte zerbitzuak...).

Industria iraultzaz geroztik, XVIII.mendean, indarra hartu zuen sistema ekonomiko liberalak agerian utzi zituen muturreko kapitalismoaren funtsezko akatsak (Romero, 2014): 1) ekonomiaren mugimendu ziklikoa (hazkunde-aldi eta krisialdi sakonak); 2) aberastasunaren banaketa desorekatua. Arazo horiei aurre egiteko helburuarekin, Estatuak gizartean esku-hartzeko beharrezina azaleratu zen. Ideia hori abiapuntutzat hartuz, ongizate estatua fase ezberdinetan garatzen joan da, eta haren sorreran hainbat gertaerek garrantzi handia izan zuten.

1942.urtean William Beveridgek “Beveridge Txostena” aurkeztu zuen Britania Handiko parlamentuan<sup>10</sup>. Txosten hau oinarri gisa erabili izan dute hainbat estatuk beraien ongizate estatua garatzeko. Bismarcken helburua botere publikoek pobrezia aurkako borrokan esku-hartzea izan zen. Onura sozialen aseguru-sistema bat sortzea proposatu zuen,

---

<sup>9</sup> Zabalo, J. eta Moreno, G. (2011). *Gizarte-zerbitzuen oinarriak*. UPV/EHU arg. Euskal Herriko Unibertsitatea, Soziologia Saila, 53.or.

<sup>10</sup> Pérez, J. L. M. (2015). William Henry Beveridge (1879-1963): La construcción de los modernos sistemas de Seguridad Social. *Revista de Derecho de la Seguridad Social, Laborum*, (4), 287.or.



baliabideen birbanaketa batetik abiatuz eta herritar ooren giza eskubideen betetzea bermatuz.

Alemanian, berriz, kantzilerra izan zen Bismarckek lehenengo gizarte-aseguru bat jarri zuen martxan 1883.urtean. Zabalok eta Morenok<sup>11</sup> argi azaltzen duten bezala, gizarte-aseguru haiek lan-esparruari lotuta zeuden, eta hainbat arlo arautzen zituzten: langaitasunak babesteko neurriak, lan-istripuak ekiditeko neurriak eta pentsioekin erlazionaturikoak. Neurri eta gizarte-aseguru hori sistema kontributiboan oinarritzen zen, langileen eta enpresarien ekarpenetan, alegia.

Botere publikoek ezartzen duten politika publikoen arabera, ezberdina da ongizate estatuak izan dezakeen izaera, ezaugarriak eta garapena. Amanda Dos Santosek<sup>12</sup> bere lanean esaten duen bezala, André Sapirrek ongizate-estatuaren lau eredu bereizten ditu, Estatuaren esku-hartzearen eta birbanaketa intentsitatearen arabera:

- Eredu sozialdemokrata edo nordikoa (Danimarka, Finlandia, Suedia eta Herbehereak). Herritarrek oinarritzko eskubideez gozatzen dute, askotan Konstituzioak bermatuta, izaera unibertsal batekin eta kotizazioarekiko loturarik gabe<sup>13</sup>. Gema Patónek<sup>14</sup> dioen bezala, ongizate estatu garatuena duen eredia da, bi ezaugarri nagusi dituena: 1) prestazio sozial hedatuak eta enplegu publiko altua, eta; 2) aurrekoa mantentzeko zerga-tasa altuak. Askotan baieztatu izan da, batez ere, krisi garaian Espainiako eredu mediterranea eredu nordikora ez-hurbiltzeko argudio gisa erabilia, Europa iparraldeko eredu horietan defizit publiko altua

---

<sup>11</sup> Zabalo, J. eta Moreno, G. (2011). *Gizarte-zerbitzuen oinarriak*. UPV/EHU arg. Euskal Herriko Unibertsitatea, Soziologia Saila, 54.or.

<sup>12</sup> Dos Santos, A. (2015). *El futuro del estado del bienestar*. (Gradu amaierako lana). Euskal Herriko Unibertsitatea, 8.or.

<sup>13</sup> Urteaga, E. (2008). *El modelo escandinavo y su transposición en los países europeos*. Lan Harremanak – Revista de Relaciones Laborales, 16, 62.or.

<sup>14</sup> Patón, G. (2006). *Las políticas fiscales y el estado de bienestar*. Universidad de Castilla-La Mancha. Crónica Tributaria, 100.or.

mantentzen dela, prestazio sozialetara bideraturiko gastu publiko hedatua mantentze aldera. Uste zabaldu horren aurrean, errealitatea bestelakoa da; izan ere, tradizio sozialdemokrata duten herrialdeak dira defizit publiko baxuenak eta superabit altuena dutenak<sup>15</sup>.

- Eredu anglosaxoia (Britania Handia eta Irlanda). Aurreko ereduarekin alderatuz, eredu anglosaxoia jarraitzen duten herrialdeek konstituzionalki jasota ez dauden giza eskubide urriak dituzte, ezberdintasun sozioekonomiko altuak izatearekin batera<sup>16</sup>. Hau da, prestazio publiko homogeenak, oinarrikoak eta mugatuak izateaz ezaugarritzen da. Langabezia-tasa altua izan arren, zerga-tasa baxuena duten herrialdeak dira. Lópezen<sup>15</sup> hitzekin jarraituz, ongizatearen abiapuntua gizabanakoa da, hots, norbanako bakoitza da bere ongizatearen erantzule, zerbitzu gehienak klase sozial ertainari zuzenduz. Beste era batera esanda, enplegu politika aktiboetara, prestakuntzara eta hezkuntzara bideratzen da gastu publikoaren portzentaje altuena, langabezia-tasa baxuak mantenduz; behin onuradunek bizitzeko bitartekoak dituztela erakusten dutenean, Estatuak babes soziala luzatzen dio sektore horri, benetako beharrezana dagoela egiaztatuz. Laburbilduz, Estatuak esku-hartze minimoa du, babes sozial funtsezkoena bermatuz eta aseguru pribatuen garapena erraztuz.
- Eredu kontinentala (Austria, Belgika, Frantzia, Alemania eta Luxenburgo). Herrialde hauek babes sozial kontributiboan oinarritzen dute beraien ongizate estatua (pentsioak eta langabeziagatiko prestazioak), langileen nahitaezko kotizazioarekin finantzatzen dena<sup>17</sup>. Hau da, herritarrek Estatuak eskaintzen dituen onurekiko sarbidea gizarte segurantzian kotizatuz lortzen dute. Onura horiekiko

---

<sup>15</sup> Patón, G. (2006). *Las políticas fiscales y el estado de bienestar*. Universidad de Castilla-La Mancha. Crónica Tributaria, 100.or.

<sup>16</sup> López, R. (2014). *Pobreza, desigualdad y modelos de bienestar en los países de la UE*. (Gradu amaierako lana). Universidad de Santiago de Compostela, 8.or.

<sup>17</sup> Dos Santos, A. (2015). *El futuro del estado del bienestar*. (Gradu amaierako lana). Euskal Herriko Unibertsitatea, 9.or.

iraupena eta zenbatekoa lortutako diru-sarren araberakoa eta lanean egondako denboraren araberakoa da. Modu honetan, kutxa publikoa zergen bitartez, baina, batez ere, kotizazio sozialen bidez finantzatzen da<sup>18</sup>.

- Eredu mediterraneo (Grezia, Italia, Portugal eta Espainia). Inguruabar politiko eta sozialak tarteko, ongizate estatua berantiarra garatu dute herrialde hauek. Hauetan, gastu publikoa murriztagoa da beste ereduekin alderatuz (batez ere, pentsioetara bideratuz), Estatuaren esku-hartzea baxua eta prestazioekiko sarbidea mugatua izanik<sup>19</sup>. Honen aurrean, familia da norbanakoaren sostenguaren eta ongizatearen oinarri. Laburbilduz, gastu publikoa beste ereduaren azpitik kokatzen da eta lan merkatua lanpostuaren babesarekin ezaugarritzen da.

Estatua zirkuitu ekonomikoaren kapitalistarak garrantzitsuena bihurtzen ari da, sistema ekonomikoa globalki zuzentzeaz arduratzen baita, bere eginkizunetako asko zuzenean beregain hartu eta herritarren berdintasun erreala lortzeko zeregina hartuz. Espainiaren kasuan, Konstituzioko 9.2 artikulua<sup>20</sup> aurreikusten du Estatuaren funtzio hori. Artikulu horrek ezartzen duena Estatuaren betebeharrak ukaezina da, gizarte ezberdintasunei aurre egiteko eta berdintasun eraginkorra lortzeko. Helburu hori lortzeko bidean, Estatuak prestazio sozial ugari eskaintzen ditu, eremu ezberdinetan banaturik (hezkuntza, Gizarte Segurantzak, osasun publikoa, langabeziaren subsidioak...).

---

<sup>18</sup> López, R. (2014). *Pobreza, desigualdad y modelos de bienestar en los países de la UE*. (Gradu amaierako lana). Universidad de Santiago de Compostela, 9.or.

<sup>19</sup> Dos Santos, A. (2015). *El futuro del estado del bienestar*. (Gradu amaierako lana). Euskal Herriko Unibertsitatea, 9.or.

<sup>20</sup> EK 9.2 artikulua: *Botere publikoari dagokien norbanakoaren eta bere taldeen askatasuna eta berdintasuna benetakoak eta eraginkorrak izateko baldintzak sustatzea; haien osotasuna eragozten edo zailtzen duten oztopoak kentzea; eta herritar guztiek bizitza politikoan, ekonomikoan, kulturean eta sozialean parte har dezaten erraztea.*

## **POLITIKA FISKALA**

Ongizate estatuaren garapenak Estatuaren esku-hartzea handitzea dakar, ereduaren arabera, gastu publikoa sektore batzuetara edo besteetara bideratuz. Estatuaren funtzio horrek, ordea, finantza-kostu handia suposatzen du, gastu publikoa handituz; eta gastu publikoen handitze horrek diru-sarrerak handitzea eskatzen du, batez ere zergen bitartez. Eskema honen aurrean, finantza-sistemak funtsezko garrantzia du Estatuaren diru-sarreren eta gastuen nondik norakoa zehazteko.

Estatu bateko politika fiskala helburu makroekonomikoen betetzea sustatzeko politika instrumental garrantzitsu bat da. Zehazki, Estatuaren eta Administrazioaren baliabideak kudeatzera bideraturiko politikoa ekonomikoaren diziplina da (Sánchez, 2015). Estatu orok beharrezko dituen baliabideak bildu behar ditu politika sozialak finantzatu ahal izateko. Finantzazio hori sistema fiskalaren bitartez gauzatzen da.

## **3. TRIBUTUAK**

### **KONTZEPTUA ETA EZAUGARRIAK**

Tributuak sarrera publikoak dira, hain zuzen ere herri administrazioak foru arau batek zergak ordaindu beharrekina lotzen duen zerga-egitate bat egiteagatik eskatzen dituzten diru-prestazioak; beraien helburu nagusia gastu publikoei eusteko beharrezkoak diren kopuruak lortzea da<sup>21</sup>. Konstituzio Auzitegiak<sup>22</sup>, berriz, honela definitzen du: ikuspegi konstituzional batetik, hertsapenezko ondare-prestazioak dira, zuzenean edo zeharka, erakunde publikoei ordaintzen zaiena eta helburutzat gastu publikoaren mantentzea dutena. Definizio horietatik tributuaren funtsezko ezaugarri batzuk ondorioztatu daitezke<sup>23</sup>:

- Ondarezko prestazio bat da, diru kantitate bat emateko obligazioa dakarrelako.

---

<sup>21</sup> 2/2005 Foru-Arauaren 16.1 artikulua

<sup>22</sup> AKE 182/2021, urriaren 26koa, 4. OJ.

<sup>23</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gradu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 11.or.

- Izaera publikoa edo hertsapenezkoa duen prestazioa da, ez delako alderdien arteko adostasunez sortzen (*ex contractu* obligazioekin gertatzen den bezala), legez baizik. Subjektu pasiboak egitate zergagarria askatasunez gauzatu dezake, baina borondate hori zergapetutako egitate juridikoan soilik ematen da, eta ez egitate hori burutzearen ondorioz sortzen den tributu-obligazioan<sup>24</sup>.
- Helburu nagusia diru-bilketa da, gizarte beharrianak asetzera bideraturiko gastu publikoak finantzatzeko behar diren baliabide ekonomikoa lortzeko. Zehapenarekin duten ezberdintasuna ezaugarri honetan kokatzen da; izan ere, nahiz eta zehapenak hertsapenezko ondare-obligazioak izan, ez dute dirua biltzeko helburua, zuzenbidearen kontrako portaera bat zigortzea baizik<sup>23</sup>. Hortaz, tributu bat ezin da ordenamendu juridikoaren aurkako jarduera baten gainean eman.

Bestalde, garrantzitsua da tributua eta zehapena ez nahastea. Konstituzio Auzitegiaren arabera<sup>25</sup>, zehapenak diruzko izaera duenean, tributuak eta gainerako diru-sarrera publikoak bezala, altxor publikoaren kutxak handitzen laguntzen dute; baina, tributuetan gertatzen den bezala, zehapenen xede nagusia edo zeharkakoa ez da gastu publikoen mantentzea edo beharrian kolektiboen asetzea (diruzko zehapenen erabilera gastu publikoak finantzatzeko emaitza bat da, eta ez helburu bat), eta ez dira aberastasunaren adierazpenaren ondorioz ezartzen, baizik eta soil-soilik ordenamendu juridikoaren aurkako portaera bat zigortzeko.

Azkenik, interesgarria da tributua eta jabetza-eskubidea erlazionatzea, izan ere, tributuaen izaera estafiskala eta jabetza eskubidearen funtzio soziala hertsiki loturik daude. Estatuak, zergen bidez, zergadunen jabetzakoak diren diru-kopuru batzuk kentzen ditu eta Konstituzioko 33.1 artikulua jabetza pribaturako eskubidea aitortzen du. Horri dagokionez, aipatzekoa da eskubide horrek bilakaera bat izan duela estatu liberalaren indibidualismotik, non Estatuak ez zuen jabetza-eskubidean esku hartu behar, alderantziz

---

<sup>24</sup> Checa, C. (2015). *La función de las normas tributarias en el Estado Social*. Consideración de los tributos con finalidad extrafiscal. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, 32, 16.or.

<sup>25</sup> AKE 276/2000, azaroaren 16koa, 4.OJ

baizik, babestu egin behar zuen, eskubide hori kontratu sozialaren aurrekoa baita<sup>26</sup>. Gaur egun, ordea, jabetza-eskubidearen kontzeptioa oso bestelakoa da; babestu beharreko eskubidetzat hartzen da Konstituzioan, baina ez da eskubide absolutu bat<sup>27</sup>. Izan ere, Espainiako Konstituzioak<sup>28</sup> funtzio soziala esleitzen dio, jabetza-eskubidea mugatuz.

Aipagarria da Konstituzio Auzitegi Gorenak 37/1987 Sententzian<sup>29</sup> dioena: *“En efecto, la referencia a la «función social» como elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho como mero ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto del dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las Leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir.”*. Hau da, jabetza-eskubideak legezko betebeharrak multzo bat darama bere gain, onura kolektiboa kontuan hartuta, gizarte balioei eta interesari erantzuten diena.

Modu honetan, jabetza pribatuaren dimentsio sozialak -beharrizan sozialak asetzeko instituzio gisa- oinarritzen du zergaren eta eskubide horren arteko harremana. Zergak bere

---

<sup>26</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Grado Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 6.or.

<sup>27</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Grado Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 6-7 or.

<sup>28</sup> EK 33.2: *La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes*.

<sup>29</sup> AKE 37/1987, martxoaren 26koa, 2.OJ

desjabetze-titulua funtzio sozial batean oinarritzen du, gastu publikoari ekarpena egitea, alegia. Miguel Asenjok<sup>26</sup> dioen bezala, funtzio horrek gidatzen du zerga-lan guztia, eta beraz, gaitasun ekonomikoa duten guztiek Estatuaren gastuetan laguntzeko betebeharra dute, arrazoi hauengatik: 1) denok jasotzen dugulako gastu publiko hori, eta; 2) Estatuak aberastasunaren banaketa sustatu behar duelako eta zerga-ordainarazpena bitarteko egokia delako hain lan garrantzitsua egiteko.

## **TRIBUTU MOTAK**

Tributua sailkatzeko bi irizpide nagusi erabiltzen dira. Batetik, egitate zergagarriaren izaera kontuan hartuz, hiru tributu mota bereizi daitezke: tasa, kontribuzio berezia eta zerga. Bestetik (doktrina tradizionala gaindituz), tributuaren xedea aintzat hartuz, tributu fiskala eta estrafiskala (parafiskala) bereizten dira.

### EGITATE ZERGAGARRIAREN IZAERAREN ARABERA

#### 1. TASA

Tasak zerga-egitate hau duten tributuak dira: herri jabariaren bakarreko erabilera edo aprobetxamendu berezia egitea edo zerbitzuak ematea edo jarduerak egitea Zuzenbide Publikoko erregimenean, hain zuzen ere zergapekoei dagozkienak, haiek ukitzen dituztenak edo haiei onura ekartzen dietenak, baldin eta zerbitzu edo jarduera hauek ez badituzte beraiek eskatzen edo ez badituzte euren borondatez jasotzen edo ez badituzte egiten sektore pribatukoek<sup>30</sup>. Definizio luze eta konplexu hori ulertzeko asmotan, haren ezaugarri nagusiak azaltzea komeni data. Hasteko, tasa tributu mota bat da. Bigarrenik, haren egitate zergagarria hauetako bat izan behar da: 1) jabari publikoaren erabilera pribatiboa edo aprobetxamendu berezia, edo; 2) zuzenbide publikoaren erregimenpean dagoen jarduera edo zerbitzuzko prestazioa. Gainera, egitate horiek onura bat sortu behar diote zergapekoari. Azkenik, jarduera edo zerbitzuzko prestazioaren eskaera edo jasotzea ez da zergapekoarentzat borondatezkoa izan behar, eta ez ditu sektore pribatuko entitate batek

---

<sup>30</sup> 2/2005 Foru-Arauaren 16.2.a) artikulua

kudeatu behar. Hortaz, azken kasu hauek ematen badira, ez gara tasa baten aurrean egongo. Laburbilduz, partikularrari mesede egiten dio jarduera administratibo bat da (zergetan, ordea, ez dago jarduera administratiborik), jabari publikoa edo Administrazioaren jarduera bat intentsitate handiagoarekin aprobetxatzeagatik<sup>31</sup>.

## 2. KONTRIBUZIO BEREZIA

Kontribuzio bereziak zerga-egitate hau duten tributuak dira: herri lanak egitearen edo zerbitzu publikoak ezarri nahiz zabaltzearen ondorioz zergapekoak mozkina izatea edo beraren ondasunen balioa gehitzea<sup>32</sup>. Hau da, egitate zergagarria izango da subjektu pasiboak onura bat lortzea edo bere ondasunen balioa handitzea, obra publikoak egitatearen edo tokiko zerbitzu publikoak ezartzearen zein zabaltzearen ondorioz. Konstituzio Auzitegiak 233/1999 Epaian<sup>33</sup> adierazten duen bezala, kontribuzio berezia ukitutako tributua da. Hau da, kontribuzio bereziarekin lortutako zenbatekoarekin ordainduko da obra publikoa edo zerbitzuaren ezartzea zein handitzea.

Kontribuzio bereziaren eta tasaren arteko ezberdintasun gisa, lehenengoan onura pertsonala dago herritarrarentzat, baina, gainera, onura bat gizarte osoarentzat (adibidez, argiteria publikoa); tasan, aldiz, subjektu pasiboaren interes pertsonala baino ez da onuradun suertatzen<sup>34</sup>. Era berean, tasa zergadunak eskatzen duen bitartean, ekarpen bereziaren kasuan, Administrazioak egingo du.

---

<sup>31</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gradu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 18.or.

<sup>32</sup> 2/2005 Foru-Arauaren 16.2.b) artikulua

<sup>33</sup> AKE 233/1999, abenduaren 13koa, 14. OJ

<sup>34</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gradu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 11-12 or.



Bestalde, tasak eta prezio publikoak nahastea erraza denez, Miguel Asenjok<sup>33</sup> dioen bezala, tasa ordaintzea eskatuko da jasotzen den zerbitzuak sektore pribatuarekin konkurrentziarik ez duenean; prezio publikoak berriz, konkurrentzia pribatu bat egotea eskatzen du.

### 3. ZERGA

Zergak kontraprestaziorik gabe eskatzen diren tributuak dira eta beraien zerga-egitatea zergadunaren ahalmen ekonomikoa islatzen duten negozioak, egintzak edo egitateak dira<sup>35</sup>. Aberastasunaren adierazpen horrek errenta, ondare edo kontsumo forma izan dezake. Diru-bilketarako tributu nagusia da. Aberastasunaren adierazpena zergapetzen da, eta aurreko bi figuretan ez bezala, ez da partikularraren aldeko jarduera administratibo bat behar eta gaitasun ekonomikoaren printzipioan oinarritzen da. Ezaugarri garrantzitsu bat kontraprestaziorik ez duela da, hots, Administrazio Publikoari ezin zaio ezer eskatu zergak ordaintzearen truke.

Doktrinak zerga mota ezberdinak bereizten ditu<sup>36</sup>:

- Zerga zuzenak eta zeharkakoak. Zuzenekoak aberastasunaren eta, beraz, ahalmen ekonomikoaren adierazpen zuzenetan aplikatzen dira; zeharkakoak, berriz, aberastasunaren adierazpen zeharkakoak dira, aberastasunaren zirkulazioari erreparatzen baitiote. Beraz, zuzenekoek aberastasuna bera zergapetzen dute, eta zeharkakoek, aberastasun horren erabilera. Hauek dira zerga zuzenak, besteak beste: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ez-Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen gaineko Zerga, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga eta Ondarearen gaineko Zerga. Zeharkakoen artean, aldiz, honakoak daude: Balio Erantsiaren gaineko Zerga, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga, Aduanen Errenta eta Zerga Bereziak.

---

<sup>35</sup> 2/2005 Foru-Arauaren 16.2.c) artikulua

<sup>36</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gratu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 8-9 or.

- Zerga pertsonalak eta errealak. Pertsonaletan, zergapeko egitatea pertsona jakin bati erreferentzia eginez eratzen da, eta errealetan, zergapeko egitateak pertsona jakin batekiko independentziaz jokutzen du, eta ondasun edo eskubide jakin bat funtsezko bihurtzen da.
- Zerga objektiboak eta subjektiboak. Subjektiboetan, tributu-zorra kuantifikatzeko orduan, subjektu pasiboaren inguruabar pertsonal batzuk hartzen dira kontuan. Objektiboetan ez dira kontuan hartuko inguruabar pertsonal edo familiar horiek.
- Zerga aldizkakoak eta berehalakoak. Aldizkakoak ez dira agortzen zergapeko egitatea gauzatzearekin, baizik eta denboran irauteko joera dute (adibidez, PFEZa). Bat-batekoak egitate zergagarria gauzatzearekin agortzen dira (adibidez, Oinordetzen gaineko Zerga).

## XEDEAREN ARABERA

### 1. TRIBUTU FISKALA

Estatu liberalaren ideiatan oinarrituz, tradizionalki tributuei erabilera eta xede erabat fiskala eman zaie. Estatuaren gastu publikoa finantzatzeko beharrezkoak diren baliabide ekonomikoak lortzea eta mantentzea izan da tributuen xede bakarra (xede fiskala). Gaur egun, ordea, zuzenbidezko estatu sozial eta demokratikoaren garapenarekin tributuen jarduera eremua hedatu egin da. Hala ere, fiskalitatea da tributu ororen izateko era, hau da, tributuari xede estrafiskala barneratzeak ez du haren izaera baztertzen. Nahiz eta gailentzen den helburua estrafiskala izan, tributuen esentzia ez da helburu horretan oinarrituko; helburu ez-fiskalak ez du tributuen esentzia aldatzen<sup>37</sup>. Hortaz, tributu orok gastu publikoa mantentzeko xedea du<sup>38</sup>, nahiz eta gailentzen den helburua ez-fiskala izan daitekeen.

---

<sup>37</sup> Edward, A. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*. Conferencia Anual de la Asociación Latinoamericana e Ibérica de Derecho y Economía (ALCDE), 4.or.

<sup>38</sup> 2/2005 Foru-Arauaren 16.1.I artikulua: [...] *beraien helburu Nagusia gastu publikoei eusteko beharrezkoak diren kopuruak lortzea da*.

## 2. TRIBUTU ESTRAFISKALA (PARAFISKALA)

Zergaren jatorrizko funtzioa, bere izateko arrazoia, Estatuak behar dituen gastuak ordaintzeko beharrezkoa dena biltzea da. Baina, xede hori ez da zergapetzeko arrazoi bakarra; izan ere, zergaren jarduera helburu ez-fiskalen eremura ere zabaldu daiteke.

Miguel Asenjo<sup>39</sup> estrafiskalitatearen agerpena estatu sozialarekin lotzen du. Autore horrek ondo adierazten duen bezala, XIX.mendea, historia ekonomikoan garai liberala bezala ezagutzen dena, *laisse faire* garaia zen. Garai horretan, Estatu eta gizartea elkarrengandik independenteak diren bi mundu bezala ulertzen dira, non bata ez den bestearen eremuan sartzen. Liberalismoaren printzipio horiek hautsi egiten direla ikusita, baliabideak ekitatiboki banatzen ez direnez, aipaturiko idazleak dioen bezala, beharrezkotzat ikusi zen Estatuaren eta gizartearen arteko harremanak birformulatzea. Honela, autorearen hitzetan, Estatuaren zeregina sakonki birformulatu zen; Estatuaren zeregina ezin zen mugatu gizarte ordena espontaneo bat bermatzera, ezta egoera kritikoetan noizean behin esku-hartzera, gabezia nabarmenak edo jasanezinak arintzeko edo zuzentzeko. Gaur egun gizartea egituratzeko (gizarte-kohesioa ziurtatzeko) erantzukizuna beregain hartzeko eskatzen zaio, gatazka prebenitzen lagunduko duten gizarte-politikak abian jarritz.

Estatuak gizartean eta ekonomian esku-hartzeko tresna ezberdinak ditu (politika ekonomikoa, politika sozialak, legegintza...), eta horietako bat politika fiskala da. Honela, tributua gobernuak bilatzen dituen helburuak lortzeko instrumentu garrantzitsua bihurtzen da (xede estrafiskala), gastu publikoa finantzatzeko behar diren baliabide ekonomikoak lortzeko xedetik haratago joanez (xede fiskala).

Xede estrafiskala, Konstituzio Auzitegiak onartu zuenetik (beranduago ikusiko dugun bezala), hainbat lege eta arauetan jaso da. Horien artean 2/2005 Foru-Arauaren 16.1.II artikulua aipatu daiteke, zeinaren arabera, *tributuak politika ekonomiko orokorreko*

---

<sup>39</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gratu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 13.or.

*bitarteko gisa erabili ahal dira, gizarte egonkorra eta aurreratua lortzeko eta errenta ahalik eta modurik egokienean banatzeko.*

#### **4. TRIBUTUAREN FUNTZIOA ETA ESTRAFISKALITATEA**

2/2005 Foru-Arauk eta 58/2003 Lege Orokorrak<sup>40</sup> argi adierazten duten bezala, tributua xedea gastu publikoa finantzatzeko baliabideak lortzea da, eta beharizan publikoei aurre egiteko Administrazio publikoak behar dituen diru-sarrerak eskuratzera zuzentzen da. Historikoki, eta doktrina tradizionalari jarraiki, diru-bilketa izan da tributua xede nagusia eta bakarra. Hala ere, jatorrizko xede horretaz gain, arau horiek beste erabilera bat aitortzen diote tributuari; zehazki, politika ekonomiko orokorraren instrumentua eta Konstituzioak jasotako printzipio zein helburuak lortzeko bitartekoa da. Beraz, zerga ez da agortzen diru-bilketako funtzio batean; aitzitik, erakunde konstituzionala den aldetik, programaren eta konstituzio-printzipioen zerbitzura bete beharreko zeregina du<sup>41</sup>.

Gastu publikoa eta diru-sarrerak finantza-sistema bateratuaren zati direnez, eta sistema horren xedea estatuak lortu nahi dituen helburu berriei erantzutea denez, gaur egun ezin da baieztatu tributuen eginkizun bakarra gastuak estaltzeko behar diren bitartekoak lortzea denik. Eginkizun horrekin batera, beste tresna batzuekin elkarlanean, ordenamendu konstituzionalaren helburuak lortzeko balio dute. Beraz, ezin dugu esan gastu publikoak Estatuaren helburuak asetzeko tresna zuzena diren bitartean, diru-sarrera publikoak gastu publikoetarako bitarteko zuzena eta Estatuaren helburuak lortzeko zeharkako bitarteko direnik. Hau da, gastu publikoarekin batera, diru-sarrerak publikoak ere Estatuaren helburu sozioekonomikoak lortzeko zuzeneko (eta ez zeharkakoa) tresna dira; eta ez gastu publikoak lortzeko tresna zuzena soilik.

Hortik ondorioztatzen da zerga-jardueraren funtsezko alderdietako bat estrafiskala dela, hau da, zuzenean fiskalak ez diren helburuak lortzea. Horrenbestez, tributua alde batera utzi

---

<sup>40</sup> 58/2003 Lege Orokorreko 2.1 artikulua

<sup>41</sup> Checa, C. (2015). *La función de las normas tributarias en el Estado Social*. Consideración de los tributos con finalidad extrafiscal. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, 32, 22.or.

behar du Estatu liberalen garaian zuen izaera neutrala, zeinean bilketa-funtzioetara bakarrik bideratuta zegoen; aitzitik, Konstituzioan jasotako helburu berriei heldu behar die, tributuen instrumentaltasun-printzipioa agerian jarritz<sup>42</sup>.

Testuinguru berri honetan, aldaketa bat eman da finantza-jardueran eta tradizionalki tributuei eman zaion kontzepzioan, dirua biltzeko helburu hutsetik haratago joan eta konstituzionalki ezarritako helburu sozioekonomikoa bilatzera zuzendutako Ogasun Publikoa sortuz<sup>43</sup>. Instrumentu juridiko hori funtzio aniztasunaz konfiguratu da.

Aurreko hamarkadetan, eta batez ere, Bigarren Mundu Gerraren ostean aldarrikatu ziren printzipio, balio eta helburuak Estatuetakoa ordenamendu juridikoetan islatu ziren. Hainbat konstituziok ordenamendu juridikoa gidatu, zuzendu, interpretatu, egituratu eta ezaugarritzen duten printzipioak jaso zituzten. Tributuek arau juridikoetan biltzen diren heinean, printzipio eta balio horiek haiei ere eragiten die. Modu honetan, Estatuak errealitate sozialean esku-hartzen du zerga-sistemaren bidez, aipaturiko printzipio eta balioetan oinarrituz, konstituzionalki ezarritako helburuak lortzeko. Horretarako, portaera edo jarduera zehatz batzuk sustatuz edo saihestuz. Finantza-sistemak bere jarduera eremua zabaltzen du. Tributu-jarduera Estatuak helburu politiko eta sozialak lortzeko duen bitarteko bat bihurtzen da, horretarako tresna juridikoa tributua izanik.

Idea horretatik estrafiskalitatearen fenomenoak sortzen da. Definizioan adostasun hedaturik ez dagoen kontzeptu bat da. Etimologikoki fiskalizaziotik kanpo dagoenari egiten dio erreferentzia, administrazio publikoari baliabide ekonomikoak emateko helburutik haratago dagoen xedeari, alegia.

Fiskalitatea gastu publikoa mantentzeko tributuen helburu biltzailea da. Estrafiskalitatea, beraz, helburu horri loturik ez dagoena litzateke. Definizio, esanahi eta ezaugarri zehatzak, ordea, eztabaidagai dira oraindik. Autore ezberdinek funtzio, muga eta erabilera ezberdinak

---

<sup>42</sup> Colao, P.A. (2015). *Derecho Tributario. Parte General*. Ediciones UPCT. Universidad Politécnica de Cartagena, 2.or.

<sup>43</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Grado Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 8.or.

ematen dizkiote fenomeno “berri” honi. Hortaz, arlo praktikoan presentzia handiagoa du arlo teorikoan baino. Dena den, idazle ezberdinek eta jurisprudentziak estrafiskalitatea definitzeko egin duten ekarpena kontuan hartuz, ezaugarri nagusienak azaltzen saiatuko gara.

Konstituzioaren ikuspegitik, ezin zaio inolako eragozpenik jarri nagusiki zerga estrafiskalak egoteari, baldin eta zerga horiek ainguraketa egokia badute politika sozial eta ekonomikoaren printzipio gidari diren konstituzio-agindu batzuetan, eta gainera, zerga-sistema arautzen duten printzipio konstituzionalei ere men egiten badiete<sup>44</sup>; izan ere, helburu ez-fiskalak bilatzen dituzten tributuak, azken batean, Konstituzioaren 31.1 artikulua araberan errespetatu beharreko printzipioak dira.

Lehenengoz, Auzitegi Gorenaren 27/1981 Sententzian onartu zen tributuaren funtzio estrafiskala: *“el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica legislativa que se reclame en cada momento”*. Auzitegi Gorenaren 37/1987 Epaiak<sup>45</sup>, berriz, jurisprudentzia ezarri zuen: *“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*. Hortaz, tributua Estatuaren esku dagoen tresna bat da, Konstituzioan jasotako helburu sozioekonomikoak lortzeko.

Ordutik, xede estrafiskala plano praktikotik maila juridikora igaro zen. Honela, estrafiskalitatea norbanakoen portaera zuzentzera eta baldintzatzera bideratu zen, printzipio

---

<sup>44</sup> Checa, C. (2015). *La función de las normas tributarias en el Estado Social*. Consideración de los tributos con finalidad extrafiscal. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, 32, 23.or.

<sup>45</sup> AKE 37/1987, martxoaren 26koa, 13.OJ.

konstituzional batzuk lortzeko helburuarekin, hertsapenezko ondare-prestazioen eta onura fiskalen bitartez, portaera horiek sustatzeko edo saihesteko<sup>46</sup>.

Doktrina modernoak ere ildo berari eusten dio, tributu-funtzioaren inguruko honako interpretazioa eginez: *“cuando se estudia la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias que se derivan de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de los individuos gravados, como de aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación”*<sup>47</sup>. Hots, tributuek maila ekonomikoan, juridikoan, politikoan eta sozialean ondorioak dituzte, Estatuarentzat baliabide ekonomikoak biltzeaz haratago. Horrek esan nahi du, tributua diru-sarrera publikoak biltzeko iturria izateaz gain, politiko ekonomiko orokorraren instrumentua dela, egonkortasunaren eta garapenaren eskakizunei erantzun behar diela eta errentaren banaketa egokiena bilatu behar dutela<sup>48</sup>. Hau da, zerga-antolamenduaren bidez, politika sozial eta ekonomikoko helburuen jarraipen komuna bilatu behar da, legeak jasotzen dituen zehaztapenen bidez, bidezko zerga-sistemaren esparruan eta Konstituzioak aldarrikatzen duen elkartasunaren esparruan.

Xede fiskala eta xede estrafiskala bereiztea erraza dirudien arren, praktikan bataren eta bestearen arteko mugak ez dira zehatzak. Aipagarria da Auzitegi Gorenaren 43/2019 Epaiak<sup>49</sup> dioena: *“de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad*

---

<sup>46</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gradu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 14.or.

<sup>47</sup> Edward, A. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*. Conferencia Anual de la Asociación Latinoamericana e Ibérica de Derecho y Economía (ALCDE), 3.or.

<sup>48</sup> AKE 19/2012, otsailaren 15ekoa, 3.OJ

<sup>49</sup> AKE 43/2019, martxoaren 27koa, 3.OJ

*económica*”. Beraz, tributuek ez dituzte helburu guztiz fiskalak edo ez-fiskalak. Aitzitik, oro har, dirua biltzeko helburuarekin sortu diren tributuek, norbanakoen portaeran baldintzatuko dute neurri handiagoan ala gutxiagoan; eta alderantziz, helburu sozioekonomikoak lortzeko sortu diren tributuek ere, dirua biltzeko helburua izango dute, tributua izatera bera dela eta (hala izango ez balitz, EK 31.artikulua urratuko litzateke<sup>50</sup>).

Esandako kontuan hartuz, Alvaro Rangelek<sup>51</sup> estrafiskalitatearen ezaugarri ondorioztatzen ditu:

- Nagusiki helburu ez-fiskal bat izan behar du, konstituzionalki babestuta dagoena.
- Tributua barne-egiturak aspektu estrafiskalak islatu behar ditu. Hau da, tributu bat ez da estrafiskala izango nahiz eta horrela dela adierazi, baldin eta helburu hori eraginkortasunez lortzeko neurriak biltzen ez baditu. Dena den, Angelo Edwardek<sup>52</sup> dioen bezala, tributua esentziak diru-bilketari erantzun behar dio. Beraz, nahiz eta tributua barne-egiturak elementu estrafiskalak eduki, neurri handiagoan edo gutxiagoan, tributu estrafiskal horrekin biltzen diren baliabide ekonomikoak beti bideratuko dira gastu publikoak finantzatzera, helburu fiskala tributua jatorrizko izatera baita.
- Subjektua portaera eta jardura baldintzatu behar du, zehaztutako helburua lortze aldera. Hortaz, norbanakoen helburu estrafiskala lortzera bideraturiko portaerak burutzen badituzte, karga fiskala murriztu egin behar da; eta, alderantziz, karga fiskala handitu egingo da, helburu estrafiskalaren kontrako portaerak burutzean.

---

<sup>50</sup> EK 31.1 artikulua: *Guztiek lagunduko dute gastu publikoei eusten, beren ahalmen ekonomikoaren arabera, berdintasun- eta progresibotasun-printzipioetan oinarritutako zerga-sistema justu baten bidez, eta sistema horrek ez du konfiskatzeko-irismenik izango.*

<sup>51</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gradu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 15-16.

<sup>52</sup> Edward, A. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*. Conferencia Anual de la Asociación Latinoamericana e Íberica de Derecho y Economía (ALCDE), 4.or.



Esaterako, enpresa batek zenbat eta produktu kutsakor gehiago isuri, orduan eta zergapetze altuagoa jasango du (eta alderantziz).

- Gainera, Gemma Patónek<sup>53</sup> beste ezaugarri bat aipatzen du: negatibotzat jotzen diren portaerak aldatzeko legegileak egiten duen bilaketaren aurrean, zentzu positibora aldatzeko bidea zabalik utzi behar du. Esaterako, egokitzen jotzen den portaeraren aurrean onura fiskalak aurreikusi daitezke.

Hortaz, xede fiskala eta ez-fiskala batera elkarbizitzen diren tributu orotan. Tributuaren bi eginkizunak estuki lotuta daude beti. Izan ere, helburu estrafiskalera soilik bideratuta dagoen zerga batean pentsatzea ezinezkoa da, egitate zergagarria burutzen den bakoitzean entitate publikoari suposatzen dion berezko diru-sarreragatik bada ere; ezta diru-bilketara soilik bideraturiko zerga batean ere, beste edozein helburu ez-fiskalekin zerikusirik izan gabe<sup>54</sup>. Julia María Díazen arabera<sup>55</sup>, elkar loturik dauden helburuak dira; helburu ez-fiskala soilik duena tribututzat jo ezin bada, helburu fiskala baino ez duena ere ezin da tribututzat jo. Beraz, xede nagusiki (eta ez guztiz) fiskala edo ez-fiskala duten tributuez hitz egitea da egokiena. Nagusitzen dena zein den jakiteko, legegilearen borondateari erreparatu behar zaio.

Honen harira, doktrina modernoak tributu estrafiskal propioak eta inpropioak bereizten ditu, diru-bilketaren helburuarekiko duten hurbilketaren arabera<sup>56</sup>. Alde batetik, dirua biltzeko helburu nagusiarekin sortu diren tributuak ditugu, baina saihestezina den heinean,

---

<sup>53</sup> Patón, G. (2006). *Las políticas fiscales y el estado de bienestar*. Universidad de Castilla-La Mancha. Crónica Tributaria, 105.or.

<sup>54</sup> Checa, C. (2015). *La función de las normas tributarias en el Estado Social*. Consideración de los tributos con finalidad extrafiscal. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, 32, 20.or.

<sup>55</sup> Díaz, J.M. (2018). *El principio de capacidad y los fines extrafiscales de los tributos como justificación de los beneficios fiscales a las personas con discapacidad*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, 34, 104.or.

<sup>56</sup> Edward, A. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*. Conferencia Anual de la Asociación Latinoamericana e Íberica de Derecho y Economía (ALCDE), 5.or.

elementu estrafiskalak dituen (estrafiskalitate inpropioa). Beste aldetik, berriz, nagusiki izaera estrafiskala duen helburua lortzeko sortu den tributua dago, baina tributuen jatorrizko esentzia den heinean, dirua-biltzeko nahitaezko funtzioa duena (estrafiskalitate propioa). Beraz, doktrinak tributuen efektu ez-fiskalak aipatzen duenean, diru-bilketarako tributuen helburu estrafiskalaz ari da; hau da, zergaren helburu nagusia gastu publikoak finantzatzeko baliabide ekonomikoak lortzea da, baina zerga guztiek bezala, hauek ere kutsu estrafiskala dute<sup>57</sup>. Honi estrafiskalitate inpropioa deritzo. Bereizi egin behar da funtzio estrafiskal zehatzen esleipena eta efektu estrafiskalak. Efektu estrafiskala ez da legegilearen borondatearen parte, albo-kalte bat baita. Estrafiskalitate propioan, berriz, tributuen helburu nagusia estrafiskala da, nahiz eta dirua-biltzeko helburua ere izan. Izaera estrafiskala egitate zergagarritik, oinarri zergagarritik edo karga-tasatik ondorioztatu behar da<sup>56</sup>. Gainera, legegilearen helburua estrafiskalitatea izan behar da, aitortutako kantitatea baino. Laburbilduz, tributuen helburu nagusia gastu publikoa mantentzeko baliabide ekonomikoak lortzea denean, baina albo-efektu estrafiskala duenean, estrafiskalitate inpropioaz ari gara. Eta tributuen helburu nagusia estrafiskala denean, baina nahitaez gastu publikoa mantentzera zuzenduta dagoenean, estrafiskalitate propioaren aurrean gaude.

Bestalde, aurretik aipatu bezala, ezinbestekoa da tributua eta zehapena bereiztea. Esan bezala, tributuek gastu publikoak mantentzeko helburua duten bitartean, zehapenen helburu bakarra zuzenbidearen kontrako portaera bat zigortzea da. Hala ere, kontuan eduki behar da tributuek estrafiskalaren helburu nagusia ez dela dirua biltzea. Tributuek estrafiskalaren ezaugarri hori zehapenarekin parekatu daiteke, biek bilatzen baitute portaera zehatz batzuetan zuzenki eragitea. Dena den, tributuek legezkoa den (ez da ordenamendu juridikoaren kontrako) baina ekidin nahi den portaera bat baztertzea lortu nahi du, baina erabateko desagertzea bilatu gabe. Zehapenen helburua, ordea, ordenamendu juridikoaren kontrako portaera bat erabat baztertzea da. Gainera, zehapenek gaitasun ekonomikoak kontuan hartzen

---

<sup>57</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gratu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 17.or.

ez duten bitartean, tributuek beti errespetatu behar dute. Miguel Asenjok<sup>58</sup> dioen bezala, helburu estrafiskala duen tributu batek dirua biltzeko xedea kontserbatzen badu eta gizarteak onartzen dituen portaerei aplikatzen bazaie, inoiz ezin du izaera zehatzailea eduki. Honela, helburu ez-fiskalarekin grabatutako ondasun edo zerbitzua gehiago baloratzen dutenek, beraien beharrianak asetu ahal izango dituzte gastu soziala estaltzen laguntzen duten bitartean<sup>59</sup>.

## **ESTRAFISKALITATEA ETA ZERGA-JUSTIZIA PRINTZPIOAK**

Zerga-justizia ez da, berez, herritarrei eskubideak eta betebeharrak dakartzkien konstituzio-printzipioa, zerga-sistemaren helburua baizik, eta gainerako konstituzio-printzipioak errespetatzen diren neurrian baino ez da lortuko (segurtasun juridikoa, orokortasuna, berdintasuna, gaitasun ekonomikoa, progresibitatea eta konfiskatze-eza)<sup>60</sup>. Zerga-justiziaren printzipioak ordenamendu juridikoaren zuzentzaileak dira, eta zerga-sistemaren jarduera eremua zein jarduteko modua mugatzen dute. Espainiar Konstituzioaren 31.artikuluari jasotzen dira printzipio horiek: “*Guztiak lagunduko dute gastu publikoari eusten, beren ahalmen ekonomikoaren arabera, berdintasun- eta progresibotasun-printzipioetan oinarritutako zerga-sistema justu baten bidez, eta sistema horrek ez du konfiskatze-irismenik izango.*”. Printzipio hauek tributuen xede fiskalari eta estrafiskalari aplikagarri zaie. Nahiz eta artikulua xede fiskala soilik aipatu (gastu publikoak eustea), Konstituzioak eta Auzitegi Konstituzionalak xede ez-fiskala onartu dutenez,

---

<sup>58</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gratu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 28.or.

<sup>59</sup> Edward, A. (2017). *La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho*. Conferencia Anual de la Asociación Latinoamericana e Ibérica de Derecho y Economía (ALCDE), 7.or.

<sup>60</sup> AKE 19/2012, otsailaren 15ekoa, 3.OJ

aplikagarritasun berdina dute<sup>61</sup>. Jarraian ikusiko dugunez, printzipio horiek elkar loturik daude, eta batak besteari modu zuzen baten eragiten dio.

### OROKORTASUN PRINTZIPIOA

Zergadun guztiei egiten dio erreferentzia, pertsona fisikoak eta juridikoak, nazionalak eta atzerriarrak. Pertsona orok dauka gastu publikoen finantzazioan parte hartzeko obligazioa, eta konstituzioan oinarritutako salbuespenak soilik onartzen dira. Hori ondorioztatzen da Konstituzio Auzitegiaren 96/2002 Sententziatik<sup>62</sup>: “*La expresión «todos» absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario.*”. Azken baten, betebeharrak konstituzional (gastu publikoen mantentzean laguntzeko betebeharrak) baten aurrean pertsona ororen berdintasunari egiten dio erreferentzia. Horrek, Konstituzio Auzitegiak jarraian dioen bezala, bi ondorio dakartza: 1) legegileari eskakizun bat suposatzen dio, aberastasuna dagoen tokian bilatzea, alegia; 2) zerga-pribilegio diskriminatzaileak emateko debekua, hots, Konstituzioaren ikuspuntutik justifikaziorik ez duten zerga-onurak emateko debekua, Estatuaren gastuei eusten laguntzeko betebeharrak orokorraren haustura baita.

Hortaz, salbuespenak edo hobariak zerga-arloa arautzen duen orokortasun-printzipioaren haustura badira ere, ahalmen ekonomikoa sortzen duen egitate baten ondoriozko zerga-betebeharrak neutralizatzen duen heinean, justifikatuta egongo da interes orokorreko helburuei erantzuten dienean (adibidez, ekonomia- edo gizarte-politikako arrazoiengatik, gutxieneko iraupenari erantzuteko, zerga-teknikaren arrazoiengatik...). Arrazoi horietatik kanpo dagoenean, ordea, debekatuta geratuko da; izan ere, ez da ahaztu behar berdintasunaren eta orokortasunaren printzipioak urratu egiten direla arrazoizko

---

<sup>61</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Grado Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 21.or.

<sup>62</sup> AKE 96/2002, apirilaren 25ekoa, 7.OJ

justifikaziorik gabeko banaketa-irizpideak erabiltzen direnean, eta hori bateraezina da Konstituzioak aldarrikatzen duen zerga-sistema justuarekin (AKE 52/2018, maiatzaren 10ekoa, 3.OJ). Beraz, printzipioaren urraketa xedapen konstituzional batean oinarrituta ez dagoenean soilik izango litzateke onartezina. Eta oinarri konstituzional bat dagoenean, arauemailea edo jurisprudenziala, printzipio hau ez da muga bat izango, helburu konstituzionala gailentzen baita.

Orokortasunaren eta gaitasun ekonomikoaren arteko ezberdintasuna izaera subjektiboan aurkitzen da; orokortasuna pertsonez arduratzen da, eta gaitasun ekonomikoa aberastasunaren adierazpenaz<sup>63</sup>. Gainera, orokortasunak egoera berdinean dauden kasuak grabatzera behartzen du, eta adierazpen ekonomikoak grabatu gabe geratu daitezke kausa konstituzionalengatik.

Azkenik, gogoratu beharra dago printzipio hau helburu fiskala duten zergen eremuan eta strafiskalitatearen eremuan aplikatzen dela. Gaitasun ekonomikoa adierazten duen pertsona oro zergapetu behar den bitartean, helburu sozioekonomikoaren aurkako portaera burutzen duen pertsona oro zergapetuko da.

### BERDINTASUN PRINTZIPIOA

Intentsitate berdinarekin grabatzea da, hau da, gaitasun ekonomikoa adierazten duten guztiak zergapetuko dira. Auzitegi Konstituzionalaren<sup>64</sup> arabera, ez dira nahastu behar EK 31.1 artikuluan aldarrikatzen den zerga-berdintasuna eta EK 14.artikuluko berdintasuna. Izan ere, EK 14.artikuluko berdintasuna babes-errekurtso baten objektu izan daiteke (oinarrizko eskubidea delako) eta 31.1 artikulukoa ez. Gainera, EK 14.artikuluko berdintasuna subjektiboa da, zerga-berdintasuna objektiboa den bitartean, zerga-kargaren banaketa kontuan hartzen duelako.

---

<sup>63</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gratu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 25.or.

<sup>64</sup> AKE 517/2020, irailaren 17koa, 3.OJ

Berdintasun printzipioak, orokortasun-printzipioak bezala, justifikaziorik gabeko diskriminazioak edo pribilegioak debekatzen ditu. Baina, batzuetan, nolabaiteko ezberdintasun kualitatibo bat beharrezkoa da printzipio hau beteta dagoela ulertzeko, hau da, berdintasun hori ezberdintasunak txertatuz lortuko da, baldin eta lortu nahi den helburua lortzeko justifikaziorik badago<sup>65</sup>. Honela, ezberdintasuna onargarria da arrazoi konstituzionala dagoen bitartean; berdinen arteko berdintasuna eta ezberdinen arteko ezberdintasuna<sup>66</sup>. Hortaz, kontraesankorra dirudien arren, berdintasun printzipioa ezin izango da inoiz bete printzipioaren beraren urraketarik gabe; Alvaro Rangelek<sup>64</sup> dioen bezala, Konstituzioa da berdintasuna sustatzen duena, baina Konstituzioa bera da berdintasuna gainditzeko helburu estafiskalak zehazten dituena.

Kasuz kasu aztertu beharko da ezberdintasuna arrazoizkoa izan den ala ez jakiteko, printzipio unibertsal batzuk ezartzeko zailtasuna dela eta. Esaterako, Auzitegi Konstituzionalak (AKE 45/1989, otsailaren 20koa) konstituzio kontraktatzat jo zuen bere garaian, zerga-berdintasunaren kontrako izateagatik, ezkontideek aitorpen bateratua egiteko obligazioa, ezkontideek zerga-karga handiagoa jasango dutelako ezkongabeekin alderatuz. Ordutik, baterako-aitorpena borondatezkoa da.

Laburbilduz, diskriminazioak ez dira arbitrarioak ordenamendu juridikoak babestutako irizpideetan oinarritzen badira. Konstituzio Auzitegiak konstituzio kontraktatzat jo ditu hainbat hobari eta salbuespen, egitatezko kasu analogoak ez direlako arauaren aplikazioaren barruan sartu, eta beraz, ezberdintasunak sortu dituztelako<sup>65</sup>.

Estrafiskalitateari dagokionez, berdintasuna urratzeko helburu konstituzionalaren baldintzaz gain, urraketa gradua neurtzeko mekanismoak aurreikusi beharko dira, eta

---

<sup>65</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gratu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 24.or.

<sup>66</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gratu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 23-24 or.

beharrezkoa, egokia eta proportzionala dela egiaztatu beharko da<sup>67</sup>. Horregatik, inguruabar ekonomikoak, sozialak, ingurumenezkoak...kontuan hartzen dira bi egoeren artean berdintasuna ezartzeko. Beharrezkotasunari begira, helburua estrafiskala lortzeko eraginkortasun bera duen beste biderik edo bide arinagorik ez da egon behar. Egokitasunari erreparatuz, helburu estrafiskala lortzeko egokia izan behar da tributua. Proportzionaltasunak berriz, karga fiskala helburuaren betetze mailarekin bat etortzeari egiten dio erreferentzia. Honela, helburua zenbat eta gehiago lortu, orduan eta karga fiskal gutxiago izango da (eta alderantziz).

### PROGRESIBOTASUN PRINTZIPIOA

Printzipio honen arabera, pertsona baten ahalmen ekonomikoa zenbat eta handiagoa izan, orduan eta proportzio handiagoan lagundu beharko du gastu publikoa eusten, zerga altuagoak ordainduz. Berdintasun printzipioarekin eta gaitasun ekonomikoaren printzipioarekin harreman zuzena du, izan ere, errenta-mailaren arabera tratatu ezberdina eskatzen du (ekitate bertikala), zerga-kargen banaketan benetako berdintasuna edo berdintasun materiala lortzeko<sup>68</sup>.

Dena den, Alvarok Rangelek<sup>69</sup> hausnartzen duen bezala, printzipio nahasia da, gehiago irabazten duen pertsona batek ez duelako gainerakoek esfortzu fiskal berdina egiten gehiago ordaintzeagatik proportzio berean. Hau da, progresibotasun printzipioaren arabera, errenta handiagoak dituen pertsona batek gehiago ordaintzen du, gutxiago irabazi eta ordaintzen duen pertsona baten aldean; baina, horrek ez du esan nahi biek esfortzu fiskal berdina egiten dutenik. Izan ere, maila baxuagoko aberastasunetan egiten den ordainketa askoz sakrifikatuagoa da, maila altuagoko aberastasunetan egiten den proportzio bereko ordainketarekin alderatuz. Estrafiskalitatean, ordea, ez da hori gertatzen, tributuen

---

<sup>67</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Grado Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 25.or.

<sup>68</sup> Sanz, R. (2020). *Progresividad fiscal (España)*. Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad, 18, 312.or.

<sup>69</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Grado Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 26.or.

progresibitatea ez baitago aberastasunarekin loturik, helburu ez-fiskalaren betetze mailarekin baizik<sup>68</sup>. Honela, portaera helburutik zenbat eta gehiago urrundu, zergapetzea handiagoa izango da, eta alderantziz.

### KONFISKATZEKO DEBEKUAREN PRINTZIPIOA

Konstituzio Auzitegiak (AKE 66/2020, ekainaren 30ekoa, 3.OJ) printzipio honen definizio argi bat ematen du: “La prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria del artículo 31.1 CE obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.”. Hau da, zerga-aberastasuna ez agortzea behartzen du, ekarpena egiteko betebeharra aitzakiatzat hartuta, eta ondorio hori gertatuko litzateke indarrean dauden tributu-figurak aplikatuz subjektu pasiboari bere errentak eta jabetzak kenduko balitzaizkio. EK 33.artikuluak aitortzen duen jabetza-eskubidearen errefortzu bat da; zerga-boterearen ezaugarri bat da, interes publikoko arrazoiengatik erakunde publikoen desjabetze-ahalmenetik bereizten duena, progresibotasun-printzipioaren zuzeneko muga izanik<sup>70</sup>.

Estrafiskalitatearen eremuan, printzipio hau urratuko litzateke, helburu konstituzionala lortzeko ezartzen den zerga fiskalak subjektu pasiboaren aberastasuna agortuko balu, bizitzeko beharrezko dituen baliabideak ukituko balitu, hain zuzen ere.

### GAITASUN EKONOMIKOAREN PRINTZIPIOA

Beste konstituzio batzuetan ez bezala, Espainiakoak bere-beregi aipatzen du kontribuzio-gaitasunaren printzipioa. Gastu publikoetan laguntzeko ondorioetarako, gaitasun ekonomikoaren printzipioak eskakizun logiko bat suposatzen du; aberastasuna dagoen

---

<sup>70</sup> Fernandez, J.A. eta Masbernat, P. (2013). *La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*. Estudios Constitucionales, 2, 504.or.



tokian bilatzea, alegia<sup>71</sup>. Beraz, printzipio honek muga bat jartzen dio legegileari: ezin izango ditu zerga ezarri, horien gaia edo zergapeko xedea ez badator bat benetako aberastasunaren edo aberastasun potentzialaren adierazpenarekin, hau da, ez dio baimenik ematen aberastasun birtual edo fikziozko hutsak zergapetzeko eta, ondorioz, ahalmen ekonomikoa adierazten ez duten ondasunak zergapetzeko<sup>72</sup>.

Corral Guerrerok<sup>73</sup> honako esanahia ematen dio gaitasun ekonomikoari: zuzenbidezko subjektu batek diru-prestazio bati aurre egiteko duen gaitasun nahikoa; aberastasunarekin edo errentarekin loturiko norbanakoaren gaitasuna. Gaitasun ekonomikoak zehazten du norbanakoaren irabazien zein proportzio ordainduko den zergen bidez. Guztiek dute zergak ordaintzeko betebeharra, baina bakoitzaren gaitasun erreala hartzen da kontuan, zergak ordaintzeko betebeharra indibidualizatuz.

Printzipio honek bilakaera bat izan du. Estatu liberalean, zerga-justiziako printzipio eksklusibo gisa, izugarritzko garrantzia izan zuen, eta arrazoi politikoak, ekonomikoak edo sozialak ez ziren nahikoak jabetza-eskubidea zergapetzeko. Finantza ordenamendu juridikoa islatzen duen printzipio garrantzitsuenetariko bat zen. 1978ko Konstituzioa indarrean sartu zenean, gaitasun ekonomikoaren printzipioa berdintasun eta orokortasun printzipioak ulertzeko irizpidetzat hartu zen; hots, berdintasuna eta orokortasuna gaitasun ekonomikoaren arabera neurtzen dira<sup>74</sup>. Hala, gaitasun ekonomikoaren printzipioari izaera instrumentala ematen zaiola esan daiteke.

Estrafiskalitatearen eta gaitasun ekonomikoaren artean gatazka ugari sortu dira, batak bestea mugatzen baitu. Baina, Auzitegi Konstituzionalak (AKE 182/2021, urriaren 26koa,

---

<sup>71</sup> AKE 1496/2020, azaroaren 11koa, 5.OJ

<sup>72</sup> Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gradu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho, 27.or.

<sup>73</sup> Guerrero, C. (2014). *La capacidad económica de contribuir*. Cuadernos de estudios empresariales, 28.or.

<sup>74</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gradu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 26.or.

5.OJ) azpimarratzen duen bezala, estrafiskalitateak ez du EK 31.1 artikuluko gaitasun ekonomikoaren printzipioa oztopatzen, printzipio hori errespetatzeak ez diolako legegileari eragozten tributuaren egitate zergagarria kontsiderazio estrafikalak kontuan hartuz konfiguratzeari. Modu honetan, guztiz zilegia da legegileak helburu sozialak eta ekonomikoak bilatzen dituen zergak sortzea, gaitasun ekonomikoaren printzipioa baztertzen ez duen bitartean. Hala ere, epai berak dioten bezala, legegileak gaitasun ekonomikoaren printzipioaren intentsitatea administratzeko askatasuna du, betiere babestu beharreko interes juridikoekin bateragarria bada (politika sozial eta ekonomikoa, iruzurraren aurkako borroka edo zerga-arrazoi teknikoak).

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan gaitasun ekonomikoa erraz identifikatzen da, pertsona fisiko baten irabaziak eta ondarea hartzen duelako erreferentziazat. Balorazio hori zailagoa da identifikatu behar dena aberastasunarekin parekatzen den portaera edo egitate bat denean, hau da, tributuaren helburua estrafiskala denean. Horren harira, honakoa dio Auzitegi Gorenak (AKE 122/2012, ekainaren 5ekoa, 4.OJ; AKE 276/2000, azaroaren 16koa, 4.OJ): *“es posible establecer los referidos tributos con funciones no predominantemente recaudatorias, configurando el presupuesto de hecho teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales, pero en todo caso es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, o, lo que es igual, el hecho imponible debe constituir una manifestación de riqueza”*. Hau da, tributu estrafiskalak gaitasun ekonomikoaren printzipioa errespetatu behar duela azpimarratzen du, eta egitate zergagarria aberastasunaren adierazpena izan behar da. Baina, esan bezala, aberastasunaren adierazpen horrek eztabaida sortu estrafiskalitatearen eremuan. Auzitegi Gorenaren 1496/2020 Epaian (AKE 1496/2020, azaroaren 11koa, 5.OJ) adierazten den bezala, egitate zergagarriak aberastasun-adierazpena izan behar du, eta zerga-prestazioa ezin da gaitasun ekonomikoa adierazten ez duten egoeren mende jarri. Auzitegiaren arabera, ahalmen ekonomikoaren printzipioa errespetatzeko, nahikoa da ahalmen ekonomiko hori aberastasun edo errenta erreala zein potentziala izatea. Hortaz, ahalmen ekonomikoaren printzipioak eragotzi egiten dio legegileari aberastasun erreal zein potentziala objektutzat ez duten tributuak ezartzea; edo, gauza bera dena, legegileak ezin

izango ditu aberastasun birtualak edo fikziozkoak zergapetu (AKE 126/2019, urriaren 31koa, 3.OJ). Esaterako, abokatu batek, bere ohiko jardueraz gain, kurtso edo bestelako jarduera batzuk burutu ditzake; bere nahiaren arabera lortu ditzakeen errentak dira. Ez litzateke logikoa izango jarduera horiek burutu gabe, errenta horiek zergapetzea, gaitasun ekonomikoaren printzipioaren urraketa bat litzatekelako. Batzuetan, Auzitegi Konstituzionalaren 37/1987 Sententzian (AKE 37/1987, martxoaren 26koa) aztertzen den egoera kasu (aurrerago ikusiko dugu) aberastasun errealearen eta birtualaren arteko muga oso txikia izan daiteke.

## 5. ZERGA ESTRAFISKALAK

### PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA

Gaur egun, herritar arruntari gehien eragiten dio zerga dela esan daiteke, gastu publikoak eusteko diru gehien biltzen duena. Bizkaiian 13/2013 Foru Arauak, abenduaren 5ekoak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoak, erregulatzen du. Ukaezina da zerga honen izaera fiskala; egitate zergagarria zergadunaren errenta da<sup>75</sup> eta, oro har, zerga-justizia printzipioak errespetatuz, herritar ororen errenta guztiak (salbuespenak salbuespen) zergapetzen dira gastu publikoa finantzatzeko Gobernuak behar dituen baliabide ekonomikoak puzteko. Dena den, zergaren atal ezberdinetan funtzio estrafiskala antzeman daiteke; Miguel Asenjok<sup>76</sup> dioen bezala, PFEZk izaera pertsonala eta subjektiboa duen heinean, **aberastasuna birbanatzeko** konstituzio-mandatuari (EK 131.1 artikuluan jasota<sup>77</sup>) erantzuten dion zerga da. Horrekin batera, EK 49.artikuluan aurreikusten den

---

<sup>75</sup> 13/2013 Foru Arauaren 6.1 artikulua

<sup>76</sup> Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gradu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación, 30.or.

<sup>77</sup> EK 131.1 artikulua: *El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.*

bezala, botere publikoek **minusbalotasuna duten pertsonen integrazioa erraztuko** dute; zerga honek helburu konstituzional horretan ere laguntzen du.

Helburu konstituzional horiek lortzeko, tresna nagusienak salbuespenak eta murrizketak dira. Salbuespenei dagokienez, badaude zergadunaren errenta batzuk zergapetzetik kanpo daudenak. Salbuespen hauen bitartez, zergadunaren inguruabar pertsonalak eta familiarrak kontuan hartuz, izaera berezia duten errentak babestu eta zergapetzetik aldentzen dira. Azken batean, zaurgarritasun egoera lortutako errentatzat kontsideratzen da, eta legegileak zaurgarritasun egoera horri aurre egiteko erraztasunak jarri nahi ditu, errenta hori zergapetzetik salbuetsiz. Salbuespen hauen bitartez (9.art.), errentaren birbanaketa justua eta gutxieneko errentaren babesa bilatzen da, besteak beste: prestazio publikoak, Gizarte Segurantzaren prestazioak, lan arloko kalte-ordainak (kaleratzeagatik, lan-eteteagatik...), beka publikoak, familia-prestazioak, jaiotzagatiko (baita zaintzagatik eta edoskitzeagatik ere) prestazioak, amatasun-aitatasunagatiko prestazioak, langabeziagatiko prestazioak, laguntza sozialak, bizitzeko gutxieneko errenta...

Murrizketak, berriz, zergaren ordainketari loturik dagoen oinarri zergagarria gutxitu egiten du, hau da, zergadunak ordaindu behar duen kuota murrizten da. Salbuespenak bezala, murrizketak (VII.Titulua) ere aberastasunaren birbanaketa justua bilatzen du: ondorengoengatiko murrizketa, aurrekoengatiko murrizketa, menpekotasunagatiko edo ezgaitasunagatiko murrizketa, adinagatiko murrizketa...

Bestalde, Konstituzioko 47.artikuluaren aurreikusten den bezala, herritar orok **etxebizitza duin** bat izateko eskubidea du. Eskubide hori bermatzeko helburuarekin, PFEZk hainbat onura fiskal aurreikusten ditu. Horien helburua, EK 47.artikuluko konstituzio-mandatuari erantzunez, ohiko etxebizitza lortzeko eta mantentzeko bideak erraztea da. Honakoak dira onura fiskal aipagarrienak: ohiko etxebizitzaren alokairuagatiko murrizketa (86.art.), ohiko etxebizitzaren eskuratzeagatiko murrizketa (87.art.), mendekotasuna duten pertsonen (42.b) art.) eta 65 urtetik gorakoek (42.c) art.) beren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzeagatiko lortutako ondare-irabaziaren salbuespena (salbuespen honek mendekotasun larria edo handia eta 65 urtetik gora duten pertsonen egoeran laguntzea ere bilatzen du), ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatiko salbuespena (49.art.)...Gainera,

etxebizitza hutsen jabeek ondasun higiezin merkatutzeko eta alokairuan jartzeko neurri fiskal ezberdinak aurreikusten dira.

Honetaz gain, EK 40.artikulu<sup>78</sup> aurreikusten den helburua (**enplegu osoa**) lortzeko neurri fiskalak ere jasotzen dira, batez ere enplegu politikoa pasiboen bidez. Honakoak dira aipagarriak: ordainketa bakarrean jasotako langabezia-prestazioen salbuespena (9.13 art.), behin betiko birkokatzeagatiko enplegurako laguntza ekonomikoak (9.13 art.), bazkideen langabezia babesteko ekarpenen murrizketa (70.1.1 art.), kaleratzeagatiko murrizketa...

Halaber, **ikerketa** sustatzeko neurriak ere aurreikusten dira, EK 44.2 artikulua<sup>79</sup> zehaztutakoari erantzunez. Adibide argiena berrikuntza sustatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatiko murrizketa da (90 bis art.).

## **GUTXIEGI USTIATUTAKO LURREN GAINEKO ZERGA (8/1984 LEGEA)**

Interesgarria da Auzitegi Konstituzionalak (AKE 37/1987, martxoaren 26koa) 8/1984 Legearen eta Gutxiegi Ustiatutako Lurren gaineko Zergaren inguruan aztertzen eta ebazten duena. Andaluziako parlamentuak onartutako Lege horren bitartez, landa-jabetzaren funtzio soziala betez, landa lurren ustiaketa sustatzea bilatzen da. Eta, horretarako, Legeak berak gutxiegi ustiatutako lurren gaineko zerga jasotzen du. Zergaren egitate zergagarria landa-finkak gutxiegi erabiltzea da, zergaldian hektarea bakoitzerako finkatutako errendimendu optimoa ez lortzeagatik. Zerga estrafiskal argi baten aurrean gaude, Konstituzioak jasotako helburu sozialak eta ekonomikoak bilatzen dituen (zehazki, EK 40.1<sup>80</sup>, 130.1<sup>81</sup> eta 131.1<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup> EK 40.1 artikulua: *Los poderes públicos [...] realizarán una política orientada al pleno empleo.*

<sup>79</sup> EK 44.2 artikulua: *Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general.*

<sup>80</sup> EK 40.1 artikulua: *Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.*

art.); **garapen soziala eta ekonomikoa, eta zehazki, nekazaritzarena**. Legearen zioen azalpenetan esaten den bezala, helburua nekazaritza-egiturak eraldatzea, modernizatzea eta garatzea da, eta hazkunde-politika, enplegu osoa eta lurraldeen arteko desorekak zuzentzea. Historikoki, Andaluziaren garapen ekonomikoaren oztopoak lurraldearen jabetzarekin eta ustiaketarekin loturik egon da. Ustiategi handien aprobetxamendu estentsiboak eta beste jarduera batzuetan enplegu-alternatibarik ez izateak langabezia kronikoko egoerak sorrarazi izan ditu. Honen aurrean, Nekazaritzaren Erreformatarako Legea aldaketa sozial eta ekonomikoaren instrumentu gisa aurkezten da.

Gutxiegi Ustiatutako Lurren gaineko Zergak jada azertu ditugun tributu estafiskalaren ezaugarri guztiak betetzen ditu. Hasteko, zerga honen helburu nagusia aipaturiko helburu konstituzionala lortzea da, eta ez gastu publikoa eustea. Horrek ez du esan nahi, hala ere, zergaren bidez bildutako diru-kopurua gastu publikoak eustera bideratuko ez denik; eta, izan ere, hori da zergaren oinarritzeko esentzia. Gainera, subjektuaren portaera eta jarduera baldintzatzen du, bilatzen duen helburua lortze aldera. Honela, landa-lurren ustiaketa zenbat eta handiagoa izan, lur horien jabeek orduan eta gutxiago ordaindu beharko dute; eta, alderantziz, lurren jabeek ustiaketa-maila jaisten badute, zergapetzea handiagoa izango da.

Testuinguruan kokatuta, errekurtsogileek konstituzio-kontrakotasun errekurtsu bat aurkeztu zuten 8/1984 Legeko<sup>83</sup> hainbat artikuluren kontra. Errekurtsogileen arabera, zerga estafiskal horrek gaitasun ekonomikoaren printzipioa urratzen du, ez duelako egintza positibo bat zergapetzen (lurren ustiaketa izan zitekeena), baizik eta egitate negatibo bat (zergapetutako lurren errenta optimoa ez lortzea). Auzitegi Konstituzionalak alegazio hori

---

<sup>81</sup> EK 130.1 artikulua: *Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles.*

<sup>82</sup> EK 131.1 artikulua: *El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.*

<sup>83</sup> 8/1987 Legea, uztailaren 3koa, Nekazaritza Erreformatari buruzkoa

indargabetzen du, honakoa esanez: egitate positiboek bakarrik sor ditzaketela zergak, hori errekurtsogileen doakoa baieztapena da, Eraiki gabeko Orubeen Udal Zergak erakusten duen bezala; gainera, egitate negatiboak zergapetzea ez da oztopo errekurritzen den zerga (gutxiegi ustiatutako lurren gaineko zerga) xede estrafiskala duen zergatzat kalifikatzeko.

Aurrekoarekin loturik, errekurtsogileen ustez, zerga horrek ez du aberastasun erreala edo potentziala zergapetzen, baizik eta aberastasun birtuala edo fikziozkoa, gaitasun ekonomikoaren printzipioa urratuz. Gogoratu beharra dago, aurretik ikusi bezala, ahalmen ekonomikoaren printzipioa errespetatzeko, nahikoa da ahalmen ekonomiko hori aberastasun edo errenta erreala zein potentziala izatea, baina aberastasun birtuala edo fikziozkoa zergapetzea printzipio horren urraketa litzatekela. Auzitegiaren arabera, ordea, ustiatu gabeko lurren jabetzak gaitasun ekonomikoaren adierazpen argia suposatzen du, ondarearen jabetza gisa. Hots, Auzitegiaren hitzetan, gutxiegi ustiatutako lurren gaineko zergak ez du ahalmen ekonomikoa urratzen, soilik landa-finken errendimendu optimoa ez betetzearen gainekoa izateagatik. Izan ere, landa-lurren ustiaketa urriak esanahi sozial eta ekonomiko negatiboko egitatea da, Andaluziako legegileak, besteak beste, zerga-tresnaren bidez zuzendu nahi duena. Eta, ustiaketa urri horrek, berez, errenta erreal edo potentziala erakusten du, txikiena bada ere. Hau da, landa-lurraren jabetza izateak eta horren ustiaketarik ez egiteak aberastasun nahikoa dagoela esan nahi du, lurra bera ustiatzeko eta errentak lortzeko beharizanik ez baitago.

## **INGURUMEN-ZERGAK**

Ingurumenaren problematika nazioarteko izaera duen kezka bat da, aurre egiteko esku-hartze globala eskatzen duena. Arazoari aurre egiteko neurri ezberdinak behar dira, eta tartean zergak aurkitzen dira. Ingurumen-zergaren helburua baliabide naturalak babesteko osagai ekonomikoa sartzea da. Ingurunea zaintzea bilatzen da, eta horretarako ingurumenaren aurkako erasoak konpondu eta saihestu behar dira. Testuinguru honetan, ingurumen-zergak funtzio garrantzitsua dute, ingurumena errespetatzen duten portaerak sustatuz, ingurumen-degradazioa prebenituz eta ingurumen-politikaren kostuak horien sustatzaileen artean birbanatuz. Hala, ingurumen-zergatzat jo dezakegu zuzenbide publikoko diruzko prestazioa, ingurumenari eragiten dioten ekoizleen eta kontsumitzaileen

jokabideak antolatzena bideratzen dena<sup>84</sup>. Baina, zerga estafiskalari ingurumen-izaera ematen diona ingurumenaren sustapenaren xedea da, eta ez lortutako baliabide ekonomikoekin ingurumen-gastuak ordaintzea.

Konstituzioko 45.artikuluaren arabera, herritar orok du **ingurumen egoki baterako eskubidea** (45.1 art.), eta botere publikoek hori **bermatzeko betebeharra** dute (45.2 art.). Hala ere, konstituzioaz gain, ingurumenaren babesa gizartean sakontzen ari den ideia bat dela baieztatu daiteke. Gainera, EK 45.3 artikulua arabera, ingurumena babesteko betebeharrak konstituzionala urratzen dutenek zigorra, zehapen-administratiboa eta kaltea konpontzeko obligazioa izango dute. Jakinaenez, tributuak ez dira zigorrak edo zehapenak, baina sortutako kaltea konpontzeko tresna izan daiteke, bitarteko ekonomikoen ekarpena ezarriz (Romero, 2014). Ingurumen-zergak kostu sozial negatiboen internalizazioa jartzen du praktikan; horrek esan nahi du, hirugarrenei kalteak eragiten dizkien subjektuak, hala nola natura hondatuz gainerako herritarren kaltetan, kalte-ordain gisa funtzionatzen duen zerga baten ordainketa bereganatzen duela. Tributua eta zehapena bereizi ditugunean aipatu bezala, ingurumen-zergen helburua ez da ingurumena kaltetzen duten jarduerak erabat desagerraraztea (horrek merkatuko hainbat produktu eta zerbitzuren bukaera suposatuko luke). Zergaren xedea ingurumenaren aurkako jarduera kaltegarriak kontrolpean mantentzea da eta ahalik eta jasangarrienak izatea da. Azken finean, hazkunde ekonomikoa eta ingurumenaren babesa ez dira, gaur egun, printzipio antagonikoak, baizik eta bizi-kalitatea lortzeko uztartu behar diren helburuak.

Modu honetan, ingurumen-zergen egitate zergagarria inguruneari, modu zuenean edo zeharkakoan, eragiten dioten jarduerak lirateke. Jarduera horien barnean, oro har, naturari eragiten dion ekoizpena, ondasunen eskuratzea, isurketak, deskargak...zergapetu daitezke.

Bizkaiaren kasuan, hainbat ingurumen-zerga onartu dira foru-arau ezberdinen bidez: 4/2014 (erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak instalazio zentralizatueta biltegitratzearen gaineko zerga), 5/2014 (berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zerga),

---

<sup>84</sup> Muñoz, A. (2014). *Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)*. Anuario jurídico y económico escorialense, 47, 120.or.



6/2014 (energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zerga), 8/2014 (energia nukleoelektrikoa sortzetik deribatutako erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak sortzearen gaineko zerga) eta 1/2019 (gasaren, petrolioaren eta kondentsatuen erauzte-balioaren gaineko zerga).

Hausnarketa gisa, gaur egun argi geratu da ingurumenaren babesa ezin dela zerga estrafiskalen esku utzi. Tresna juridiko osagarritzat jardun behar dute, botere publikoen gainerako mekanismoekin batera. Politika publikoaren eraldaketa bat beharrezkoa da merkatuaren funtzionamenduan esentzia jasangarria txertatzeko, eta ezin da tributu estrafiskalarengan edo herritarrengan jarri ingurumena babesteko pisu guztia.

### **ZERGA BEREZIAK (38/1992 LEGEA)**

Espainiako zeharkako zergapetzea bi figura nagusiren bidez konfiguratu da: BEZa (kontsumoaren zerga orokorra) eta zerga bereziak (ondasun jakin batzuen kontsumoa zergapetzen dute). Legearen hitzaurrearen arabera, zergapetze bikoitza zerga berezien objektu diren ondasunen kontsumoak sortzen dituen kostu sozialak justifikatzen du, prezio pribatuak finkatzerakoan kontuan hartu ez direnak. Kostu sozial horiek kontsumitzaileek ordaindu behar dituzte, kontsumo horiek larritzen dituen zergapetze espezifikoko baten bidez. Hala, zerga horiek funtzio fiskala betetzeaz gain, xede estrafiskala dute politika sanitarioaren, energetikoaren, garraio-politikaren, ingurumen-politikaren...tresna gisa. Zehazki, fase bakarrean zergapetzen dute ondasun jakin batzuen fabrikazioa, inportazioa eta, hala badagokio, barne-lurraldean sartzea, baita garraibide jakin batzuen matrikulazioa, energia elektrikoaren hornidura eta ikatzaren kontsumoan jartzea ere. Espainian 38/1992 Legeak, abenduaren 28koak, Zerga Bereziei buruzkoak, arautzen ditu. Lege honen barnean zerga ezberdinak biltzen dira: Fabrikazioaren gaineko Zerga Bereziak, Elektrizitatearen gaineko Zerga Berezia, Garraibide Zehatzen gaineko Zerga Berezia eta Ikatzen gaineko Zerga Berezia. Era berean, zerga horiek beste hainbat zerga barneratzen dituzte.

Fabrikazioaren gaineko Zerga Bereziak honakoak biltzen ditu (2.art.): alkoholaren eta alkohol-dun edarien gaineko hainbat zerga (garagardoaren gainekoa; ardoaren eta irakitako

edarien gainekoa; bitarteko produktuen gainekoa; eta alkoholaren eta deribatutako edarien gainekoa), Hidrokarburoaren gaineko Zerga eta Tabako-lanen gaineko Zerga. Egitate zergagarria produktu horiek Erkidegoko lurraldean fabrikatzea eta inportatzea da (3.art.). Suposatzen da tabakoaren edo edari alkoholadunen kontsumoak, gizabanakoaren osasunari eragin diezazkiokeen kalteez gain, kostu sozial handiak ere eragiten dituela, botere publikoek sorospen- eta osasun-arazoei aurre egiteko duten betebeharra dela-eta. Horregatik, suposatzen da zerga hauen bidez gizabanakoen portaera moldatu nahi dela.

Garraibide Zehatzen gaineko Zerga Bereziak automobilen lehenengo matrikulazioa zergapetzen du, fabrikatuak edo inportatuak izan, berriak edo erabiliak izan. Ikatzairen gaineko Zergak, berriz, ikatzaren kontsumoan jartzea zergapetzen du, hau da, ikatzaren salmenta, entrega eta autokontsumoa. Azkenik, Elektrizitatearen gaineko Zerga Bereziak energia elektrikoaren hornidura eta kontsumoa zergapetzen du.

Esan bezala, zerga bereziak zerga estafiskal gisa aurkezten ditu legegileak. Hala ere, kritikatu izan den zerga da. Juan José Romerok<sup>85</sup> dioen bezala, badirudi legegilearen asmoa zera da: alde batetik, diru-iturri garrantzitsuak izan daitezkeen zergak alferrik ez galtzea; eta bestetik, jarduera jakin batzuen aurka agertzea, Konstituzioaren arabera errespetatu behar direnak, baina sustatu behar ez direnak. Hau da, zergaren xede estafiskalaz baino, legegilearen justifikazio estafiskalaz arituko ginateke. Legegilearen benetako asmoa gastu publikoari eusteko dirua biltzea da, baina gizarteak baztertu nahi dituen portaerak zergapetzen dituenetz, justifikazio estafiskala onartzen zaio.

## **JOKO-JARDUEREN GAINEKO ZERGA (7/2014 FORU-ARAU)**

7/2014 Foru-Arauak, ekainaren 11koak, joko-jardueren gaineko zergari buruzkoak, hitzaurrean dioen bezala, zerga honen zergadunek ekitaldian zehar egindako eragiketabolumenaren arabera tributatuko dute, eta, bolumenaren proportzioa zehazteko, kontuan hartuko da Bizkaiko egoiliarrek jokatutako zenbatekoak duten pisu erlatiboa ekitaldi

---

<sup>85</sup> Romero, J.J. (2014). *Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local*. (Gradu Amaierako Lana). Universidad de Granada, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 864.or.

horretan guztira jokatutako zenbatekoarekin alderatuta. Hau da, jokoan aritzea zergapetzen da, eta oinarri zergagarria jokatutako kantitatearen arabera zehaztuko da. Zeharkako zerga da, eta jokoak, zozketak, lehiaketak, apustuak eta joko-jarduerak baimentzea, egitea edo antolatzea da egitate-zergagarria.

Zerga estrafiskal gisa aurkezten da, gizabanakoen portaeran eragitea bilatzen duena. Joko-jarduerak gizartean izan dezaketen inpaktu eta eragin negatiboak oinarritzat hartuz, jarduera horren erabateko bazterketa bilatu gabe, zergaren helburua herritarrek eta joko-kudeatzaileek legezko jokoaren eremuan duten portaera kontrolatzea da. Politika sozial eta ekonomikoko beste printzipio batzuetan oinarritzen da; zehazki, EK 43.artikuluan aurreikusten den **osasuna eta aisialdiaren erabilera egokia**. Hala, herritarrek eta enpresek neurrigabeko joko-jarduerarik ez egitea nahi da, eta horretarako, zerga honen egitate zergagarria mota ezberdinetako jokoen jardueran datza. Dena den, joko-jarduera zergapetzen duten tributuek kritika ezberdinak jaso dituzte, Iruñe Suberbiolak (2018) idatzitako tesian sakonki aztertzen direnak.

## 6. ONDORIOAK

1. XIX.mendean estatuaren eredu aldaketa garrantzitsua gauzatu zen, batez ere muturreko kapitalismoak erakutsitako hutsuneak bultzatuta. Estatu liberalaren krisiak eta zuzenbidezko estatu sozial eta demokratikoaren agerpenak ekonomiaren eta zuzenbidearen arteko harreman berri bati eman dio bide. Ideia aldaketa horren baitan, ongizate estatuak izugarritzko indarra hartu zuen Europa mailan, Estatuari funtzio erregulatzailea esleituz. Testuinguru honetan, politika fiskala politika ekonomikoaren mekanismo bilakatu da; tributua tresnatzat hartuta, eta haren jatorrizko xede fiskala gaindituz, Konstituzioak aurreikusitako politika sozial eta ekonomikoaren zerbitzura jartzea onartu da.

2. Jakin badakigu, ongizate estatuak aberastasuna birbanatzea, gizarte sustapena, errentaren banaketa ekitatiboa...bilatzen duela. Helburu horiek lortzeko, politika ezberdinez baliatzen da Estatu (politika soziala, politika ekonomikoa, politika fiskala). Eta helburu horiek guztiz bat dator -politika fiskalaren barnean- tributuek estafiskalaren izaerarekin, zeinak helburu Konstituzionalak bilatzen dituen. Hala, tributuen funtzio sozioekonomikoari

helburu zehatz bat esleitzen zaio, eta tributuak izaera ezberdina hartzen du: 1) sozialki egokitzat jotzen ez diren jarduerak ekidin; 2) helburu sozialentzat onuragarriak diren jarduerak sustatu; 3) gizarteko ondasunak birbanatu. Ondorioz, egiaztatuta geratzen da tributu estrafiskalak ordenamendu juridikoan duen legitimitatea.

3. Ikusi bezala, tributu bat estrafiskaltzat jotzeko ezaugarri jakin batzuk bete behar ditu. Hasteko, tributu ez-fiskalak konstituzionalki babestutako helburu estrafiskala bilatzen du, baina haren jatorrizko esentzia fiskala galdu gabe. Gainera, tributuaren barne-egiturak aspektu estrafiskalak isaltu behar ditu; esaterako, subjektuaren portaera printzipio sozioekonomikoarekin bat badator, haren karga fiskala murriztu egingo da (eta alderantziz). Azkenik, legegileak xede konstituzionalaren arabera jarduteko bidea zabalik utzi behar du (adibidez, onurak fiskalen bitartez).

4. Tributuari esentzia estrafiskala txertatzeak ez du esan nahi dirua biltzeko xede tradizionala galtzen duenik. Honela, ez dago xede erabat fiskala edo ez-fiskala duen tributurik, baizik eta tributu orok barneratuko ditu, neurri handiagoan edo txikiagoan, bi funtzioak. Gastu publikoa mantentzeko baliabide ekonomikoak biltzeko helburuarekin sortu den tributuak, gizabanakoen portaeran eragingo du, neurri txikian bada ere; eta alderantziz, politika sozial eta ekonomikoari erantzuteko helburuarekin sortu den tributuak biltzen dituen bitarteko ekonomikoak gastu publikoa eustera bideratuko dira.

5. Kontuan eduki behar da, hala ere, zergaren izaera estrafiskala ez dela justifikazio nahiko zerga-justizia printzipioak alde batera uzteko, batez ere gaitasun ekonomikoarena. Hala ere, zerga-justiziak esanahi edo forma berria hartu behar izan du estrafiskalitatearen figura berrira egokitzeko. Modu honetan, zerga estrafiskalak gaitasun ekonomikoaren printzipioa errespetatu behar du, baina nahikoa da aberastasunaren adierazpena adierazgarria izatea (errealak edo potentzialak). Eta Konstituzio Auzitegiak azpimarratu duen bezala, gaitasun ekonomikoaren mandatu konstituzionalen betetzearen alde haztatu daiteke, betiere printzipio hura baztertu gabe. Dena den, kontuz eduki behar da zerga-printzipioen etengabeko haztapenekin, printzipioaren kontrako erasoak suposatuta baitezake; azken batean, modu neurrigabearen printzipioen kontra jardungo litzateke, interes konstituzionalak dagoen bakoitzean.

6. Tributuaren izaera estrafiskalak erakusten du politika fiskala Konstituzioaren gainera eboluzionatzen ari dela. Honen aurrean, ezinbestekoa da Konstituzio Auzitegiaren lana figura honen erregulazioan dagoen hutsunea betetzeko.

7. Badirudi, tributuek historikoki izan duten onarpen ezaren aurrean, funtzio estrafiskala duten tributuek biztanleriarekin gehiago bat egiten dutela. Azken baten, herritar arruntarentzat ulertzeko errazagoa da politika sozial eta ekonomikoari erantzuten dion ordainketa fiskala, Estatuarentzat baliabide ekonomikoak lortzera bideratutako ordainketa fiskala baino. Ez da harrizkoa, hala ere, botere publikoek baliabide ekonomikoak lortzeko interesa edukitzea, tributuaren justifikazio estrafiskalaren aitzakiapean. Zerga-teknikaren erabilera, gizartean esku-hartzeko tresna gisa, erakunde publikoen eskura dagoen beste mekanismo bat da, eta aprobeztatzen ikasi behar da.

## 7. BIBLIOGRAFIA

- Asenjo, M. (2016). *Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado*. (Gradu Amaierako Lana). Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la Comunicación.
- Briceño, W.J. eta Gillezeau, P. (2012). *Argumentos sobre el estado de bienestar. Negotium: revista de ciencias gerenciales*, 8(23), 26-66.
- Checa, C. (2015). La función de las normas tributarias en el Estado Social.: Consideración de los tributos con finalidad extrafiscal. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, (32), 2-22.
- Colao, P.A. (2015). *Derecho Tributario. Parte General*. Ediciones UPCT. Universidad Politécnica de Cartagena.
- Díaz, J.M. (2018). El principio de capacidad y los fines extrafiscales de los tributos como justificación de los beneficios fiscales a las personas con discapacidad. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, (34), 90-110.
- Dos Santos, A. (2015). *El futuro del estado del bienestar*. (Gradu amaierako lana). Euskal Herriko Unibertsitatea.
- Edward, A. (2017). La función extrafiscal del tributo y el análisis económico del derecho. Conferencia Anual de la Asociación Latinoamericana e Ibérica de Derecho y Economía (ALCDE). Hemendik berreskuratua: [http://www.up.edu.pe/UP\\_Landing/alcde2017/papers/28-Lafuncionextrafiscaltributo-analisis-economico.pdf](http://www.up.edu.pe/UP_Landing/alcde2017/papers/28-Lafuncionextrafiscaltributo-analisis-economico.pdf). Kontsultatze-data: 2022ko otsailaren 22a.
- Fernandez Amor, J. A., & Masbernat, P. (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate. *Estudios constitucionales*, 11(2), 495-546.
- Gonnet, J. P. (2010). La política desde la teoría de sistemas sociales de Niklas Luhmann. *Argumentos (México, DF)*, 23(64), 303-310.

- Guerrero, L. C. (2004). La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 14, 27-43.
- Jaén, M. (2020). Dos contrastaciones emíricas de la ley Wagner: España 1850-2016. *Semestre económico*, 23(54), 145-179.
- Juez, P. (2014). *Economía y gestión de entidades no lucrativas*. Editorial Universitaria Ramón Areces, 1-411.
- Keynes, J. M. (2020). Notas finales sobre la filosofía social a que podría conducir la teoría general. *Revista De Economía Crítica*, 2(30), 156–162. Eskuragarri: <https://revistaeconomicritica.org/index.php/rec/article/view/154>
- Keynes, J.M. (2014). *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. Fondo de cultura económica. Eskuragarri: <https://www.eumed.net/cursecon/dic/bzm/k/Keynes.htm>. Kontsultatze data: 2022ko otsailaren 20a.
- López, R. (2014). Pobreza, desigualdad y modelos de bienestar en los países de la UE. (Grado amaierako lana). Universidad de Santiago de Compostela.
- Muñoz, A. (2014). Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II). *Anuario jurídico y económico escurialense*, 47, 117-132.
- Navarro López, V. (2011). Los retos de la sostenibilidad del Estado social. In *Los retos de las políticas públicas en una democracia avanzada: recurso electrónico* (pp. 231-236). Ararteko.
- Olivari, J. (2010). *Gestión Obrera: del fragmento a la acción colectiva*. Editorial Nordan – Extensión Libros, 1-276.
- Paton García, G. (2006). Las políticas fiscales y el estado de bienestar. In *XIII Encuentro de Economía Pública: Playadulce (Almería), Hotel Playadulce. 2 y 3 de febrero* (p. 69). Servicio de Publicaciones..
- Pérez, J. L. M. (2015). William Henry Beveridge (1879-1963): La construcción de los modernos sistemas de Seguridad Social. *Revista de Derecho de la Seguridad Social, Laborum*, (4), 279-305.

- Rangel, A. (2017). *La extrafiscalidad en España*. (Gradu Amaierako Lana). Universitat Jaume I, facultad de derecho.
- Romero, J.J. (2014). Análisis iusfundamental de la extrafiscalidad: la construcción sostenible en el ámbito local. (Gradu Amaierako Lana). Universidad de Granada, Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
- Sánchez, J. (2015). *Política Fiscal*. Economipedia.com. Hemendik berreskuratua: <https://economipedia.com/definiciones/politica-fiscal.html>. Kontsultatze-data: 2022ko martxoaren 3a.
- Sanz, R. J. (2020). Progresividad fiscal (España). *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 18, 311-326.
- Suberbiola Garbizu, I. (2018). Lectura crítica de la configuración jurídica de los tributos que gravan la actividad de máquinas de juego conforme a su normativa de influencia. (Tesi-Doktorala). Euskal Herriko Unibertsitatea.
- Urteaga, E. (2008). El modelo escandinavo y su transposición en los países europeos. *Lan Harremanak: Revista de Relaciones Laborales*, (16), 59-80.
- Zabalo, J. eta Moreno, G. (2011). *Gizarte-zerbitzuen oinarriak*. UPV/EHU arg. Euskal Herriko Unibertsitatea, Soziologia Saila.

## **BIBLIOGRAFIA JURIDIKOA**

- Espainiako Konstituzioa. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 311 Zbk., 1978ko abenduaren 29a, 29313-29424.
- 3/1979 LEGE ORGANIKOA, abenduaren 18koa, Euskal Autonomia Erkidegoko Estatutua. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 306 Zbk., 1979ko abenduaren 22koa, 29357-29363.
- 8/1984 LEGEA, uztailaren 3koa, Nekazaritza Erreformari buruzkoa. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 193 Zbk., 1984ko abuztuaren 13koa, 23562-23570.
- 38/1992 LEGEA, abenduaren 28koa, Zerga Bereziei buruzkoa. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 312 Zbk., 1992ko abenduaren 29koa, 44305-44331.



- 58/2003 LEGE OROKORRA, abenduaren 17koa, Zergei buruzkoa. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 302. Zk., 2003ko abenduaren 18koa, 44987-45065.
- 2/2005 FORU-ARAUA, martxoaren 10ekoa, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 49.Zk., 2005eko martxoaren 11, 5987-6112.
- 3/2005 FORU-ARAUA, martxoaren 10ekoa, Bizkaiko Lurralde Historikoko Jokoaren gaineko Zerga arautzen duena. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 55 Zbk., 2005eko martxoaren 21ekoa, 6739-6864.
- 13/2013 FORU-ARAUA, martxoaren 5ekoa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 235 Zbk., 2013ko abenduaren 13, 2799-27895.
- 4/2014 FORU-ARAUA, ekainaren 11koa, erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak instalazio zentralizatuetan biltegitzearen gaineko zergari buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 114 Zbk., 2014ko ekainaren 17koa, 14389-14392.
- 5/2014 FORU-ARAUA, ekainaren 11koa, berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergari buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 114 Zbk., 2014ko ekainaren 17koa, 14393-14398.
- 6/2014 FORU-ARAUA, ekainaren 11koa, energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zergari buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 114 Zbk., 2014ko ekainaren 17koa, 14399-14401.
- 7/2014 FORU-ARAUA, ekainaren 11koa, joko-jardueren gaineko zergari buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 114 Zbk., 2014ko ekainaren 17koa, 14402-14405.
- 8/2014 FORU-ARAUA, ekainaren 11koa, energia nukleoelektroa sortzetik deribatutako erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak sortzearen gaineko zergari buruzkoa. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 114 Zbk., 2014ko ekainaren 17koa, 14405-14409.

1/2019 FORU-ARAUA, martxoaren 20koa, gasaren, petrolioaren eta kondentsatuen erauzte-balioaren gaineko Zergarena. Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 66 Zbk., 2019ko apirilaren 4koa, 1-5.

## **BIBLIOGRAFIA JURISPRUDENTZIALA**

Konstituzio Auzitegiaren 27/1981 Epaia, uztailaren 20ko, 4.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 37/1987 Epaia, martxoaren 26koa.

Konstituzio Auzitegiaren 45/1989 Epaia, otsailaren 20koa.

Konstituzio Auzitegiaren 233/1999 Epaia, abenduaren 13koa, 14.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 276/2000 Epaia, azaroaren 16koa, 4.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 96/2002 Epaia, apirilaren 25ekoa, 7.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 19/2012 Epaia, otsailaren 15ekoa, 3.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 122/2012 Epaia, ekainaren 5ekoa, 4.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 52/2018 Epaia, maiatzaren 10ekoa, 3.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 60/2018 Epaia, ekainaren 4koa, 4.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 43/2019 Epaia, martxoaren 27koa, 3.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 126/2019 Epaia, urriaren 31koa, 3.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 66/2020 Epaia, ekainaren 30ekoa, 3.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 517/2020 Epaia, irailaren 17koa, 3.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 1496/2020 Epaia, azaroaren 11koa, 5.Oinarri Juridikoa.

Konstituzio Auzitegiaren 182/2021 Epaia, urriaren 26koa.

## 8. ERANSKINAK

### AKE 27/1981, uztailaren 20koa, 4.OJ

A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

### AKE 37/1987, martxoaren 26koa

En efecto, la referencia a la «función social» como elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho como pero ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto del dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las Leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con

las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por ello, la fijación del «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes.

Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

Por las razones antes dichas, el Tribunal no puede compartir el argumento de los recurrentes ni la conclusión de inconstitucionalidad del tributo creado por la Ley andaluza. Como ya hemos señalado, es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la

satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no resulta difícil concluir que el impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Este hecho excluye también por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo, objeción en la que los recurrentes no insisten y que, careciendo de todo fundamento, nos exime de mayores consideraciones.

AKE 233/1999, abenduaren 13koa, 14.OJ

A este respecto es oportuno recordar que, conforme a lo previsto en el art. 29.3 LHL, nos hallamos ante un tributo afectado, con el fin exclusivo de sufragar el coste de la obra pública o del servicio público, de tal manera que su exacción anticipada subviene precisamente a la más pronta ejecución de la obra y servicios públicos ya aprobados.

AKE 276/2000, azaroaren 16koa, 4.OJ

Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre [RTC 1992, 197] , F. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de

capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza.

Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito.

AKE 96/2002, apirilaren 25ekoa, 7.OJ

La expresión «todos» absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario.

Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 150/1990, de 4 de octubre [ RTC 1990, 150] , F. 9; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; y 233/1999, de 16 de diciembre [ RTC 1999, 233] , F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

AKE 19/2012, otsailaren 15ekoa, 3.OJ

Eso sí, la justicia tributaria que reclama el art. 31.1 CE « no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos , sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios

constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad).

AKE 52/2018, maiatzaren 10ekoa, 3.OJ

por lo que se vulneraba el principio de igualdad ( art. 14 CE) y, en particular, la igualdad tributaria , como exigencia de un sistema tributario justo ( art. 31.1 CE).

AKE 60/2018, ekainaren 4koa, 3.OJ

Y también lo es que el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos (fin fiscal,) sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), de modo que el legislador puede «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales».

AKE 43/2019, martxoaren, 3.OJ

En este punto es relevante subrayar que, entre los elementos a comparar de los correspondientes impuestos se encuentra la posible concurrencia de fines extrafiscales, ya sea en el tributo o en alguno de sus elementos, teniendo en cuenta que los mismos no son incompatibles con el natural propósito recaudatorio de todo tributo, pues "de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales [&], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros , pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica" [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c); doctrina reiterada, entre otras, en las SSTC 74 / 2016 , FJ 2; 120/2018, FJ 3 d), y 4/2019, FJ 3 d)].

AKE 126/2019, urriaren 31koa, 3.OJ

El gravamen de capacidades económicas inexistentes. Este Tribunal ha señalado en repetidas ocasiones que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza (como, por ejemplo, el derecho de la comunidad a

participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos que consagra el art. 47 CE). Basta, entonces, con que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio de capacidad económica quede a salvo. Eso sí, en ningún caso puede el legislador establecer tributos tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial; o, lo que es lo mismo, «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3).

AKE 66/2020, ekainaren 30ekoa, 3.OJ

En efecto, señala el auto de planteamiento (RJ 2019, 3384) de la cuestión que, como ha recordado la STC 26/2017, la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE “ obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]” (FJ 2).

AKE 517/2020, irailaren 17koa, 3.OJ

Por su lado, el principio de igualdad lo entronizó el constituyente en el artículo 31.1 de la CE (RCL 1978, 2836) e, innecesariamente, el legislador ordinario lo incluyó en el 3.º de la LGT. Pero adviértase que este principio no es equiparable sin mas a la igualdad ante la ley del artículo 14 de la CE, puesto que, como ha declarado el TC en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27) , «... la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la CE. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta» .



AKE 1496/2020, azaroaren 11koa, 5.OJ

con relación a la capacidad económica como "principio" constitucional y, por tanto, como "fundamento" de la tributación, en que dicho principio impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal ... cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica. El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica", erigiéndose en un "criterio inspirador del sistema tributario" ( SSTC 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987, 19) , FJ 3 , y 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004, 193) , FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , FJ 6 ; y 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona.

AKE 182/2021, urriaren 26koa

Tercera, y principal, porque ya es clásica la doctrina de este Tribunal que declara que "el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface , directa o indirectamente, a los entes públicos ( SSTC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999, 233) , FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE , sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica" ( STC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 6)".

Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria.

## ESPAINIAKO KONSTITUZIOA

### Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

### Artículo 40

1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

### Artículo 44

2. Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general.

### Artículo 45

1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

### Artículo 47

Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo

con el interés general para impedir la especulación. La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

#### Artículo 130

1. Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles.

#### Artículo 131

1. El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.