

Gradu bikoitza EAZ eta Zuzenbidea

2021/2022 ikasturtea

**PARADISU FISKALAK: Multinazionalen
jarduteko modua eta hauen eragina
gizartean. Arazoen inguruko
proposamenak**

Egilea: Nagore Rodriguez Elezgarai

Zuzendaria: Leire San José Ruiz de Aguirre

Bilbon, 2022ko ekainaren 1ean



AURKIBIDEA

1. SARRERA	1
1.1 GAIA AUKERATZEKO JUSTIFIKAZIOA ETA AUZIAREN EGOERA	1
1.2 HELBURUAK ETA LANAREN EGITURA	2
1.3 METODOLOGIA	4
2. PARADISU FISKALEN TEORIA OROKORRA	6
2.1 KONTZEPTUA, MARKO HISTORIKOA ETA GARAPENA	6
2.2 EZAUGARRIAK	8
2.3 IHES, ELUSIO, IRUZUR ETA PLANIFIKAZIO FISKALA	9
3. PARADISU FISKALEN KONTRAKO NEURRIAK ETA KONTROLATZEKO ORGANISMOAK	10
3.1 ZERRENDEN METODOA	10
3.2 ZERRENDA BELTZAK	11
3.2.1 ELGA	11
3.2.2 EUOPAR BATASUNA (EB)	13
3.2.3 OXFAM INTERMON	14
4. ANALISIA. MULTINAZIONALEN ERAGINA	16
4.1 “PARADISE PAPERS”-AK, ZER DIRA ETA NORK PARTE HARTZEN DU?	16
4.2 TRANSFER PRICING-A EDO TRANSFERENTZIA PREZIOAK ETA MOZKINAK EZKUTATZEKO ZENBAIT OPERAZIO (1. IKUSPEGIA)	17
4.2.1 TRANSFER PRICING-A	17
4.2.1.1 OINARRIZKO METODO TRANSAKZIONALAK	20
4.2.1.2 MOZKINETAN OINARRITUTAKO METODO TRANSAKZIONALAK	21
4.2.2 MOZKINAK EZKUTATZEKO METODOAK	22
4.2.2.1 ONDASUNEN TRANSMISIOA	22
4.2.2.2 FILIALEN ARTEKO INTERESEN ERABILERA	23
4.2.2.3 ONDASUN UKIEZINEN TRANSMISIOA	24

4.2.2.4	ZERBITZUENGATIKO KARGUAK	25
4.3	MULTINAZIONALEK PARADISU FISKALAK ERABILTZEAREN KANPO ONDORIOAK (2. IKUSPEGIA).....	26
5.	<i>NAZIOARTEKO ERANTZUN ETA ERREGULAZIOA (3. IKUSPEGIA).....</i>	32
5.1	BEPS ARAUDIA ZER DA?	32
5.2	BEPS PROIEKTUAREN HELBURUAK ETA EKINTZAK	34
5.2.1	Ekintza 1: Ekonomia Digitala	34
5.2.2	Ekintza 2: Mekanismo hibridoen ondorioak neutralizatzea.....	35
5.2.3	Ekintza 3: Kanpoko konpainia kontrolatuen araudia indartzea	35
5.2.4	Ekintza 4: Interes kenkarien eta bestelako finantza ordaintzen bidez zerga oinarriaren higadura mugatzea.	35
5.2.5	Ekintza 5.1 eta 5.2: Praktika fiskal kaltegarriari aurre egitea , gardentasuna eta substantzia kontuan hartuta.	36
5.2.6	Ekintza 6: Hitzarmen fiskalen gehiegizko erabilera eragozte.	36
5.2.7	Ekintza 7: Establezimendu iraunkorreko estatutuaren ihes artifiziala saihestea.	36
5.2.8	Ekintzak 8, 9 eta 10: Transferentzia prezioen emaitzak balioa sortzearekin bat datozela ziurtatzea.....	36
5.2.9	Ekintza 11: BEPSen ebaluazioa eta jarraipena.	37
5.2.10	Ekintza 12: Zergadunei zerga-plangintza oldarkorreko mekanismoak ezagutarazteko eskatzea. 37	
5.2.11	Ekintza 13: Transferentzia prezioen inguruko dokumentazioa ber-aztertzea.	38
5.2.12	Ekintza 14: Eztabaidak ebazteko mekanismoak eraginkorragoak egitea.....	38
5.2.13	Ekintza 15: Aldebiko zerga hitzarmenak aldatuko dituen aldeanitzeko tresna garatzea. 38	
6.	<i>ALDERDI MORALA: ENPRESEN GIZARTE ERANTZUKIZUNA (4. IKUSPEGIA)</i>	39
6.1.1	Kultura Korporatiboaren Teoria.....	40

6.1.2	Arriskuaren Kudeaketaren Teoria	41
7.	<i>PROPOSAMENAK</i>	43
8.	<i>ONDORIOAK</i>	50
9.	<i>BIBLIOGRAFIA ETA BESTELAKO ITURRIAK</i>	53
9.1	BIBLIOGRAFIA	53
9.2	TXOSTENAK	58
9.3	WEB ORRIAK ETA BIDEOAK	61
10.	<i>ERANSKINAK</i>	63

TAULEN AURKIBIDEA

Taula 1: Ezaugarrien konparaketa	8
Taula 2: Ihes, elusio eta iruzur fiskala	9
Taula 3: ELGAko 2000 urteko zerrenda beltza	12
Taula 4: Oxfam Intermoneko 2017 zerrenda beltza	15
Taula 5: Transferentzia prezioak	22
Taula 6: Paradisu fiskalak erabiltzearen ondorioak	26
Taula 7: BEPS proiektuaren ekintzak	34
Taula 8: Arazo eta proposamenak	43

IRUDIEN AURKIBIDEA

Irudia 1: Metodologia	5
Irudia 2: Dokumentu filtrazioak	17

LABURPENA

Gaur egun paradisu fiskalak diru askoko pertsona fisiko eta juridikoentzako babesgune bilakatu dira. Lurrealde hauen ezaugarri garrantzitsuenak, hala nola, gardentasun falta, tributazio baxua edo opakotasuna zerga elusioa gauzatzeko erabili ohi dira. Multinazionalak, hain zuzen, zerga elusioa burutzeko, transferentzia prezioen bitartez paradisu fiskalen onurak aprobetxatzen dituzte. Horrela, beraientzako mesedegarria dena, gizartearentzako guztiz kaltegarria bihurtzen delarik, paradisu fiskalen erabilerak zerga gutxiago jasotzea suposatzen baitu. Gainera, herrialde aberatsen eta pobreen arteko aldea nabarmendu egiten da. Honen kontra, hainbat erakunde saiatu dira praktika hauek murrizten nazioarteko legeen bitartez, BEPS proiektua horren ondorio delarik. Modu honetan, behin multinazionalak nola jarduten duten ulertzen denean, hauek zer nolako eraginak sortzen dituzten gizartean azaltzen saiatuko da. Horrez gain, lanaren helburu nagusia paradisu fiskalen inguruko analisi orokor honek ekartzen dituen arazoak identifikatu eta hauek konpontzeko proposamenak egitea izango da.

Hitz klabeak: Paradisu fiskal, zerga elusio, transferentzia prezio, zerga tasa, proposamena.

RESUMEN

Hoy en día los paraísos fiscales se han convertido en cobijo para tanto personas físicas adineradas como jurídicas. Las características más importantes de dichos lugares, así como la falta de transparencia, baja tributación u opacidad suelen utilizarse para la evasión fiscal. De hecho, para la evasión las multinacionales utilizan los precios de transferencia aprovechando así los beneficios de los paraísos fiscales. Esto hace que lo que para ellos es favorable, para la sociedad sea todo lo contrario, ya que la utilización de paraísos fiscales supone recaudar menos impuestos. Además, de esta forma se acentúa la brecha entre países ricos y pobres. Contra esto, muchos organismos tratan de reducir dichas prácticas mediante leyes internacionales, siendo BEPS un resultado de ello. Por lo tanto, una vez entendido el funcionamiento de las multinacionales, se tratará de explicar qué efectos tienen la sociedad. Asimismo, el objetivo principal de este trabajo es identificar los problemas que surgen en el análisis general sobre paraísos fiscales y dar propuestas para su arreglo.

Palabras clave: Paraíso fiscal, evasión fiscal, precio de transferencia, tipo impositivo, propuesta.

ABSTRACT

Nowadays tax havens have become shelter for both wealthy individuals and legal entities. The most important characteristics of those places, such as lack of transparency, low taxation or opacity are often used for tax evasion. In fact, for evasion, multinationals use transfer prices, so they take advantage of tax havens' benefits. This means that what is favorable for them is quite the opposite for the society since the use of tax havens means collecting less taxes. Moreover, in this way the gap between rich and poor countries increases. Against this, many organizations try to reduce such practices through international laws, BEPS being a result of this. Therefore, once the way multinationals work is understood, we will try to explain the effects they have on society. Likewise, the main objective of this project is to identify the problems that arise in the general analysis of tax havens and to make proposals for their settlement.

Key words: Tax haven, tax evasion, transfer price, tax rate, proposal.

LABURDURAK

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EB	Europar Batasuna
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
EGE	Enpresen Gizarte Erantzukizuna
ELGA	Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Antolakundea
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
NDF	Nazioarteko Diru Funtza
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OFC	Offshore Financial Centre
SGZ	Sozietateen Gaineko Zerga

1. SARRERA

1.1 GAIA AUKERATZEKO JUSTIFIKAZIOA ETA AUZIAREN EGOERA

Azken urteetan oso gai eztabaidatua izan da paradisu fiskalena, hain zuzen ere, nazioarteko eremuan garrantzi handia eskuratu du azkenaldian. Bestalde, hain da zaila gaia, non arazo ugari ekarri dituen, eta horiei aurre egitea ere ezinbestekoa bilakatu da. Gainera, nahiz eta komunikabide askok hitz egin duten paradisu fiskalei buruz, ezjakintasun handia dakarren kontzeptu bat dela uste dugu. Zehatzagoak izateko, Europar Batasunak 2019an egindako ikerketa batean adierazi zuen munduko Barne Produktu Gordinaren %10,4a paradisu fiskaletan kokatzen zela, eta horrek sekulako eragina dauka munduko ekonomian (Europar Batasuna, 2019). Zehazki, sarritan irakurri izan ditugu interneten lurralde hauei buruzko albisteak, baina egia da ez dugula inoiz argi izan zeri egiten zitzaion erreferentzia zehatz mehatz, eta are gehiago, ondorioak esaten zutena bezain kaltegarriak izanda, nolatan zen posiblea legezkoa izatea. Hau kontuan hartuta, paradisu fiskaletan zentratu nahi izan genuen lana. Gainera, egungo ingurune ekonomikoan oso garrantzitsuak dira multinazionalak, eta beraz, enpresa hauek izan dezaketen eragina aztertzea interesgarria litzatekeela pentsatu genuen.

Oso mundu globalizatu batean bizi gara, eta segundo batean, eta “klik” bakar batekin, diru kantitate izugarriak mugitu daitezke munduaren alde batetik bestera. Hain zuzen ere, burtsan bakarrik 76 milioi dolar mugitzen dira segunduro (Bank For International Settlements, 2019). Datu hau oso esanguratsua da, paradisu fiskaletara mugitzen den diru kantitatea ez delako guztiz publikoa, eta horren bitartez pentsatu dezakegu zein erraza den dirua mugitzea. Multinazionalak burutzen dituzten operazioak sarritan beren filialekin egiten dituzte, munduaren beste lurralde batzuetan kokatzen direnak, eta gehienetan kontrolatzeko oso zailak direnak. Horren ondorioz, enpresa askok herrialdeetan eta herrialdeen artean dauden hutsune legalak erabiltzen dituzte zerga gutxiago ordaintzeko, beren etekinak handitzen dituztelarik, baina herrialdeen diru sarrerak, zergei dagokienez, murrizten dituztelarik. Multinazional askok beraz, beren egoitzak edo filialak paradisu fiskal kontsideratzen diren herrialdeetan kokatzen dituzte. Aipatzekoa da baita, multinazionalak beren filialekin egiten dituzten ondasun eta zerbitzu trukaketan erabiltzen diren prezioak

transferentzia prezioak deitzen dira, eta hauek kontuan izatea paradisu fiskalak aztertzerako orduan ezinbestekoa da.

Nahiz eta ugariak izan diren arazo hau konpontzeko egindako saiakerak, 2017an International Consortium of Investigative Journalists-ek (ICIJ) hainbat dokumentu aditzera eman zituzten, hortaz, multinazionalak eta hauen paradisu fiskalen erabilera pil-pileko gai bat bilakatu zen. Dokumentu filtrazio hauek Paradise Papers bezala ezagutzen dira, eta multinazional handien sekretu fiskalak azaleratu zituzten. Egia da praktika hauek legezkoak direla, baina moralki nahiko eztabaidatuak izan dira, enpresen gizarte erantzukizuna kolokan jartzen delako, eta horrekin batera, gizarteko ongizatea.

Horren guztiaren harira, ELGak eta G-20ak multinazionalen ekintza hauek mugatzeko xedearekin 15 puntuko proiektu bat azaleratu zuten, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) izenekoa. Honen helburua herrialdeen arteko zerga desberdintasunak murriztu eta horien artean dauden hutsuneak ezabatzea zen.

Horrela ba, esan dezakegu guzti hau izango dela lan honetan aztertuko duguna. Lehenik eta behin paradisu fiskalen kontzeptua azalduz, eta baita beren ezaugarri eta paradisu fiskal kontsideratzen diren herrien zerrenda ere. Ondoren multinazionalen ikuspegiko analisi bat egingo da, horretarako Paradise Papers-ak zer diren azalduz, nola burutzen den elusio fiskala paradisu fiskaletan, eta, nola ez, horrek zer ondorio dituen nazioartean. Gainera, enpresen gizarte erantzukizunari ere erreferentzia egingo diogu, praktika honen erabileraren baitan. Azkenik, ELGak eta G-20ak aurrera eramandako BEPS proiektuaren ekintzak azaldu, eta guzti horrekin zenbait proposamen egingo ditugu, azkenik ondorioak aterako ditugularik.

1.2 HELBURUAK ETA LANAREN EGITURA

Lan honen helburua talde korporatibo handiek paradisu fiskaletan egiten dituzten ekintzak aztertzea da, eta hauek nola egiten dituzten ulertzea. Paradisu fiskalek arazo ugari ekartzen dituzte, batez ere zerga administrazioentzako, eta horregatik, lan honen helburu nagusia hainbat proposamen egitea da, hori konpontzeko helburuarekin. Gure lanak lau ikuspegi nagusi ditu:

Lehenengo ikuspegia ordainketa sistemak dira, paradisu fiskaletan egiten diren praktikak azaltzea da, lotutako eragiketen bitartez egiten direnak, eta beraz, transferentzia prezioen bitartez. Hau aztertzea ezinbestekoa da, paradisu fiskaletan aurrera eramaten diren legezko

transakzioak nola burutzen diren aztertzeko. Bestalde, bigarren ikuspegiari dagokionez, multinazionalak paradisu fiskalak erabiltzearen ondorioak azalduko ditugu, izan ere, begibistakoa da, egun, edozein talde handik burutzen duen edozein ekintzak eragin ugari dituela egunerokotasunean, eta horrek gizartean zuzeneko eragina du. Beraz, gizartearen ongizatean eragiten diren ondorioak zeintzuk diren aztertzea ezinbestekoa da. Jarraitzeko, hirugarren ikuspegia paradisu fiskalen inguruko nazioarteko erregulazioa da, eta zehatzago esanda, BEPS proiektua. Nahiz eta legezkoa den paradisu fiskalen erabilera, jakina da sekulako kalteak eragiten dituela, eta horretarako proiektu hau eraman zen aurrera, beraz, hau egokia den eta nahikoa den ikusiko dugu paradisu fiskalek ekartzen dituzten buruhausteak konpontzeko. Azkenik, morala daukagu, enpresen gizarte erantzukizuna (EGE) hain zuzen ere. Hau gutxi landu den ikuspegi bat izanik, lan honetan EGEak eta paradisu fiskalek duten harremana aztertu nahi dugu.

Guzti hau kontuan hartuta, gure helburu nagusia hauetako ikuspegi bakoitzean aurkitutako arazo nagusiari konponbidea aurkitzeko proposamen bat egitea da, horretarako argudioak emanik. Beraz, esan daiteke, helburu nagusia lortzeko beste hainbat bigarren mailako helburu ditugula:

- Talde korporatibo handiek paradisu fiskaletan egiten dituzten ekintzak aztertzea.
- Transferentzia prezioak aztertzea
- Paradisu fiskalak erabiltzearen ondorioak aztertzea
- BEPS proiektuaren egokitasuna aztertzea
- EGE eta zerga elusioa bateratzea

Aurretik azaldutakoa lortzeko, gure lanaren egitura hurrengoa da. Lehenengo atalean paradisu fiskalen inguruko kontzeptu orokorrak azalduko dira, hala nola, bere definizioa, marko historikoa eta ezaugarriak. Horrez gain, elusio fiskala, zerga ihesa, iruzur fiskala eta planifikazio fiskala definituko dira, horien desberdintasunak argi izateko, eta horrela, paradisu fiskalen eremuan zeri egiten diogun erreferentzia jakiteko.

Bigarren atalean paradisu fiskalen inguruko zerrendei egingo diegu erreferentzia. Lehenik eta behin zerrenden metodoa zertan datzan azalduko da, eta beranduago, lanean zehar aztertutako organismo ezberdinen zerrenda beltzak jorratuko ditugu, zein herrialde kontsideratzen diren paradisu fiskal aztertzeko. Horrela, lehenengo bi atal hauek marko

teorikoa osatzen dutela esan daiteke, ezinbestekoak direnak gure analisia ondo egin ahal izateko.

Hirugarren atalean jada analisiaren atalean sartuko gara, Paradise Papers-en azterketa bat egingo da, zer diren eta nola sortu diren azalduz. Gainera, horren harira, multinazionalak zerga elusioa burutzeko zein ekintza eramaten diren aurrera azalduko da, orokorrean paradisu fiskaletan egiten direnak. Horrek eragin batzuk dituela argi dago, eta horiek ere atal honetan aztertuko ditugu.

Laugarren atala BEPS proiektuari eskainiko diogu, zer den azalduz, zergatik sortu zen, eta noski, proiektua osatzen duten 15 ekintzak jorratuko ditugu.

Bostgarren atalean elusio fiskal eta enpresen gizarte erantzukizunarekiko harremana ezarriko da, bai positibo zein negatiboa izan daitekeena. Izan ere, azkenaldian EGEk garrantzi handia eskuratu du enpresa munduan, eta baita gizartean ere, eta beraz, gero eta garrantzi handiagoa ematen zaio. Horren ondorioz, elusio fiskalak nolako eragina duen honetan garrantzitsua da.

Seigarren atalean gure helburu orokorra lortzeko hainbat proposamen adieraziko ditugu, paradisu fiskalen inguruan egon daitezkeen arazoak konpontzeko xedea dutenak. Azkenik, lanean aztertutako gaien inguruko ondorioak aterako ditugu eta gure helburuak lortzeko multinazionalen eragina positiboa edo negatiboa izan den aztertuko dugu.

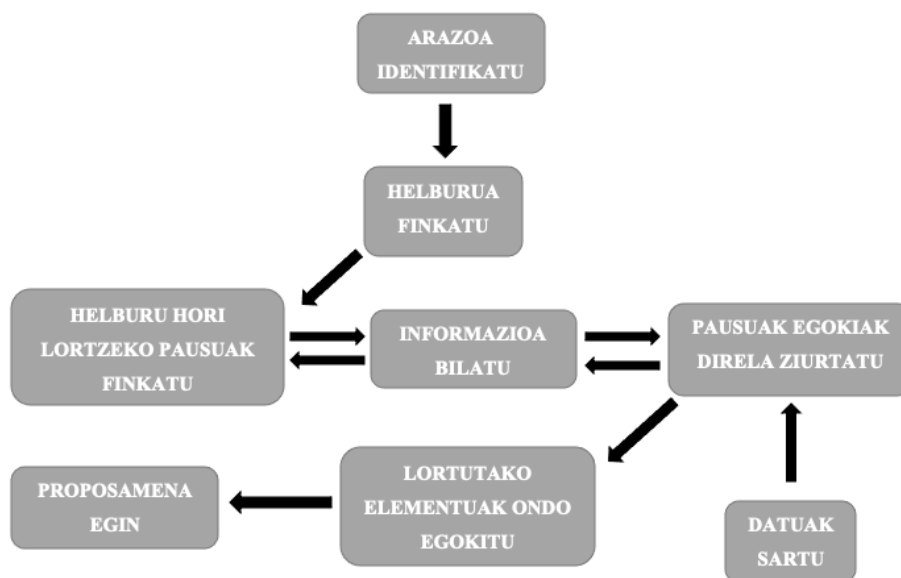
1.3 METODOLOGIA

Aldez aurretik aipatutako helburuak lortzeko metodologia analitiko-sintetiko bat eraman dugu aurrera. Lehenengo eta behin arazoa identifikatu dugu, eta hori ebazteko zatitan banatu dugu lana. Aurrena paradisu fiskalen kontzeptua ondo ulertzea izan da, eta ondoren, egitekoaren muinean sartu gara. Zati horiek, aurretik aipatutako lau atal nagusiak izan dira, ordainketa sistemak, paradisu fiskalak erabiltzearen ondorioak, horren inguruko erregulazioa eta moralak. Ikuspegi horiek lantzea ezinbestekoa da, arazoa osotasunean konpontzen laguntzen digutelako. Paradisu fiskalen gatazkak gure bizitzako hainbat eremu barne hartzen dituen heinean, horiek osotasunean aztertu behar dira, eta horretarako hiru galdera nagusi erantzun behar dira. Nola egiten da? Hori egiteak ze ondorio ditu? Nola erregulatzen da? Eta hauek dira, hain zuzen ere, gure lehenengo hiru atalek erantzuten dituzten galderak. Gainera,

hauek azalduta, alderdi moralari erreparatzea garrantzitsua da, gutxi jorratu den ikuspegia delako.

Atal bakoitza bere osotasunean landu dugu, horrela eremu bakoitzean egon daitezkeen arazoak identifikatu eta horren analisi bat egiteko. Sintesiaren atalean, arazo horiek bateratu, eta atal horiek nola hobetu daitezkeen adierazteko proposamenak egin ditugu. Beraz, esan daiteke pausuak hurrengoak izan direla: 1- Arazoa identifikatzea, 2- helburua finkatzea, 3- helburu hori lortzeko pausuak finkatzea, gure atal nagusiak izan direnak, 4- informazioa bilatzea, 5- informazio hori egoki kokatzea, eta azkenik, 6- proposamena egitea.

Irudia 1: Metodologia



Iturria: Norberak egin

Horretarako hainbat artikulu eta idazki aztertu dira, metodo egokiena dela deritzogulako. Gai zaila da ulertzen, eta beraz, beharrezko informazioa eskura izango dugu idazki horien bitartez, horrela multinazionalen jarduera ulertu ahal izateko, eta hauen presentziak paradisu fiskaletan nolako eragina izan dezakeen aztertzeke. Esan bezala nahiko zaila da gaia, eta horregatik, ikerketa deduktiboaren ikuspegia jarraituko da. Horrez gain, organismo ofizialen web orri eta publikazioak ere aztertu dira, hala nola, ELGA eta Europar Batasuna. Bestalde, organismo ez ofizialak ere landu ditugu, Oxfam Intermon esaterako. Azkenik, artikulu akademikoak ere erabili ditugu, hainbat aldizkari ekonomiko zein juridikotan aurkitu ditugunak.

Kontuan izan behar dugu gai zaila izateaz gain, informazio zehatz gutxi dagoela honen inguruan. Izan ere, hainbat multinazionalak paradisu fiskalak erabiltzen dituzte zerga elusioa burutzeko eta zergei ihes egiteko, eta beraz, horren inguruko opakotasuna handia da, enpresek ez dutelako horren inguruko datu zehatzik aurkezten, edo gutxienez, ez publikoki. Horrela ba, zenbakien inguruko analisi bat egitea oso zaila izanik, beste analisi mota bat egitea izan da helburua, honen inguruko praktika erabilienak aztertuz eta izan dituen eraginak ikuskatuz (informazio gehiago 1. Eranskinean).

2. PARADISU FISKALEN TEORIA OROKORRA

2.1 KONTZEPTUA, MARKO HISTORIKOA ETA GARAPENA

Paradisu fiskalen kontzeptua aztertzen sartu baino lehen bere jatorria non dagoen azaltzea garrantzitsua da. Bere hasiera XX. mendeko bigarren erdian kokatzen da, industrian eta ekonomian garapena ematen den momentuan. Garai honetan, gerra ondorengo deskolonizazio prozesuak ematen hasi ziren, eta horren ondorioz lurralde batzuek atzerriko kapitala erakartzeko sistema fiskal bereziak sortu zituzten, horretarako egitura fiskal bereziak landuz. Helburua Estatu Batuei, Japoniari edo Europari bankuen zerbitzu sareak sortzeko erraztasunak ematea zen, horrela beren bezeroen beharrak asetzeko xedearekin. Izan ere, eredu fiskal berri horien bitartez gutxi erregulatutako marko juridiko bat eskaintzen zen, eta horrek bezeroei beren dirua era oso azkarrean eman ahal izatea ahalbidetzen zuen (Villa, 2000). Hala ere, herrialde guztien egoerak ez ziren berdinak. Batzuen kasuan, Suitzan esaterako, garapen bat eman da honen inguruan, hasieran atzerriko kapital horren babesleku bezala eta beranduago zergen babes bezala. Beste batzuen kasuan aldiz, irabazizko negozio moduan funtzionatzen zuen sistema honek, Bahamak edo Caiman Irletan esaterako (Salto, 2000).

Paradisu fiskalak ez dira kontzeptu estatikoak, eta denboran zehar garapena izan dute. Hain zuzen ere, iraganean zegoen kontzeptua, paradisuazko uhartea edota lurralde pribilegiatua, non zergapetzea ez zen existitzen, alde batera uzten da, eta legedia gogorragoko lurraldeetan bihurtzen ari dira. Honen zergatia industrializatuta dauden herrialdeen ekintza da. Izan ere, orokorrean hauek izaten dira lurralde mota horietako sistema fiskalen ondorio negatiboak jasaten dituztenak, eta horren ondorioz kalte horiek murriztea dute helburu (Grundy, 1997).

Behin aurrekoa azalduta, kontzeptua bera aztertzerantz sartuko gara. Paradisu fiskal terminoa, erderaz “paraíso fiscal”, ingelesetik datorren terminoaren itzulpen okerra da, “tax haven”, bere itzulpen zehatza “refugio fiscal”, edota babesleku fiskal izango litzatekeelarik (Ordoñez, 2017).

Nahiz eta nahiko zaharra den kontzeptu bat izan, definizio zehatz bat ematea oso zaila da, urteetan zehar arazo ugari ekarri dituena, eta gainera, nazioartean existitzen den definizio zehatzik ez dago. Hala ere, esan dezakegu, “paradisu fiskal” terminoa Ekonomia Lankidetzaren eta Garapenerako Antolakundeak, hemendik aurrera ELGA (Organización para la cooperación y el desarrollo económico-OCDE) ekarritako balorazio tekniko-politiko bat dela, zenbait finantza zentrori erreferentzia egiten diona, orain azalduko dugun moduan (Hernandez, 2005). Paradisu fiskal bat lurralde eremu bat da, herrialde baten barruan edo herrialdea bera, non atzerriko kapitalaren gain zergarik ez dagoen, edota oso baxuak diren, eta gainera bere bezeroek egindako transakzioen inguruko banku-sekretua izugarria den. Honen helburua atzerriko kapitala erakartzeaz gain, ekonomia nazionala hobetzea ere ba da. Hain zuzen ere, J.M. Roosevelt-en Administrazio eta Finantzen inguruko hiztegiak horrela definitzen ditu paradisu fiskalak: “Países con leyes fiscales muy favorables para el establecimiento de la residencia legal de personas físicas o jurídicas que quieren pagar menos impuestos” (Martin, 1994).

Hala ere, aipatzekoa da, era ofizialean existitzen den definizio bakarretarikoa ELGarena dela. Erakunde honek “offshore” zentroeiei egiten die erreferentzia: Juridikoki definituta dauden edo zerga-jurisdikzio zehatza duten lurraldeak, non bertan jarduten duten finantza erabiltzaileak bertakoak izatea beharrezkoa ez den, ezta bertako txanponarekin jardutea ere. Honen ondorioz eta beste sekretismo eta permisibitate ezaugarri batzuen ondorioz, fiskalki pribilegiatua den eremua eratzen duten, orokorrean “paradisu fiskal” bezala deitzen ditugunak, eta askotan ihes eta iruzur fiskal eta kapitalen zurtzearekin harremantzen direnak (Hernandez, 2005).

1998an ELGAK emandako txostenean zenbait irizpide ematen ditu zerga praktika kaltegarriak identifikatzeko (OCDE, 1998). Horretarako paradisu fiskal eta zerga-araubide kaltegarriak ezberdintzen ditu. Bi kasuetan lehia fiskal desleiala eman daiteke, hala ere, paradisu fiskalak lur eremu gutxiko lurraldeak izan ohi dira, sistema fiskal eskasa dutenak,

eta zerga-araubide kaltegarriak orokorrean sistema fiskal orokorra duten herrialdeetan gertatzen dira, baina onurak ematen dituzte atzerritarrek erakartzeko helburuarekin.

2.2 EZAUGARRIAK

Hainbat erakundek paradisu fiskalek ekartzen dituzten arazoak plazaratu dituzte, eta beren definizio propioak ematen saiatu dira, hala nola, Nazioarteko Diru Funtzak (hemendik aurrera NDF) edota Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundeak. Alde batetik NDFk “Offshore Financial Centre”-ei buruz hitz egiten du (OFC), bere itzulpen zehatza “Kanpoko Finantza Zentroa” delarik (Ordoñez, 2017).

Orokorrean, erakunde bakoitzak ezaugarri ezberdinak har ditzake kontuan paradisu fiskal bat definitzerako orduan, baina ezinbestekoa da herrialdeak zerga tasa baxua edo nulua izatea. Hala ere, ezaugarri bat izatearekin ez da nahikoa, eta aipatutakoarekin batera beste bat ematea ere nahitaezkoa da, hala nola, informazio trukaketa eskasa edo gardentasun falta, beste batzuen artean (informazio gehiago 2. Eranskinean) (Samplon, 2007 eta Ordoñez, 2017).

Aurretik aipatutako zerga araubide kaltegarriaren kontzeptuarekin dauden ezberdintasunak argi ikusteko, ezinbestekotzat jo dugu bien arteko ezaugarrien konparaketa hau aurrera eramatea, horrela paradisu fiskalen kontzeptua ahalik eta argien geratu dadin (informazio gehiago zerga araubide kaltegarrien inguruan 3. Eranskinean).

Taula 1: Ezaugarrien konparaketa

	PARADISU FISKALAK	ZERGA ARAUBIDE KALTEGARRIAK
BERDINTASUNAK	Zerga tasa baxu edo nulua	Zerga tasa baxu edo nulua
	Gardentasun falta	Gardentasun falta
	Informazio trukaketa eskasa	Informazio trukaketa eskasa
	Lehia desleiala	Lehia desleiala
EZBERDINTASUNAK	Estankortasun subjektibo edo objektiborik ez dago	Estankortasun subjektibo edo objektiboa dago
	Lur eremu gutxiko lurraldeak	Sistema fiskal orokorra duen herrialde baten barnean gertatu

Iturria: Norberak egina

Azkenik, atal honekin amaitzeko, ezinbestekoa da kontuan hartzea, egun paradisu fiskal kontsideratzen diren herrialde guztiek ezaugarri batzuk dituztela komunean. Horien artean aurkitzen dira banku ikuskapen eta kontrol gabeziak, banku sekretua edo kapitalen zuritzearen kontrako zigorrak eza (informazio gehiago 4. Eranskinean).

2.3 IHES, ELUSIO, IRUZUR ETA PLANIFIKAZIO FISKALA

Behin paradisu fiskalen kontzeptua eta ezaugarriak argituta beste zenbait kontzeptu argitzea ere garrantzitsua deritzogu, hala nola, ihes, elusio, iruzur eta planifikazio fiskala. Sarritan paradisu fiskalen inguruan hitz egiten dugunean, lehenengo hiru kontzeptu horiek nahasten ditugu, horregatik paradisu fiskalen kontzeptua argi izateko nahitaezkoa deritzogu horietako ze irudi ari garen aurrera eramaten. Horretarako, hiruren konparaketa egiten duen taula hau erabiliko dugu (informazio gehiago 5. Eranskinean).

Taula 2: Ihes, elusio eta iruzur fiskala

	IHES FISKALA	ELUSIO FISKALA	IRUZUR FISKALA
HELBURUA	Onura, ondasun edo eduki ekonomikoak ezkatzea	Arau fiskala ekiditea	Arau fiskala engainatzea
ZER BILATZEN DA?	Zerga karga murriztea	Zerga karga murriztea	Zerga karga murriztea
HELBURUA LORTZEKO BIDEA	Dokumentu eta negozio faltsuak erabilia	Oraindik araua aplikatzeko jarduera ez da aurrera eraman	Zerga ez deklaratzeko, zerga oinarri baxuagoa deklaratzeko, zorra ez ordaintzea...
LEGEZKOA DA?	EZ (jada zergapekoa da eta obligazioa bete beharko luke)	BAI (Planifikazio fiskalaren bidez)	EZ (araua engainatzen saiatzen delako)
EZBERDINTASUNAK	Obligazioa sortu da	Obligazioa ez da sortu	Obligazioa sortu da

Iturria: Norberak egina

Paradisu fiskalen kasuan, beraz, gehienetan elusio fiskala eramaten da aurrera, legearen barruan jarduten dutelako, eta beraz, hori da konpondu beharreko arazoa. Honen baitan, planifikazio fiskalaren kontzeptua ageri zaigu, eta beraz, hau azaltzea garrantzitsua da, hori baita sarritan elusioa gauzatzeko bidea. Planifikazio fiskala pertsona fisiko edo juridikoaren bizitzan zehar zerga zama optimizatzean datza, horretarako zerga arauak eskaintzen dituzten onurak aprobetxatuz. Hala ere, honen barruan abusuak ere eman daitezke, planifikazio oldarkorra deritzona, tributazio baxuko herrialdeak erabiltzean datzana, hau da, paradisu fiskalak.

Beraz, esan dezakegu nahiz eta planifikazio fiskala bere horretan legezkoa izan, bere abusuzko erabilerak nazioarteko eremuan arazoak ekartzen dituela, paradisu fiskalekin batera jarduten dutelako, horrela gainontzeko herrialdeen ekonomiak murriztuz (informazio gehiago 6. Eranskinean).

3. PARADISU FISKALEN KONTRAKO NEURRIAK ETA KONTROLATZEKO ORGANISMOAK

3.1 ZERRENDEN METODOA

Aurretik aipatutako kontuan izanda, begi-bistakoa da paradisu fiskalak kaltegarriak direla gainontzeko estatuentzako, izan ere, beren kapitala atzerrira joaten da, onura fiskalak eskaintzen dizkiotelako. Hori konpontzeko saiakera batean, hainbat organismo eta estatuk hainbat neurri eraman dituzte aurrera, horien artean aurkitzen delarik zerrenden metodoa.

Lehenik eta behin, aipatzekoa da nazioarteko eremuan ez dagoela zerrenda “ofizial” bat. Hain zuzen ere, organismo edo estatu bakoitzak bere irizpideen arabera antolatzen ditu zerrenda hauek. Horren ondorioz posible da herrialde batek paradisu fiskal kontsideratzea herrialde bat, baina beste herrialde batek herrialde hori bera bere zerrendaren barruan ez sartzea.

Paradisu fiskalen kontrako neurrien artean oinarritzkoena dela esan dezakegu. Honen helburua zein herrialde edo jurisdikzio kontsideratzen den paradisu fiskal zehaztea da. Honen baitan, zerga administrazioek hiru zerrenda sistema jarraitu ditzakete:

- 1) Zerrenda “beltzak” deiturikoak. Hauek zerrenda itxiak dira, non bertan agertzen diren estatu edo herrialdeak paradisu fiskal moduan kontsideratzen dituen zerrenda gauzatzen duen herrialde edo organismoak.

- 2) Zerrenda “zuriak” deiturikoak. Kasu honetan nazioarteko eremuan dauden arau fiskalak aplikatu dituzten herrialdeen zerrenda egiten da.
- 3) Azkenik zerrenda “grisak” ditugu. Zerrenda hauek erdibideko zerrendak direla esan daiteke. Gardentasun maila minimo bat beteko dutela zin egiten duten herrialdeak daude honen baitan. Horretarako nazioarteko eremuan dauden arau fiskalak aplikatuko dituztela adierazten dute, baina oraindik ere beren ordenamenduen barruan aldaketarik burutu ez duten herrialdeak dira.

Hala ere, aipatzekoa da zerrenden metodoa ez dela egun existitzen den metodo bakarra. Paradisu fiskala izateko ezaugarriak zehazteko parametro ezberdinak barne hartzen dituen arauak sor daitezke. Horrela ba, berriro ere aipatzen dugu zerrenda bateraturik ez dagoela, herrialde edo organismo bakoitzak bere kriterio propioak erabiltzen baititu paradisu fiskalak zeintzuk diren zehazteko.

3.2 ZERRENDA BELTZAK

Behin zerrenden metodoa azaldu dugularik, organismo ezberdinen zerrenda beltzak aztertuko ditugu. Horrela, hiru erakunderen arteko konparaketa egingo dugu, ELGA, Europar Batasuna eta Oxfam Intermon. Aipatutako lehenengo biak gai hau gehien aztertu duten erakundeak izan dira, beharrezkoa izanik hauen iritzia lan honetan sartzea. Bestalde, nahiz eta Oxfam Intermon gobernuz kanpoko erakundea izan, interesgarria izan daiteke bere iritzia eta klasifikazioa ere kontuan izatea, nazioarte eta mundu mailan izugarritzko eragina baitauka.

3.2.1 ELGA

Hainbat herrialdetako zerga tasa altuak ekiditeko paradisu fiskalen erabileraz kezkatutik, ELGAK paradisu fiskalen kontrako jarrera gogortzea erabaki zuen. Horretarako 1998an “Harmful Tax Practices” deituriko proiektua garatu zuen, zerga tasa nuluak edo baxuak zituzten herrialdeen erabilera murrizteko eta baita herrialdeen arteko informazio trukaketa handitzeko. Proiektu horren parte izan zen 2000. urtean garatutako zerrenda beltza, non paradisu fiskal kontsideratzen ziren herrialdeak batzen ziren¹ (Dharmapala, 2008).

¹ 35 herrialde izan ziren. Horiez gain, paradisu fiskal izateko baldintzak betetzen zituzten 6 herrialde ez ziren zerrenda honetan sartu zerga-praktika kaltegarriak ezabatzearen alde agertu zirelako.

Modu honetan, aipatutako urtean ELGak idatzitako lehenengo dokumentuan hiru estatu talde aipatu zituen. Alde batetik, paradisu fiskalaren definizioa zehatz mehatz betetzen zutenak, beste alde batetik zerga araubide kaltegarriak, aurretik aipatu ditugunak, eta azkenik kide ez zirenak. Hala ere, “zerrenda” bera idazterako orduan, zenbait estatuk, zerrenda hau idatzi baino lehen konpromezu politiko publiko bat egin zuten, maila altuenean, beren praktika fiskal kaltegarriak ezabatuko zituztela aipatuz. Hau goraiatzeko zerrenda beltzak ez zituen estatu hauek bere barnean sartu, nahiz eta zerrenda egiteko momentuan paradisu fiskalen ezaugarriak bete (OCDE, 2000). Beraz esan daiteke ELGak ia 40 estatu “kondenatu” zituela bere zerrendan, gardentasun, informazio trukaketa, barne edo kanpo erregulazioa eta nazioarteko eremuan laguntzeko irizpideak kontuan hartuta (Owens eta Saint-Amans, 2009).

Taula 3: ELGako 2000 urteko zerrenda beltza

ELGako 2000 urteko zerrenda beltza				
Andorra	Belize	Jersey	Nauru Errepublika	San Cristobal eta Nieves
Anguila	Britaniako Irla Birginak	Liberia	Antillak	San Vicente eta Granadinak
Antigua eta Barbuda	Cook Irlak	Liechtenstein	Niue	Estatu Batuetako Irla Birginak
Aruba	Dominikako Mankomunitatea	Maldibar Irlak	Panama	Tonga
Bahamak	Gibraltar	Marshall Irlak	Samoa	Irla Turko eta Caicoak
Bahrein	Granada	Monaco	Seychelle Irlak	Banuat
Barbados	Man Irla	Montserrat	Santa Lucia	Canal Irlak

Iturria: Norberak egina. Datuak: OCDE, 2000

Aurreko taulan ELGak 2000. Urtean egindako zerrenda beltzean barne hartzen diren herrialdeak adierazten dira. Hortik aurrera, herrialdeek barne ikuskaritza bat eraman behar zuten aurrera, aurretik aipatutako txostenean adierazitako alderdiak hobetzen zituzten jakiteko. Sartu irten ugari egon zen aurrerantzean, hala ere, 2009. urterako jada ez zen

herrialderik sartzen zerrenda beltzean (Gutierrez, 2015). Lortutako arrakasta hauek 2010ean aurkeztu zituen ELGAK, “*Promoting transparency and exchange of information for tax purposes*” deituriko txosten batean, non aurretik egondako gora beherak eta akordioak barne hartzen zituen (Owens eta Saint-Amans, 2010). Honek horrela jarraitu zuen 2015. urtera arte, non ELGAK elusio eta iruzur fiskala ekiditeko helburuarekin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) proiektua aurkeztzen duen, aurrerago aztertuko dugun moduan (informazio gehiago 7. Eranskinean).

3.2.2 EUROPAR BATASUNA (EB)

Modu honetan, nahiz eta esan daitekeen ELGA izan dela eremu honetan garrantzi gehien izan duen erakundea, Europar Batasunaren ekimena eta laguntza ere ezinbestekoak izan dira. Egia da Europar Batasunak ez duela eremu nazionalean jartzen diren zergen gainean zuzenean ekiteko ahalmenik, baina bere estatu kideek duten barne antolamendua Europar Batasuneko politikekin bat datorrela egiaztatzeko beharra dauka (Europar Batasuna, 2016). Horrela ba, esan daiteke EBko paradisu fiskalen inguruko eta lurralde ez-laguntzaileen inguruko zerrenda beltza, estatu kideek erabili dezaketen baliabide bateratu bate dela, abusu fiskal eta kompetentzia fiskal desleialari aurre egiteko helburuarekin.

Honen sorrera 2016an hasi zen, Europako Batzordearen estrategia bezala, non adierazten zen garrantzi eta eragin handiagoa izango zuela EBko zerrenda “beltz” bakar bat egiteak, herrialde bakoitzak bere zerrenda propioa egin beharrean. Estatu kideek ideia hori babestu zuten, eta 2017an lehenengo zerrenda bat sortu zen. Zerrenda hau egiteko 92 herrialde aztertu ziren, eta azkenik zerrenda barruan sartu zirenak gobernantza on baten konpromezua hartzea lortu ez zuten herrialdeak izan ziren. Gainera adierazi zen herrialde hauek Batzordeak ez ezik, “Código de Conducta” deituriko taldeak ikuskatuko zituela, hartutako konpromezuak epe barruan betetzen ziren edo ez jakiteko, eta horrela zerrenda eguneratuak izaten jarraitzeko.

2017an, ECOFINeko kideek (Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea), hainbat herrialde sartu zituzten Europar Batasunaren markoan egindako lehenengo zerrenda beltzean, hala nola, Amerikar Samoa, Barbados edo Barein, beste batzuen artean. 2019an 15 herrialde sartu zituzten zerrenda beltz horretan, eta horietako 5ek 2017an egindako zerrendan ere ez zuten inolako konpromezurik hartu: Guam, Birjina Irla Amerikarrak, Samoa, Amerikar Samoa eta Trinidad eta Tobago. Bestalde, aipatzekoa da beste 34

herrialdek hainbat neurri positibo hartuak zituzten, zerrenda beltzean ez sartzeko beharrezko helburuak lortzeko asmoz, eta hauek 2019a bukatu baino lehen lortzea ezinbestekoa zen, 2020ko zerrenda beltzean beren izenak ez agertzeko.

Horrela, hainbat aldaketaren ostean, 12 herrialde geratzen ziren 2019an EBko zerrenda beltzean². Gainera, urte horietan sartu irtenak egon ondoren, beti ECOFINek ikuskatuta, 2021. urtean Dominica berriro ere zerrendan sartu zen eta Barbados aldiz, atera. Hau egiteko EBeko Batzordeak ELGAren informazio trukaketari buruzko kontsiderazioak kontuan hartu zituzten, izan ere, Domincak erdizka bakarrik betetzen zituen ELGAko baldintzak, eta Barbadosak aldiz, guztiz betetzea lortu zuen (Calvo, 2021). Horrela ba, urtero aldatzen da zerrenda hori, betiere herrialde bakoitzaren kontrola eramanez, eta hauen laguntza maila kalifikatzeko asmoz (informazio gehiago 8. Eranskinean).

3.2.3 OXFAM INTERMON

Urteak pasa ahala, eta hainbat interesen ondorioz, arrazoi politikoak barne, ELGA eta Europar Batasuna, bakoitza bere aldetik, oso arduratsuak izan dira zein herrialde sartzen zuten zerrenda beltzean erabakitzerako orduan. Hau larriki kondenatua izan da OXFAM INTERMONen aldetik, gobernuz kanpoko erakundea izanik, presio politiko gutxiago jasan dezakeena. Erakunde honen ustetan, EBren eta ELGAren zerrendek ez dute errealitatea adierazten, eta hare gehiago, gaizki erabilita, paradisu fiskalak legitimatzeko modu bat bihur daiteke (Langerock, 2019).

Ondorioz, Oxfamek bere zerrenda propioa eraiki zuen, inolako presio politikorik gabekoa. Zehatzago esateko, adierazi zuen EBeko zerrendan ze herrialde agertu beharko liratekeen, beren irizpide propioak jarraituz. Irizpide horiek hiru ziren. Alde batetik fiskalitatearen eremuan gardentasuna, beste alde batetik fiskalitate bidezko bat, eta azkenik fiskalitateari buruzko nazioarteko foroetan parte hartzea (Chardonnet eta Langerock, 2017; Langerock, 2019).

² Amerikar Samoa, Belice, Dominica, Fiyi, Guam, Marshall Irlak, Oman, Samoa, Trinidad eta Tobago, Arabiar Emirerri Batuak, Birjin Irla Amerikarrak eta Banuatu.

Taula 4: Oxfam Intermoneko 2017 zerrenda beltza

OXFAM INTERMONeko zerrenda beltza 2017an				
Albania	Bosnia Herzegobina	Gibraltar	Montenegro	Singapoor
Anguila	Birjinak Britaniar Irlak	Groenlandia	Nauru	Suiza
Antigua eta Barbuda	Cook Irlak	Guam	Caledonia Berria	Taiwan
Aruba	Caiman Irlak	Hong Kong	Niue	Trinidad eta Tobago
Bahamak	Curacao	Jersey	Oman	Arabiar Emirerri Batuak
Barein	Feroe Irlak	Marshall Irlak	Palau	Birjin Amerikar Irlak
Bermuda	Macedonia	Maurizio Irlak	Serbia	Banuat

Iturria: Norberak egina. Datuak: Chardonnet eta Langerock, 2017.

Aurreko taulan ikus dezakegu 2017an Oxfam Intermon-ek egindako zerrenda beltza, betiere esan bezala, EBeko irizpideak jarraituz. Argi ikusten da aurreko bi organismoek egindako zerrendak baino nahiko luzeagoa dela, horrek ekar ditzakeen arazoekin. Paradisu fiskalek sekulako diru galerak ekartzen dizkiete herrialdeei. Modu honetan, gobernuek zergak jasotzeko modua hobetzeko beharra eta betekizuna daukate. Horretarako ezinbestekoa da paradisu fiskalen kontrako neurri zehatzak hartzea, eta hare garrantzitsuagoa, organismoen arteko baterakuntza egotea arazo honen kontra jarduteko (Chardonnet eta Langerock, 2017).

Aipatzekoa da baita, erakunde honek urtero aztertzen duela zerrenda, eta beraz, bere ikuskaritza lanetan jarraituko duela (Langerock, 2019). Gainera, EB zerrenda aztertzen duen heinean, bere iritziz erakunde horrek erabiltzen dituen irizpideak ez dira egokiak eta ez dira ondo aplikatzen, beraz, zerrenda ez da inoiz egokia izango (Romero, 2021).

Horrela ba, esan dezakegu oinarrian arazo larri bat dagoela, izan ere, helburua talde korporatibo handien ekintza eta operazioak murriztea edo ezabatzea baldin da abantailak

dituzten eremu fiskal horietan, eta horretarako ezinbestekoa da baterakuntza egotea. Izan ere, nahiz eta erakunde horien izadia eta interes ekonomiko edo politiko ezberdinak izan, zerrenda beltz bateratu bat idaztea ezinbestekoa da batasuna adierazteko orduan, eta horrela multinazionalen praktika immoral horiekin amaitzea errazagoa izango da (informazio gehiago 9. Eranskinean).

4. ANALISIA. MULTINAZIONALEN ERAGINA

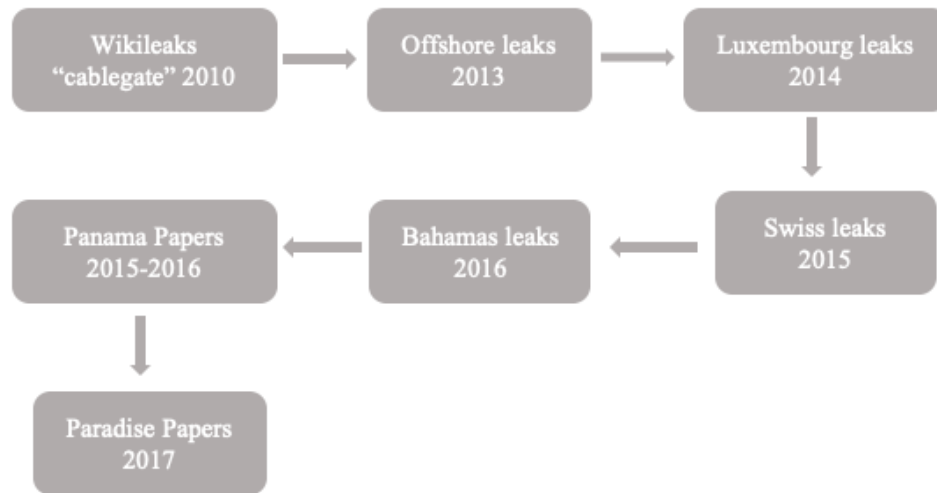
4.1 “PARADISE PAPERS”-AK, ZER DIRA ETA NORK PARTE HARTZEN DU?

Zerga sistema berri hauek erreakzioak ekarri zituen. Zerga tasaren handitze edo txikitzeak herrialde horren beharrei erantzuten die, zerbitzu publikoak finantzatzeko erabiltzen baitira. Dena den, gaur egungo ekonomiari buruz hitz egiten dugunean, zaila da zerga tasak altu mantentzea, hori gertatzekotan, batez ere pertsona juridikoek ekonomiak ematen dizkien “aukerak” aprobeztatzen dituzte zerga gutxiago ordaintzeko eta atzerrira joaten dira, kapitalen mugimendua gauzatuz. Kapitalen mugimendu hau, nahiz eta legezkoa izan, ondorio negatibo ugari ekar ditzake, beranduago ikusiko ditugunak, hala nola, finantza ezegonkortasuna edo finantza krisiak.

Hori da hain zuzen ere 2017an “Paradise Papers”-ekin gertatu zena. Azken urteetan egondako dokumentu filtrazio handiena izan da, hainbat pertsona famatu eta multinazionalak beren dirua paradisu fiskaletan zutela adierazten zuena. Nahiz eta beharbada Panamako Paperek informazio kantitate handiagoa izan, Paradise Papers-ek 19 jurisdikzio jartzen zituen kolokan. Dokumentu filtrazio hau *Süddeutsche Zeitung* egunkari alemaniarrak egin zuen lehenengo, eta International Consortium of Investigative Journalists-ek ondoren (Crabb, 2017).

Egia da historian zehar asko izan direla paradisu fiskalen inguruan egondako filtrazioak, 2010. urtetik Paradise Papers-ak arte 7 gutxienez, hurrengo grafikoan ikus dezakegun bezala, baina Paradisuko Paperak bereziak izan ziren, sistema osoaren huts egitea azaleratu zutelako.

Irudia 2: Dokumentu filtrazioak



Iturria: Norberak egina. Datuak: BBC, 2017

Horrela ba, esan dezakegu Paradisuko Paperen egitekoa oso garrantzitsua izan dela, nazioarteko sistema fiskalak izugarriko hutsuneak dituelako, eta hainbat multinazionalen horiek erabiltzen dituzte beren zergak ez ordaintzeko. Gainera 19 izan dira tartean egondako jurisdikzioak, eta horrek ere kolokan jartzen du aurretik aipatutako organismo ezberdinek egindako zerrenda beltzak, hauen baterakuntza ezinbestekoa baita horien kontra jarduteko. Beraz, argi geratzen dena da historian protagonista berri bat sartu dela, enpresa multinazionalak. Izan ere, filtrazio hauen bitartez talde korporatibo handien moralitatea eta etika kolokan jartzen da, horrek egungo gizartean ekartzen dituen arazoekin. Modu honetan, talde korporatibo hauen jarduteko modua aztertzeke hurrengo atala jorratuko dugu, non mozkinak ezkutatzeko bideak zeintzuk diren adieraziko dugun (informazio gehiago Paradise Papers-en inguruan 10. Eranskinean).

4.2 TRANSFER PRICING-A EDO TRANSFERENTZIA PREZIOAK ETA MOZKINAK EZKUTATZEKO ZENBAIT OPERAZIO (1. IKUSPEGIA)

4.2.1 TRANSFER PRICING-A

Egungo nazioarteko enpresen tributazioari buruzko arauak hainbat hamarkada daramatzate indarrean, horrek sistemaren zaharkitzea azaltzen duelarik. Legeek gizartearen isla izan behar dute, eta gizartearen beharrezanekin bat etorri. Hainbat hamarkadatan aldatu ez den legeak oso zail lortuko du arazo berriak konpontzea. Legegintza honen inguruan hainbat haustura daude, zerga elusioa burutzen dutenentzako oso baliagarriak direnak. Izan

ere, transakzio oso sinpleak erabiliz, “lege barruan” daudenak, dirua paradisu fiskaletara eramaten dute, horrela beren mozkinen dagozkien zergak baxuagoak izango direlako, eta beraz, diru gehiago irabaziko dutelako (Drummond eta Casnati, 2016). Hala ere, ezin dezakegu esan kapitalaren mugitzea legez kontrakoa denik, hain zuzen ere, hori da arazoak ekartzen dituen, sistemak ez duela egoki funtzionatzen, eta zerga-egitura hauek zerga elusio, iruzur eta korrupzioa sustatzen dutela (Crabb, 2017). Gai honek garrantzia hartu du azken urteetan zehar, izan ere, askotan saiatu izan da jakiten zenbat enpresek jarduten duten paradisu fiskaletan, eta baita zenbat diru kantitate dagoen jokoan. Izan ere, azken finean zerga elusioa burutzen denean, dirua zirkulaziotik kanpo uzten da, eta beraz, hori aztertzea oso zaila da. Hain zuzen ere, hori izan zen aurreko atalean azaldutako Paradise Papers-en filtrazioan gertatutakoa. Hainbat multinazionalen eta paradisu fiskalen arteko diru mugimendua egon zen heinean, mugimendu hauek nola gertatu ziren aztertzea da helburua atal honetan, eta zehatzago esanda, diru mugimendu horiek nola egiten diren legezkoak izan daitezke. Gabriel Zucman, Thomas Torslov eta Ludvig Wier ikertzaileek 2018an egindako ikerketa batean ondorioztatu zuten multinazionalak eta korporazio handiek lortzen dituzten mozkinen %40ak gutxienez paradisu fiskaletan amaitzen duela. Praktika hau gehien erabiltzen duten enpresan Estatu Batuarren izan arren, diru gehien galtzen duten herrialdeak Europar Batasunekoak izan ohi dira, eta baita hirugarren munduko herrialdeak ere (Zucman, Torslov eta Wier, 2018).

Txosten honetan bertan zerga elusioa burutzeko enpresek erabili ohi dituzten moduak aipatzen dira, atal honetan aztertuko ditugunak. Horietan lehenengo ezinbestekoa da *transfer pricing*-a zer den azaltzea, honen erabilera ere oso ohikoa izaten baita. Normalean, merkatu ireki eta lehia askeko egoera batean, bi enpresa independentek edonolako transakzio ekonomiko bat egiten dutenean, beren interesak kontrajartzen dira, eta horiek azkenean zehazten duten prezioan islatuta geratzen dira. Prezio honi merkatu balioa deritzogu. Aldiz, bi enpresa horiek elkarri lotuta daudenean, edo edonolako kontrolik dagoenean euren artean, interesen kontrajartze hau ez da existitzen, eta interes bakar bat egon daiteke. Horrela ba, transferentzia prezioak harreman duta dauden entitateen artean itundutako prezioak dira (Transfer pricing specialists, 2022).

Azkenaldian, handituz joan da nazioarteko eremuan matrize eta filialen arteko lotutako eragiketen inguruan dagoen kezka. Horren ondorioz, transferentzia prezioei dagokien

erregulazioa ere handituz joan da. Talde multinazional berberaren parte diren enpresek, beren arteko salerosketa egitea legezkoa da, baina hauen arteko eragiketen bitartez merkatuko prezioak aldatzen direnean, *mispricing*-a deritzoguna, arazoak sortzen dira (Tax justice network, 2021). Hau egiteko arrazoia beste herrialde batek eskaintzen dituen abantaila fiskalak erabiltzea izan ohi da. Hau ikusita, hainbat estatutako zerga legeriak honen inguruko arau zehatzak sartzen joan dira. Gaur egun ia munduko herrialde guztiek nazioartean ezarritako estandarrak jarraituz egindako arau fiskalak dituzte, nazioarteko estandar hori Lehia Askearen Printzipioa edo ingelesez *Arm's Length Principle* da. Honek dio transferentzia prezioak balorazio-metodo eta irizpide fiskal zehatz batzuen arabera ezarri behar direla. Horien helburua da transferentzia prezio horiek merkatu irekian alderdi independenteek itunduko lituzketen baldintzak islatzea. Hau bera, ELGAko *Model Tax Convention*³ informeko 9. artikuluan adierazten da (Neighbour, 2002).

Transfer Pricing-aren inguruan dagoen literaturak gaiaren bi aldeak aurkezten dizkigu. Alde batetik enpresaren filial ezberdinetako produkzio eta salmentak koordinatzea ahalbidetzen du, kostuak eta sarrerak zeintzuk diren ikusiz, horrela modu eraginkorragoan lan egin daitekeelarik, batez ere multinazionalen kasuan. Bestalde, planifikazio fiskalaren inguruko idazkiek adierazten dute transferentzia prezio hauek modu “zuhur” batean erabiltzean zerga gutxiago ordaindu daitezkeela, tributazio baxuko herrialdeek eskaintzen dituzten abantailak erabiliz, aurretik aipatutako ELGAko txostenaren kontra joango litzatekeena (Aditya, 2015). Hain zuzen ere, horregatik daude hain harremanduta paradisu fiskalak, multinazionalak eta transferentzia prezioak, oso erabiliak direlako planifikazio fiskalaren barruan. Izan ere, Garcia Pratsen esanetan, transferentzia prezioen erabilpen egoki batek multinazionalen aldetik, beren mozkinen gaineko karga fiskala nabarmen murriztea suposatu dezake, egun dagoen nazioarteko planifikazio fiskalaren erraminta garrantzitsuena izanik (García, 2005).

Behin transferentzia prezioak zer diren ulertuta, kontuan izan behar dugu hauek determinatzeko zenbait baldintza izan behar ditugula gogoan, Sozietateen Gaineko Zergaren 27/2014 Legeko 18. artikuluan arautzen direnak. Espainiar legediak onartzen dituen

³ Model Tax Convention, ELGAko parte diren eta parte ez diren estatuen arteko aldebiko tratatuak egiteko oinarria da. Zerga-ereduen Akordioa bezala itzuli daiteke.

metodoak ELGAK transferentzia prezioen inguruan emandako zuzentarauetan emandakoak dira, orain gainera aztertuko ditugunak.

4.2.1.1 OINARRIZKO METODO TRANSAKZIONALAK

a) Prezio libre konparagarriaren metodoa

Ondasun edo zerbitzu baten merkatuko balioa hartzean datza. Hau da, harremandutako enpresen arteko lotutako eragiketa hori enpresa horiek independenteak izanik adostuko luketen prezioa ezartzean datza. Horrela, bi prezioak konparatu egingo dira, lotutako eragiketarik datorren prezioa eta loturik ez dagoen eragiketaren prezioa. Konparagarriak izango dira bien baldintzak konparagarriak baldin badira, eta horretarako ezinbestekoa da konparatu behar diren produktuak berdinak edo oso antzekoak izatea, esaterako kalitatean aldaketa txikiek prezioa nabarmen aldatu dezakete (Gras eta De Navasqües, 2010).

b) Birsalmenaren prezioaren metodoa

Metodo hau erabiltzen da batez ere ondasunen distribuzio eta komertzializazio kasuetan, non lotuta dagoen enpresa merkaturatzaileak ez dion ondasunaren balioari inolako aportazio garrantzitsurik egiten, hau da, bere horretan mantentzen du. Izan ere, ondasunak eraldaketak jasango balitu, bere balioak ere aldaketak jasango lituzke, eta beraz hori baloratzea oso zaila litzateke.

Kasu honetan lotutako enpresa merkaturatzaileak prezio zehatz batean saltzen die ondasuna azken bezeroei. Prezio hori da metodoaren abiapuntu prezioa. Transferentzia prezioa (birsaltzaileak bere lotutako hornitzaileari ordaintzen dion prezioa) kalkulatu da birsaltze prezioari merkatuko birsaltze marjin gordin bat kentzen (Gras eta De Navasqües, 2010).

c) Gehitutako kostuaren metodoa

Metodo hau bereziki erabilgarria da ondasun erdibukatuen manufaktura eragiketarik edo zerbitzu-prestazioak baloratzeko. Produkzio kostuan oinarritzen da, honi ohiko gastuak gehitzen zaizkio (zuzenak eta zeharkakoak) eta baita irabazi marjin gordin bat, horrela salmenta prezioa lortuz. Aipatzekoa da, kasu honetan ere konparagarritasun analisi bat egin beharko litzatekeela. Izan ere, esaterako, ondasunak alokatuta dituen enpresa bat eta ondasunak bereak diren beste enpresa bat ezingo dira konparatu, beren kostuen estruktura ez delako berdina izango (Gras eta De Navasqües, 2010).

4.2.1.2 MOZKINETAN OINARRITUTAKO METODO TRANSAKZIONALAK

a) Eragiketaren marjin garbiaren metodoa

Egunerokotasunean gehien erabiltzen den metodoa dela esan daiteke, izan ere, enpresen ekintzen inguruan dagoen irabazi-marjin gordinari buruzko informazio publikoa lortzeko dauden arazo gehienak konpontzea lortzen du.

Metodo honen oinarria lotutako enpresarekin egindako operazioen mozkin garbia da, erreferentziazko magnitude baten arabera kalkulatzen dena, hala nola, kostuak, salmentak eta abar. Kasu honetan, gainontzeko irizpideekin konparatuta, esan dezakegu ez dela hain sentikorra, desberdintasunak kostu operatiboetan oinarritzen direlako eta marjin garbiekin egiten delako lan. Gainera, metodo honetan, konparagarritasun analisia egiterakoan eragina izan duen atalari bakarrik erreparatu behar zaio, eta ez lotutako alderdi guztiei (Gras eta De Navasqües, 2010).

b) Emaidza banatzeko metodoa

Metodo hau emaitza zehatza duten transferentzia-prezioak zehaztean oinarritzen da, lotutako eragiketak gauzatzearen ondoriozko emaitza bateratua, bai onura zein galera izan, pertsona edo erakundearen artean banatzen delarik. Banaketa hau egiteko, antzeko egoeretan dauden pertsona edo erakunde independenteek izenpetuzko lituzketen baldintzak behar bezala islatzen dituen irizpideak erabiltzea ezinbestekoa da.

Metodo hau aplikatzea zaila da, konplexutasun handia duelako, hala ere, ELGAK gero eta gehiago iradokitzen du bere erabilpena, askotan merkatuan gainontzeko metodoak erabiltzeko egoera konparagarriak aurkitzea zaila delako (Gras eta De Navasqües, 2010).

Hurrengo taula honetan beraz, aurretik azaldutako sailkapena adierazi dugu, eta baita horien artean egon daitezkeen berdintasun eta ezberdintasunak, argi izateko metodo bakoitzak zeri egiten dion erreferentzia. Izan ere, aurretik aipatu dugun bezala, multinazionalak metodo hauek erabili ohi dituzte beren filialen artean transferentzia prezioak zehazterako orduan, eta beraz, horien artean dauden antzekotasun eta ezberdintasunak kontuan izatea ezinbestekoa da, izan ere, horiek izango dira beranduago zergak ez ordaintzeko erabiliko diren metodoen oinarriak.

Taula 5: Transferentzia prezioak

TRANSFERENTZIA PREZIOAK EDO <i>TRANSFER PRICING</i> -A					
	OINARRIZKO METODO TRANSAKZIONALAK			MOZKINETAN OINARRITUTAKO METODO TRANSAKZIONALAK	
	Prezio libre konparagarriaren metodoa	Birsalmenaren prezioaren metodoa	Gehitutako kostuaren metodoa	Eragitekaren marjin garbiaren metodoa	Emaitza banatzeko metodoa
ONDASUN MOTA	Bukatuak	Bukatuak	Erdi-bukatuak		
KONNPARAGARRITASUNA					
OINARRIA				Mozkin garbia	Emaitza zehatzeko transferentzia prezioak

Iturria: Norberak egina

4.2.2 MOZKINAK EZKUTATZEKO METODOAK

4.2.2.1 ONDASUNEN TRANSMISIOA

Behin aurreko guztia azalduta, garrantzitsua da ulertzea nola erabiltzen diren transferentzia prezioak zergak ez ordaintzerako orduan. Funtzionamendua nahiko sinplea da, enpresa matrize eta filialen artean mugitzen diren produktuen prezioa manipulatzeko datza. Hasieran prezio baxuak ezartzen dira, horrela enpresak eremu zehatz batean irabazirik ez izateko, eta beranduago aldiz, beste eremu batean (zerga tasa baxuko eremua), prezio altuago batean saltzen da, bertan irabaziak izanez. Hala ere, leku horretako zerga tasa oso baxua denez, ordaindu beharreko zergak ere nahiko baxuak dira. Elusio metodo hau erabiltzeko garrantzitsuena enpresen kokapena izanik (Esnaola, 2018).

Hobeto ulertzeko adibide bat jarriko dugu. Demagun hiru enpresa ditugula, A, B eta C. A konpainiak bizikletak egiten ditu, eta bakoitza egiteko 100 euro behar ditu, hau da, bizikleta bat ekoizteko prezioa 100 euro dira. A enpresa hau %30eko zerga tasa duen

herrialde batean kokatuta dago. Bestalde, bere filiala den B enpresa, %5eko zerga tasa duen herrialde batean dago kokatuta. A enpresak B enpresari 110 eurogatik saltzen dio bizikleta bat, horrela 10 euroko mozkina lortzen duelarik. B enpresak aldiz, C enpresari saltzen dio bizikleta, enpresa guztiz independentea, 160 eurogatik, horrela 50eko mozkina lortzen duelarik.

- A enpresak 10 euroko mozkina du zerga aurretik, beraz, zerga ondoren 6,50 euro geldituko zaizkio ($10€ - 10€ \times 0,35 = 6,5€$).
- B enpresak 50 euroko mozkina du zerga aurretik, beraz, zerga ondoren, 47,5 euro geldituko zaizkio ($50€ - 50€ \times 0,05 = 47,5€$).
- Horrela, kontuan izanda A enpresa matrizea dela eta B enpresa filiala, irabaziak leku berdinerara doaz, A enpresak 54 euroko irabazia garbia lortzen duelarik ($6,5€ + 47,5€ = 54€$)

Transferentzia preziorik erabili ez balitz, eta A enpresak zuzenean C enpresari saltzen badio bizikleta, bere filiala den B enpresatik pasa gabe, bere mozkinak hurrengoak izango liratezke:

- $160€ - 100€ = 60€$ ko mozkina zerga aurretik.
- Kontuan izanda zerga tasa %35ekoa dela, mozkin garbia 39 eurokoa izango da ($60€ - 60€ \times 0,35 = 39€$).

Modu honetan, argi ikusten dugu transferentzia prezioak nola erabiltzen direnez gain, A enpresa matrizeak zerga elusio horren bitartez 15 euro gehiagoko mozkina lortzen duela. Beraz, sortzen den egoera, enpresa taldearentzako onuragarria da, saldutako merkantzia bakoitzagatik ordaindu beharreko zergak txikiagoak baitira, mozkin handiagoak lortzen direlarik taldearentzat.

4.2.2.2 FILIALEN ARTEKO INTERESEN ERABILERA

Zerga elusioa gauzatzeko edo mozkinak ezkutatzeko bigarren sistema filialen artean interesak erabiltzean datza. Normalean interesen ordainketa gastu kengarria izan ohi da, hau da, mozkinak kentzen zaizkie, burututako jarduerak izandako irabaziak deklaratzeko orduan. Modu honetan, enpresa batek mailegu bat eskatzen du inbertsio bat aurrera eramateko, makina baten erosketa esaterako, mailegu horren interesak inbertsio horri lotuta doazen gastuak dira, eta beraz, horrek dakartzan irabaziei kengarriak dira. Orokorrean talde

handiek beren etekinak lekualdatzen dituzte enpresen arteko mailegu eta interesak erabiliz. Hala ere, herrialde baten barnean ere erabiltzen dira, eta ondorioz, zerga-administrazioak interesen ordainketan maximoak ezarri behar izan ditu.

Hobeto ulertzeko, demagun A estatuaren zerga tasa %10ekoa dela, eta B estatuarena %30. B estatuan posible da kanpotik jasotako finantzazioa kenkari bezala ezartzea, baina dibidendu edo mozkina ez da gastu fiskal kengarria. Egoera honetan, B estatuan aktibitate bat aurrera eraman nahi duen, eta beraz filial B bat sortzen duen multinazional batek filial hori finantziatu dezake bere A matrizeatik, mailegu baten bitartez esaterako. Mailegu horrek interesak sortuko lituzke B filialean, hauek kengarriak izanik eta beraz kendu daitezkeelarik. Bestalde, A matrizeak hori diru sarrera zergagarri bezala definituko du. Horrela, A matrizeak %10 ordainduko luke interesen sarreragatik, eta B filialak finantza gastuen %30ean murriztuko luke bere zerga ordainketa. Modu honetan talde multinazional honek %20an murriztu du bere karga fiskala.

4.2.2.3 ONDASUN UKIEZINEN TRANSMISIOA

Kasu honetan multinazionalaren ondasun ukiezinak leku estrategikoetan kokatzen dira. Patenteak esaterako paradisu fiskaletan helbideratzen dira. Horrela, matrizeak bere filialei kanon oso altuak eskatzen dizkie ondasun ukiezin horien erabilerengatik, eta mozkinak beraz ukiezin hori helbideratuta dagoen herrialdean gelditzen dira, hau da, paradisu fiskaletan (Esnaola, 2018). Hau azaltzeko Google-en adibidea jarriko dugu, izan ere, horrelako praktikak aurrera eramaten dituela jakina da.

Enpresa horren matrizea Estatu Batuetan dago, baina beste bi filial baditu, Irlandan kokatzen direnak. Horietako bat Google Ireland Limited deitzen da, eta bere egitekoa atzerriko kostu operatiboak kontrolatzea da, eta baita AdSense-ren publizitatea saltzea ere. Bestalde, Irlandako beste filialaren izena Google Ireland Holdings da. Filial honek jabetza intelektualeko nazioarteko eskubide guztiak ditu, baina bere egoitza Bermudetan dago kokatuta.

Google-ek, Irlandako Google Ireland Limited filialarekin, nazioartean egiten dituen salmenta guztiak publizitate salmentarekin deklaratzeko, Irlandan egindako zerbitzu bat delako. Irlandako filial honen bitartez Estatu Batuetako hainbat zerga ordaintzea ekiditu du.

Hain zuzen ere, Bloombergek zioen 2009an Google-en salmenten %88a Estatu Batuetatik kanpo deklaratu zela, hau da, Irlandan.

Irlandar legeak “royalti”en ordainketa Sozietateen Gaineko Zergatik (hemendik aurrera SGZ) kanpo uztea ahalbidetzen du, betiere hauek Europako beste enpresa bati ordaintzen bazaizkio. Horretarako Google-ek beste erakunde bat sortzen du Holandan, Google Netherlands Holdings B.V, inolako langilerik gabekoa. Honek Google Ireland Limited-eri royaltiak kobratzen dizkio jabetza intelektuala erabiltzeagatik, eta ondoren %99a Google Ireland Holdings enpresari ematen dizkio, Bermudetan. Modu honetan, SGZri dagokion ehuneko handi bat aurreztea lortzen du Google-ek (Jimenez, 2010; Semprúm eta Romera, 2016).

4.2.2.4 ZERBITZUENGATIKO KARGUAK

Zerga elusioa gauzatzeko erabiltzen den azken modua matrize eta filialen arteko zerbitzuen eskualdaketa bidez gauzatzen da, normalean administrazio edo kudeaketa zerbitzuak izaten direlarik, *management fees* deiturikoak. Zerbitzu hauek kengarriak izan ahal izateko, ezinbestekoa da administrazioari txosten fiskal bat entregatzea, non kostuen inguruko, eskualdatutako zerbitzuen inguruko eta erabilitako pertsonal eta materialen inguruko informazio zehatza eta benetakoa ageri den. 2010ean gauzatutako Transferentzia Prezioen Inguruko Europar Foroan hau izan zen markatutako helburu zehatz bat; multinazional eta administrazioen arteko talkak ekiditeko helburuarekin, zerbitzuen inguruko benetako informazio zehatza ematea. Beraz esan daiteke, helburu orokorra dela inoiz emandako zerbitzuengatiko iruzurra ez gertatzea, eta horrela enpresak inoiz existitu ez diren gastu horiek kendu ezin ahal izatea (Trapé, 2010).

Aurretik azaldutako lau kasu hauek talde korporatibo handiek paradisu fiskalen inguruan egiten dituzten mekanismo edo eragiketa ohikoenei egiten diete erreferentzia. Hala ere, kontuan izan behar dugu, lehen aipatutako *Paradise Papers*-etan, talde korporatiboak ez ezik, dirudun pertsonak ere tartean egon ziren, *trust* izeneko operazioak erabiltzen zituztelarik, pertsona fisikoek burutzen dituztenak. Espainia mailan ez dago araututa, eta horregatik bere definizio bat aurkitzeko beste sistema bati egingo diogu erreferentzia, anglosaxoia. Kasu honetan, *trust* edo fideikomisoa kontratu bat da, non alde bat fideikomitentea den. Honek ondasun batzuk ematen dizkio beste alde bati, fiduziarioa. Hala ere, fiduziario honek ondasun

horien jabetza eskuratzen du hirugarren baten onuran, hori izango litzatekeelarik benetako onuraduna, batzuetan fiseikomitentearen berdina izan daitekeena. Honen arrazoia da sarritan fiduziarioak onuradunarentzako onurak handitzen dituen ekintzak eramaten dituela aurrera, eta horretarako kapitalen mugimenduan opakotasun handia sortzen da. Gehienetan, gainera, tributazio baxuko edo nuluko herrialdeak aukeratzen dira (Hernandez, 2005).

4.3 MULTINAZIONALEK PARADISU FISKALAK ERABILTZEAREN KANPO ONDORIOAK (2. IKUSPEGIA)

Paradisu fiskalen inguruko iritziak ugariak eta kontrajarriak dira, izan ere, eragin ezberdinak izaten dituzte jatorrizko herrialdean eta helmugako herrialdean. Batzuen ustetan mozkinen lekualdaketak ez du inolako arazorik ekartzen, beste askoren iritzi aldiz, ondorio larriak ekartzen dituzte (Dharmapala, 2008). Hau da, aurreko atalean azaldutako metodoak mozkinak lekualdatzeko helburuarekin erabiltzen direnez, lekualdaketa horren eragin batzuk izan ditzake hainbat eremutan. Hori argitzeko asmoz, atal honetan irizpide ezberdinak kontuan hartuz, multinazionalak paradisu fiskalak erabiltzearen kanpo ondorioak azalduko ditugu. Irizpide horiek, ekonomikoa, fiskala, soziala eta penala izango dira gehienbat. Dena den, kontuan izan beharrekoa da, batzuetan eremu zehatz batean kokatzen dugun ondorio batek beste eremu batean ere amai dezakeela.

Hau hobeto ikusteko, hurrengo taulan ondorio guztiak sailkatu ditugu, bere eremuari lotuta. Gainera, ondorio positibo eta negatiboak ezberdintzeko, kolore berdea eragin positiboari eta kolore gorria eragin negatiboari esleitu dizkiegu. Honen bitartez, helburua paradisu fiskalen erabilera, orokorrean positiboa edo negatiboa den aztertzea delarik.

Taula 6: Paradisu fiskalak erabiltzearen ondorioak

PARADISU FISKALAK ERABILTZEAREN KANPO ONDORIOAK			
EKONOMIKOA	FISKALA	SOZIALA	PENALA
Finantza ezegonkortasuna	Zerga lehia onuragarria	Sekretuengatiko efektuak	Delituentzako zigorgabetasuna
Aktibitate ekonomikoa handitu	Zerga lehia kaltegarria	Gizarte presatzioak murriztu	Kapitalen zuritzea

Egonkortasun ekonomikoa	Inbertsioen balioa	Demokraziak zaugarriak bihurtu	Terrorismoaren finantzaketa erraztu
Krisia areagotu		Desberdintasuna eta pobretasuna areagotu	

Iturria: Norberak egina

1. Finantza ezegonkortasuna: Paradisu fiskalek gainontzeko herrialdeek eskaintzen ez duten zerbait eskaintzen dutela badakigu, zerga tasa oso baxuak, eta baita konfidentzialtasun maila altu bat ere. Horrek sarritan diruaren mugimendua errazten duela esaten da. Zuzenki begiratuta egia da, herrialde horietan sartu eta irtetzeko erraztasun handiak baitaude. Dena den, kapital migrazio horrek finantza ezegonkortasun handia sor dezake, denboran zehar iraunez, finantza krisiak eragiten dituen (Radu, 2012).
2. Herrialde batzuen aktibitate ekonomikoa handitu: Paradisu fiskalek zerga tasa altuko herrialdeen aktibitate ekonomikoa handitzen lagundu dezakete. Izan ere, zerga tasa altuko herrialdeek zerga tasa baxuko herrialdeen ondasunetan inbertsioak egitean, inbertsio horiek merkeagoak izango dira. Ondoren, beren herrialdeetan saltzean, prezio hori handitu egingo da, eta beraz, hasieran egindako inbertsioa berreskuratu eta gainera handitu daiteke (Schjelderup, 2009).
3. Egonkortasun ekonomikoa: Egonkortasun ekonomiko handia suposatzen dute paradisu fiskalek. Izan ere, kontuan izan behar dugu kapitala mugitzeko paradisu fiskalen atrakzio bakarra ez dela zerga tasa baxua izatea, herrialdearen baldintzak ere oso garrantzitsuak dira, hauek baitira inbertsioaren segurtasuna mantentzen dutenak. Horrela ba, Dharmapala eta Hines-ek 2006an egindako ikerketa batean ikusi zuten paradisu fiskalak oso ondo antolatuta daudela, eta estatuaren aldetik politika oso egokiak eta kalitate ona eskaintzen zela. Horrela ba, kontuan izanda estatuaren baldintzen kalitatea ezinbestekoa dela hazkunde ekonomikorako, adierazten da paradisu fiskalen baldintzek hazkunde ekonomikoa lortzen laguntzen dutela (Schjelderup, 2009; Dharmapala eta Hines, 2006).

4. Krisia areagotu: Beste hainbat faktorearen artean, krisiak sarritan finantza tresna berrien erabilerarengatik gertatzen dira, orokorrean paradisu fiskalak diren jurisdikzioetan kokatzen direnak. Finantza tresna berri eta zailen erabilerak, inbertitzaileek hartu beharreko arriskua zein den ez ulertzea eragiten du, eta honek ezjakintasuna eragin dezake. Ezjakintasun eta konfiantza falta areagotu egiten da gardentasun faltarekin jokatzeko denean, eta guzti honek, egon daitezkeen krisiak sustatzea suposatzen dezake (Schejelderup, 2009).
5. Zerga lehia onuragarria: Batzuen iritziz, sistema politikoen tendentzia zerga tasa altuak ezartzea izan ohi da. Hauen iritziz, boto-emaileen ikuspegia ez dela kontuan hartzen, eta horren ondorioz zerga tasak handitu egiten dira gutxinaka gutxinaka. Egoera hau kontuan hartuta, paradisu fiskalek, zerga tasa baxu edo nuluko lurraldeak, gainontzeko herrialdeetan zerga tasa baxuak mantentzen laguntzen du. Izan ere, beste herrialdeek zerga tasa altuak mantenduz gero, kapitala galduko lukete, bertako zergapekoak atzerrira joango lirakeelako. Horrela ba, esan daiteke paradisu fiskalek harresiak jartzen dizkietela politikariei zergak igotzerako orduan (Schjelderup, 2009).
6. Zerga lehia kaltegarria: Nahiz eta aurretik aipatu dugun paradisu fiskalek politikoa zerga tasa altuak ezartzetik aldentzen dituela, ezin dezakegu esan guztiz ona denik. Integrazio ekonomikoak oso erraza egin du kapitala lurralde batetik beste batera mugitzea. Horren ondorioz, posiblea izan da herrialdeentzat kapital hori erakartzeko helburuarekin, zerga tasekin jolastea. Horrela ba, ikuspegi ekonomikoak adierazten du, herrialdeek kapital helburu horiek erakartzeagatik borrokatzen dutenean, zerga tasa baxuak erabiltzen dituzte horretarako, eta beraz, zerga tasa horiek oso baxu mantentzen dira eta beste herrialde batzuk kaltetzen dituzte, hau da, lehia fiskal kaltegarria gauzatzen da. Hau gainera, sekretuzko arauak gehitzen zaio, eta beraz, ez da bidezko lehiaketa bat gertatzen, gainerako estatuen subiranotasunean eragiten duelako. Honek guztiak “behe-mailako lasterketa” batera garamatza, non zerbitzu publikoek murrizketak jasango dituzten, aurrerago ikusiko dugun bezala. Azkenik, herrialdeek ezin badituzte aktibo mugikorrek zergapetu, aktibo mugiezinak zergapetuko dituzte, dirua lortzeko helburuarekin, eta beraz, behe eta erdi mailako biztanleriak jasango ditu efektu horiek (Schjelderup, 2009).

7. Inbertsioen balioa: Balioa sortzeko ekarpena maximizatzeko helburuarekin, inbertsioak egin beharko liratezke zerga aurreko itzulera gehien jasotzen den lekuan “pre-tax return”, hau da, itzulera sozioekonomikoa altuena den eremuan. Hala ere, inbertitzaile pribatuek, zerga aurreko itzulera begiratu beharrean, zerga ostekoa begiratzen dute, hori baita eurek jasotzen duten dirua. Sistema utopiko batean, inbertsio pribatuak eta inbertsio sozioekonomikoak bat egitea ahalbidetu beharko luke zerga sistemak, horrela balio handiena sortuko litzatekeelarik. Dena den, hau ez da horrela, eta zenbat eta diferentzia handiagoa egon baten eta besteren artean, orduan eta balio gutxiago izango du zerga sistemak. Paradisu fiskalak egoteak itzulera sozioekonomikoa murrizten du, eta ondorioz zergen balioa gero eta baxuagoa da, gizartean daukan garrantzia gutxitzen delarik (Schejelderup, 2009).
8. Sekretuengatikoko efektuak: Sekretu arauak adierazten dute inbertitzaileek era anonimoan jarduteko lurraldeak izan daitezkeela paradisu fiskalak, horrela beren herrialdeko gobernuengandik eta hartzekodunengandik ezkutatu daitezkeelarik. Honek helmuga herrialdeko ekonomia hobetu dezake, baina jarduera ekonomiko erreala gauzatzen ez den herrialdeak zerga elusioa gauzatzeko tresnak eskaintzen ditu. Hori, gainera, munduko ekonomiarentzat ez da ona, nazioarteko eta nazio barneko aberastasuna gutxiagotzen duelako eta zerga tasen inguruko eskubide nazionalak alde urratzen dituelako (Schejelderup, 2009).
9. Gizarte prestazioak murrizten dira: Paradisu fiskalen eraginez, enpresa askok atzerrian ordaintzen dituzte zergak, murriztagoak direnak, ordaindu beharko lituztekeen estatuak diru sarrera hori gabe utziz. Izan ere, zerga bilketaren murrizketaren arrazoi nagusienetako bat zerga elusioa da, paradisu fiskalen bitartez gertatzen dena. Gainera, aurretik esan bezala, zerga tasak jaisteko lehiaketak egiten dira, eta hauek beti paradisu fiskalek irabaziko dituzte, oso herrialde txikiak izan ohi baitira. Diru gutxiago jasotzeak, gastu publikorako diru gutxiago suposatzen du, eta ondorioz, zerbitzu publikoek eta gizarte prestazioek behera egiten dute. Horrela ba, esan daiteke, paradisu fiskalen erabilerak zuzenean eragiten diola gizarteari, guztion onerako den zerbitzu publikoa errekurtsorik gabe uzten baita, nahitaez, bere kalitateak behera egiten duelarik. Gainera, paradisu fiskalek ezberdintasuna handiagotu egiten dute, ia 10 pertsonak, beste 3.600 milioi pertsonak dituen errekurtsio

berdinak izan ditzakete. Nazioarteko komunitatea zerga elusioari hesiak jartzen saiatzen ari da, baina oraindik ere asko dira paradisu fiskalak erabiltzen dituzten multinazionalak. Hain zuzen ere, 2015ean IBEX35eko enpresen %44ko hazkundera egon zen paradisu fiskaletan (Hernandez, 2006; Radu, 2012; Godfrey eta Ruiz, 2017).

10. Demokraziak zaugarriak egiten dituzte: Alde batetik, paradisu fiskalen baldintzek gobernuen autonomia kolokan jartzen dute, izan ere, hauen zergen inguruko politikak baldintzatzen dituzte, hori baita kapitala erakartzeko modurik ohikoena, eta hori lortzea paradisu fiskalak jokoan daudenean oso zaila da, horrek gizartearentzako dakarren kaltearekin. Beste alde batetik, oso legegintza liberala izatea paradisu fiskalek, zuzeneko eragina du gainontzeko herrialdeetan, hauek ere beren legegintza liberalizatzeko presioa jasaten baitute. Horrela ba, estatuak izan dezaketen indarra gutxinaka galtzen dute beste herrialde hauen aurka, eta horrek zuzenean zaugarriak egiten ditu gainontzeko estatuak (Hernandez, 2006).

11. Desberdintasuna eta pobretasuna areagotu: Jakin badakigu egun munduan dagoen aberastasuna handia dela. Azken 30 urteetan, munduko ekonomiaren tamaina boskoiztu egin da, 2017an ia 78 bilioi dolar izatera heldu arte. Hala ere, aberastasan hori ez dago ondo banatuta, izan ere, munduko biztanleriaren aberatsena den %1ak, gainontzeko %99ak duen diru kantitate berdina dauka. Gainera, desberdintasun hau zerga elusioarekin handitu egiten dela esan daiteke. Azken urteetan hainbat dokumentu adierazi dute, aurretik aipatu dugun bezala, paradisu paperak esaterako, hainbat eta hainbat enpresa handi eta multinazionalak paradisu fiskalak erabiltzen dituztela zergak saihesteko. Gehien irabazten duten horiek izan beharko lirateke zerga gehien ordaintzen dutenak, baina horren kontra, paradisu fiskalak erabiltzen dituzte beren etekinak maximizatzeko, zerga gutxiago ordainduz. Hori konpontzeko, gobernuak zerbitzu publikoak murriztu edota gainontzekoei zergak igo behar dizkiete, dituzten gastuei aurre egin ahal izateko. Horrela ba, desberdintasuna handiagotu egiten da.

Are gehiago, esan beharrekoa da, zerga elusioaren eragina handiagoa dela herrialde pobreetan. Hain zuzen ere, elusioak eta zerga ihesak multinazionalen partetik herrialde pobreei 100.000 milioi dolar inguru kentzen dizkie diru sarrera fiskalei dagokienez. Diru horrekin posible litzateke 124 milioi ume eskolara bidaltzea eta 8

milioi pertsonaren heriotza ekiditea. Bestalde, herrialde afrikarrentzat 14.000 milioi dolar inguruko galerak suposatzen ditu, 4 milioi bizitza salbatzeko nahikoa izango litzatekeena. Horrela ba, esan dezakegu paradisu fiskalen erabilerak, aberatsenak gehiago aberasteaz gain, herrialde pobreei zuzenean eragiten diela, gehiago pobretzen dituztelako. Ondorioz, nazioarteko komunitateak ekonomia babesten duen sistema bat bilatu beharko luke, gizartean eragin positiboa izan behar duelarik. Helburua da sistema fiskala Nazio Batuek 2015ean proposatutako Garapen Jasangarriko Helburuekin batera joatea, non adierazten den, sistema fiskal efiziente batek ez duela inbertsioa eta hazkundera bakarrik bermatzen, baizik eta garapen bidean dauden herrialdeak atzerriarekiko dependentzia gutxiago izatea ere eragiten du, horrela errekurtsio propioak erabiltzea bermatzen delarik (Walliser, 2018).

12. Delituentzako zigorgabetasuna: Sarritan zuzendariek zein gobernu kide edo funtzionarioek, eurenak ez diren diruak eskuratzea lortzen dute, bai “ingenieritza fiskalaren” zein komisioen bitartez. Hain zuzen ere, finantza-delinkuentzia pil-pilean dagoen gaia da beti, egungo gizartean. Diru horiek gordetzeko *offshore* zentroak erabiltzen dira, diruaren ebidentzia gutxi uzteko helburuarekin. Gainera, delitu horiek ez ezik, beste hainbat delitutatik datorren dirua ere paradisu fiskal horietan geratu ohi da, hala nola, pertsona trafikoa, droga trafikoa, arma salerosketa edo esplotazio sexuala. Interneten eta telekomunikazioen bitartez, kapitala munduan zehar mugitzea oso erraza da, eta beraz, hau egitea eta diru hori paradisu fiskaletan uztea, diru horren jatorria ezkutatzea da. Gainera, lurralde horietako gardentasun faltak areagotu egiten du delinkuentziaz datorren diruaren arazo hau (Hernandez, 2006; Marulanda eta Heredia, 2016).
13. Kapitalen zuritzea: Ekintza honen helburua da modu ilegal batean lortutako dirua erabilgarri egitea, era legal batean lortu balitz bezala. Kapitalen zuritzea ezinbestekoa da diru hori erabili ahal izateko, bere jatorria ezkutatzen delako eta horrela delituaren arrastorik gelditzen ez delako, eta bestalde, diru hori babesteko, ezingo delako konfiskatu. Hau egiteko, lehenengo dirua finantza sistemetan sartzen da, arrisku gutxi dagoen lurraldeetan, hau da, paradisu fiskaletan, eta beranduago, hainbat transakzio eta finantza tresnen bitartez mugimenduan jartzen da. Horrela, diru horren arrastoa

galdu egiten da, eta diru “legala” bihurtzen da (Hernandez, 2006; Marulanda eta Heredia, 2016).

14. Terrorismoaren finantzaketa errazten du: Terrorismoa isilpeko ekintza bat da, ezkutukoa, non ezinbestekoa den baliabide logistikoen erabilera ekintza terroristak aurrera eramateko, eta beraz, nahitaezkoa da finantza baliabideak izatea. Nahiz eta zuzenean helburu ekonomiko bat ez bilatu, talde terrorista guztiek behar dute dirua beren militanteak eta beren nazio barruko eta nazioarteko presentzia mantentzeko. Hau lortzeko, aurretik aipatutako delitu guztiak honekin nahasten dira, eta beren nazioarteko ekintzekin talde terrorista hauek laguntzen dituzte, zuzenean edo zeharka. Sarritan ezin izaten da diru hori nondik datorren jakin, mafia taldeen bitartez egiten delako, eta hauen dirua paradisu fiskaletan egoten delako. Gainera, talde terroristek ere beren kapitala zuritu behar dute, eta aurretik azaldu bezala, hau paradisu fiskalen bitartez egiten da. Horrela, argi geratzen da paradisu fiskalek asko errazten dutela talde hauen finantzaketa, horrek gainontzeko biztanleriarentzako suposatzen duen kaltearekin (Hernandez, 2006; Marulanda eta Heredia, 2016).

Multinazionalak paradisu fiskalak erabiltzeak eragiten dituen ondorioak azalduta, ikus dezakegu, nahiz eta ondorio “positibo” batzuk egon, gehienak negatiboak direla. Gainera, paradisu fiskalak erabiltzean egungo gizartearen hainbat arlotan eragiten du, eta ez arlo ekonomiko edo fiskalean bakarrik. Honen bitartez ikusten dugu eremu guztiek dutela euren arteko lotura, eta beraz, horietakoren bat babesteko, guztiak babestu behar direla. Zehatzago esanda, egia da fenomeno honek zuzenean ekonomiari edo fiskalitateari eragin diezaiokeela, baina horrek zuzenean eragiten du zerga bilketan, eta horrek zuzenean ongizate estatuan, ikusi dugun bezala. Modu honetan, ondorio gehienak negatiboak diren heinean, eragin horiek murrizten saiatzea ezinbestekoa da, eta horren harira, hurrengo atala daukagu, ELGAK eta G-20ak efektu hauek murrizten saiatzeko aurrera eramandako proiektua azalduko delarik.

5. NAZIOARTEKO ERANTZUN ETA ERREGULAZIOA (3. IKUSPEGIA)

5.1 BEPS ARAUDIA ZER DA?

Azken urteetan enpresen zerga ordainketa eremuan sekulako aldaketak eman dira. Tradizionalki zerga araudia ezarpen bikoitzeko sistemak ekiditera zuzentzen zen, hau da,

mozkin berdina bi leku ezberdinetan zergak ordaintzea. Aldiz, azkenaldian “zergapetze ez bikoitzarekin” amaitzea da helburua, hau da, mozkin horiek inon ez tributatzea, edo zerga ordaindu beharko litzatekeen herrialdean ez ordaintzea (Esade, 2015).

BEPS programa ELGAK eta G-20ak aurrera eramandako proiektu bat da, enpresa multinazionalen nazioarteko planifikazio fiskalarekin amaitzea helburu duena. Hauek, barne araudiaren eta nazioarteko araudiaren artean dauden zirrikituak aprobetxatuz, zerga gutxiago ordaintzeko moduak aurkitzen dituzte, eta nahiz eta legezkoa izan, beharbada moraltasun aldetik ez da egokiena. BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) zerga-oinarrien higadura eta mozkinen lekualdaketa bezala itzuli genezake, nahiz eta lanean zehar BEPS deituko diogun. Aurretik esan dugun bezala, multinazionalak araudien arteko zirrikituen bitartez mozkinak ezabatzea lortzen dute, edota benetako aktibitate ez duten herrialdeetara mugitzea lortzen dute, horrela zergak ez dituztelarik ordaintzen. Arazo hau handitzen joan da azken urteetan, eta beraz, irtenbide bat lortzea ezinbestekoa da (OCDE, X).

Azaldu berri dugun errealitateak planifikazio fiskal oldarkorrari egiten dio erreferentzia, multinazionalen artean oso erabilia dena. Horrela ba, testuinguru berri honetan BEPS Akzio Plana sortzen da. 2012ko azaroan G-20ko finantza ministroek egoera txosten bat eskatu zioten ELGARI. 2013ko otsailean ELGAK “zerga-oinarriaren higadura eta mozkinen lekualdaketa nola konpondu” deituriko lan bat aurkeztu zuen (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*), eta hiru egun beranduago finantza ministroek lan hau onartu eta goraipatu zuten. Modu honetan G-20ko babes politikoa lortu zen, antzemandako arazoei era kolektiboan amaiera ematen saiatzeko. Beranduago, 2013ko uztailean 15 ekintzako plan bat publikatu zen, 3 oinarri izan zituelarik: i) Sozietateen Gainerako Zergak koherentzia izatea nazioarte mailan; ii) ezarpenaren eta substantzia ekonomikoaren lerrokatzea eta iii) gardentasuna eta segurtasun juridikoa. Honen ondoren, eta bi urteko lanaren ondoren, eta hainbat profesionalen iritziak entzun ondoren, 2015eko urriaren 5ean erreforma integrala lortzeko neurrien pakete definitiboa aurkeztu zen. Programa honek sekulako harrera izan zuen mundu mailan, izan ere, 2019an ELGAK publikatutako dokumentu batean adierazten zuen 127 herrialdek babesten zutela proiektua, eta ez ELGAKo parte diren herrialdeek bakarrik, baizik eta tributazio baxua duten herrialde batzuek ere bai, hala nola, Barbados, Antigua eta Barbuda edo Man Irlak. Hala ere, esan beharra dago nahiz eta honen harrera ona izan zen, bere aurrerapenak oso irregularrak izan ohi dira (Garrigues, 2017; OCDE, 2019).

5.2 BEPS PROIEKTUAREN HELBURUAK ETA EKINTZAK

BEPS proiektuak 15 ekintza aurkezten ditu, hiru helburu zehatzetan ordenatuta, koherentzia nazio barruko eta nazioarteko araudiaren artean, substantzia, zergapetzea aktibitate erreala gauzaten den herrialdean gertatzeko helburuarekin, eta gardentasuna. Hiru oinarri hauek ezinbestekoak dira guztion onura bilatzen duen programa hau aurrera ateratzeko, eta nola ez, multinazionalak beren mozkinak ezabatzeari uzteko (OCDE, 2018).

Hurrengo lerro hauetan ekintza bakoitzaren azalpena emango da, programa honen egitekoa ahalik eta hoberen ulertzeko. Horretarako, lehenik eta behin akzioen sailkapen bat eramango dugu aurrera, bakoitzaren helburua zein den kontuan izanda.

Taula 7: BEPS proiektuaren ekintzak

BEPS proiektuaren ekintzak			
KOHERENTZIA	SUBSTANTZIA	GARDENTASUNA	ERRONKAK
2. Ekintza	5.1. Ekintza	5.2. Ekintza	1. Ekintza
3. Ekintza	6. Ekintza	11. Ekintza	15. Ekintza
4. Ekintza	7. Ekintza	12. Ekintza	
	8-10. Ekintzak	13. Ekintza	
		14. Ekintza	

Iturria: Norberak egindakoa. Datuak: OCDE, 2018.

5.2.1 Ekintza 1: Ekonomia Digitala

Ekintza honen bitartez lan plan bar diseinatu nahi da, horrela ekonomia digitalak planteatzen dituen erronka fiskalak aurrera eraman ahal izateko. Ekonomia digitala informazioaren eta komunikazioaren teknologiek ekarri duten eraldaketa prozesu baten emaitza da. Iraultza honek teknologia merketu eta bultzatu du, honen erabilera nabarmen handitu delarik. Egunez egun ekonomia digitalak garrantzia hartzen du, eta beraz, ekonomia digitala eta ekonomia bera bereiztea lan oso zaila da, honen ekonomia digitalaren parte baitira egungo salerosketa ugari, beste batzuen artean. Modu honetan, ekonomia digital honen ezaugarri batzuek zerga ihesaren arriskua handitzen dute, eta hori konpontzea da helburua. Beraz, egin beharrekoa esaterako, konpainia batek herrialde batean presentzia digitala izatea, inolako inposiziorik gabe, horrela enpresa horren diru jasotzea kontrola liteke eta herrialdeen arteko informazio trukaketa erraztu liteke (OCDE, 2015).

5.2.2 Ekintza 2: Mekanismo hibridoen ondorioak neutralizatzea.

Mekanismo hibridoak bi jurisdikzioen edo gehiagoren artean dauden asimetria edo desadostasunez elikatzen dira, ordenamenduen araberrako finantza tresna baten tratamendu fiskalari dagokionez. Honek zergapetze ez bikoitzera eraman gaitzake. Mekanismo hauen erabilerak zuzenean eragiten die zerga-oinarriei, eragin negatiboa duelarik efizientzia, gardentasun eta justiziari dagokionez. Horrela, ekintza honen helburua da barne araudia indartzea, horretarako “ELGAko Tributuzko Konbenio Modeloan” agertzen diren arauen antzeko arauak burutuz, mekanismo hibrido hauek indar gabe uzteko (OCDE, 2015; Concha, 2016).

5.2.3 Ekintza 3: Kanpoko konpainia kontrolatuen araudia indartzea

Kanpoko konpainia kontrolatuen inguruan dagoen araudia, atzerriko filialen batean edozein zergadunek partaidetza nagusia izateak ekar dezakeen arriskua ekiditeko dago. Izan ere, horrela izatekotan zerga-oinarria higitu lezake bere egoitza duen herrialdean, eta baita beste herrialde batzuetan ere, bere mozkinak kanpoko konpainia kontrolatu batera igaroz. Horrela, 3. ekintza honen helburua da zenbait ohar eta gomendio ematea kanpoko konpainia kontrolatu hauen araudia osatzeko, eta horrela mozkinen mugimenduari aurre egin ahal izateko. Kontuan izan behar da gainera, ohar eta gomendio hauek herrialde bakoitzeko barne araudiarekin bat egin ahal izateko pentsatu direla, eta horrela inolako arazorik ez sortzeko (OCDE, 2015; Concha eta Sánchez, 2017).

5.2.4 Ekintza 4: Interes kenkarien eta bestelako finantza ordainketen bidez zerga oinarriaren higadura mugatzea.

Sarritan talde multinazionalak finantza tresnen bitartez interesen parekoak diren ordainketak egiten dituzte, baina beste forma juridiko batekin, horrela interesei dagokien kenkarien inguruan dauden mugak baztertzeko dituzte. Honek zerga oinarrien higadura eta mozkinen lekualdaketarako arrisku handia uzten du. Hau egiteko hiru bide erabili ohi dituzte: i) Taldeak zor handi bat izatea egoitza zerga tasa handia duen herrialde batean duen talde independente batekin; ii) taldearen barneko interesak erabiltzen dituzte interesengatiko kenkariak erabiltzeko eta iii) taldeak taldeko enpresetatik edo erakunde independenteetatik lortutako finantzaketa erabiltzen du kargarik gabeko errentak sortzeko. Hau konpontzeko, 4. ekintza honen parte izan da araudi fiskal nazionalak begiratu eta koordinatzea, hauek izan

dituzten hutsuneak betez. Horrez gain, zenbait egin beharreko ezartzen dira herrialde guztietan (OCDE, 2015; Fuster, Durán, Villalón, eta Artamendi, 2016).

5.2.5 Ekintza 5.1 eta 5.2: Praktika fiskal kaltegarriari aurre egitea, gardentasuna eta substantzia kontuan hartuta.

Duela askoko kezka da praktika fiskal kaltegarriena, baina gaur egun dagoen ardura handiena da mozkinak lekualdatzeko lehentasunezko zerga araubideak erabiltzeak ekar ditzakeen arriskuak handiak direla, eta horrek gardentasunari ere eragiten diola. Modu honetan, akzio honen bitartez lortu nahi da benetako aktibitate bat egotea edonolako lehentasunezko zerga araubidetan, eta bestalde, enpresa talde handien arteko gardentasun eta informazio trukaketa handiago bat eskatzen da, horrela “pantaila enpresen” sorrera ekiditeko (OCDE, 2015; OCDE, 2018; Arribas, López eta Sánchez, 2017a).

5.2.6 Ekintza 6: Hitzarmen fiskalen gehiegizko erabilera eragoztekoa.

BEPS proiektuaren 6. ekintza honek hitzarmenen gehiegizko erabilera eta hitzarmen egokienaren bilatzea BEPSaren arazo larrienetarikoak bezala identifikatzen ditu. Horrelako ekintzak aurrera eramaten dituzten zergapekoek Estatuaren zerga subiranotasuna murrizten dute, hitzarmen bat aplikatzeak dakartzan abantailak bidegabeki erreklamatzeko dituztelako, aplikagarriak ez diren egoeretan. Horrela, ekintzaren helburua da egoera horiek mugatzea eta aldarrikatzea hitzarmenek ez dituztela babesten zergapetze ez bikoitza gertatzen diren egoerak (OCDE, 2015; Arribas, López eta Sánchez, 2017b).

5.2.7 Ekintza 7: Establezimendu iraunkorreko estatutuaren ihes artifiziala saihestea.

Establezimendu iraunkor (EI) esamoldea horrela definitzen da: Negozio leku finkoa, non enpresa jarduera bat partzialki edo osorik egiten den (Consejero Empresarial TV, 2016). Definizio horren arabera, ulertzen da EIak enpresa baten zerga ordaintze lekua zehazten duela, hala ere, multinazionalak hau ekidin egiten dute, eta beraz, ez dute zergarik ordaintzen. Horrela ba, ekintza honek definizio hori mugatzea du helburu, zerga ordaintze ihesa murrizteko (OCDE, 2015; Otaola, 2017)

5.2.8 Ekintzak 8, 9 eta 10: Transferentzia prezioen emaitzak balioa sortzearekin bat datozela ziurtatzea.

Ekintza talde honek hiru akzio hartzen ditu barnean, talde korporatibo berdin baten filialek dituzten operazioen ingurukoak direnak, eta horrela aurretik aipatutako *mispricing*-a delakoaren aurka egiteko marko normatibo bat sortzen delarik. Gainera, esan dezakegu orain

planteatuko diren ekintzak BEPS proiektuaren bizkar-hezurra direla; markatutako proiektua ezin dute eurek bakarrik lortu, baina proiektu osoak egoki funtzionatzeko ezinbestekoak dira (Del Campo, 2017). Hiru ekintza hauek hurrengo gaien ingurukoak dira:

- a) Ekintza 8. Ukiezinak: Ondasun ukiezinen inguruko gora-behera fiskalak aztertzen dituzte. Modu zabal eta argian zehaztu nahi dira. Horretarako, transferentziarekin lotutako onura behar bezala esleituta dagoen ziurtatu behar da, balorazio arau berriak garatzea balorazio zaila duten ukiezinentzat, eta kostuak banatzeko mekanismoen erregularizazioa erregulatu nahi da. Hau da, *transfer pricing*-a mugatu nahi da, talde bereko filialen arteko ondasun ukiezinen lekualdaketaren bitartez egiten denean.
- b) Ekintza 9. Arriskuak eta kapitala: Enpresa bakoitzeko filialek eurek eragindako onura eta arriskuak onartuko ditu. BEPS proiektuaren bitartez adierazten da ezingo dela onura edo mozkin kantitate gehiegizko bat lekualdatu arrisku gehiegi izateagatik.
- c) Ekintza 10. Arrisku handiko bestelako zenbait transakzio: Esaterako babesaren eman nahi dute kudeaketa gastuen eta egoitza nagusiari dagozkion gastuen aurrean, hori baita zerga oinarria higatzeko eta etekinak lekualdatzeko modurik ohikoena (OCDE, 2015)

5.2.9 Ekintza 11: BEPSen ebaluazioa eta jarraipena.

Eremu fiskaletik haratago doazen kontzeptuen eta parametroen analisia egitean datza, estatistikari edo ekonomiari erreferentzia egiten diotenak. Izan ere, finantza inpaktuen neurketa ezin da ulertu balioztatutako metodoen arabera datuen neurketa egitea ahalbidetzen duten tresna estatistikoak erabili gabe, eta ezta neurketa horiek emandako emaitzak testuinguru egoki batean kokatzen dituzten parametro makro eta mikroekonomikoak erabili gabe. Horrela ba, ekintza honen helburua metodologiarekin harremana duten zenbait gomendio ematea, horrela datuen bilketa eta analisiarekin jarraitzeko (Viñuales eta Muñoz, 2017).

5.2.10 Ekintza 12: Zergadunei zerga-plangintza oldarkorreko mekanismoak ezagutarazteko eskatzea.

12. ekintza honek arrisku fiskalei buruzko informazio fluxua areagotzeko diseinatutako tresnen abantailak aitortzen zituen. Horren ondorioz, transakzio edo egitura oldarkor edo

gehiegizkoetarako nahitaez deklaratu beharreko arauen diseinuari buruzko gomendioak egiteko deia egin zuen, zerga administrazioentzako kostu administratiboak kontuan hartuz. Gainera, ELGAK ikuspegi modularra proposatzen du, jurisdikzioen arteko koherentzia handiagoa ahalbidetzeko eta aldi berean jurisdikzio bakoitzaren berezko behar edo arrisku fiskaletara egokitzen dela bermatzeko. Modu honetan, esan daiteke, helburu orokorra gardentasuna bermatzea dela, benetako informazioa erabiliz (Muñoz 2017; OCDE, 2015).

5.2.11 Ekintza 13: Transferentzia prezioen inguruko dokumentazioa ber-aztertzea.

Esan daiteke ekintza hau, aurretik azaldutako 8,9 eta 10. arekin harremanduta dagoela, transferentzia prezioen inguruko kontrola handitzea duelako helburu. Azken xedea filial eta enpresa bakoitzak burututako ekintzak egokien ulertzea da. Horretarako proposatzen du transferentzia prezioei buruzko dokumentazioari buruzko arauak garatzea, zerga administrazioerikiko gardentasuna areagotzeko. Garatu beharreko arauak baldintza bat izango dute: enpresa multinazionalak dagokien gobernuari beharrezko informazio guztia ematea beren diru sarreren mundu mailako esleipena eta banaketari buruz, jarduera ekonomikoari buruz eta herrialdeetan ordaindutako zergei buruz, eredu komun bat aplikatuz. Horrela zerga administrazioerikiko gardentasuna handitzea lortuko litzateke (OCDE, 2015; OCDE, 2018).

5.2.12 Ekintza 14: Eztabaidak ebazteko mekanismoak eraginkorragoak egitea.

Honen helburua herrialdeek hitzarmenekin lotutako eztabaidak konpontzea eragozten duten oztopoen kontra borrokatzeko sistema bat garatzea, adiskidetasunezko prozedurak erabiliz. Horregatik, ekintza honen eremuan hartutako neurriak adiskidetasunezko prozeduraren eraginkortasuna eta efizientzia indartzera bideratuta daude (OCDE, 2015).

5.2.13 Ekintza 15: Aldebiko zerga hitzarmenak aldatuko dituen aldeanitzeko tresna garatzea.

Plan honen 15. ekintzak aztertzen du ea komenigarria eta bideragarria den tresna aldeaniztun bat egitea, harekin bat egiten duten estatuek modu azkar, koordinatu eta sendo batean aplikatu ahal izateko BEPS proiektuko gainontzeko ekintzetatik datozen bestelako neurriak. Tresna hau, zalantzarik gabe, lehendik dauden aldebiko tratatuetako bakoitza banaka berriz negoziatzeko aukera baino askoz ere aukera azkarragoa eta eraginkorragoa da. Horrela ba, esan daiteke honen helburua dela aldeanitzeko tresna bat sortzea, non gainontzeko estatuek erraztasuna izango duten proiektu honetako gainontzeko gomendioak ezartzeko (Martín, Fuente eta Ordoñez, 2017; OCDE, 2015).

Behin aurrekoa azalduta, interesgarria da ikustea nahiz eta dokumentu hau egun ezagutzen dugun bezala 2015ean argitaratu zen, bere lehenengo proposamena 2013an egin zen, eta lau urte beranduago, 2017an, *Paradise Papers*-ek agerian utzi zituzten proiektuak zituen eskasiak eta efizientzia arazoak. Horrela, konponbide bakarra enpresa multinazionalen arteko eta administrazioen arteko lankidetzara sustatzea da, gardentasun, koherentzia eta substantzia helburuak lortzeko. Hau horrela balitz, zergak era bidezko batean ezarriko liratezke, gaur egunera arte izandako galera guztiak orekatuz, eta batez ere, garapen bidean dauden herrialdeak hobetuz, hauek baitira zerga ihesa gehien sufritzen duten herrialdeak (Walliser, 2018).

6. ALDERDI MORALA: ENPRESEN GIZARTE ERANTZUKIZUNA (4. IKUSPEGIA)

Lan honetan zehar sarritan aipatu dugu talde korporatibo handiek paradisu fiskalak erabiltzen dituztela beren mozkinak bertara mugitzeko, horrela zerga gutxiago ordaintzeko helburuarekin. Ekintza hauek, BEPS proiektuarentzako erronka bat izateaz gain, enpresen gizarte erantzukizunerako (edo EGE) ere erronka da. Izan ere, EGEaren kontzeptuak garrantzi berezia bereganatu du azken urteetan, gizartea ez ezik, enpresak ere konturatu direlako ze garrantzi duen enpresa erantzule bat izateak (Kaptein, 2004). Egia da, beharbada EGE eta paradisu fiskaletan ematen den zerga elusioaren arteko harremana ez dela gehien aztertu den gaia izan, eta horregatik, garrantzia eman nahi izan diogu gure lanean, horren inguruko informazioa aztertuz.

Idazle askok diote, nahiz eta *offshore* munduak garrantzia hartzen duen gutxinaka, paradisu fiskalen eta EGEaren arteko harremana txikia dela (Col eta Patel, 2019). Horrek sarritan EGE eta paradisu fiskalak ez harremantzea eragin du. Hala ere, multinazionalak paradisu fiskalak erabiltzeak zer eragin sortzen dituen azaltzerako orduan, garrantzitsua da eragin horien eta ekintza horien moraltasuna aztertzea, eta horretarako ezinbestekoa da eremu horretan aurki dezakeguna argi izatea. Izan ere, EGEak gero eta pisu handiagoa dauka enpresen antolamenduan, eta beraz, EGEak zer barne hartzen duen aztertzea nahitaezkoa da. Hori lortzeko helburuarekin, pare bat teoria azalduko ditugu enpresen gizarte erantzukizunaren inguruan. Hala ere, teoria horiek azaltzen sartu baino lehen, ezinbestekoa da EGE zer den definitzea. Enpresen gizarte erantzukizuna enpresak berak bere negozioekiko

bereganatzen duen filosofia edo jarrera bat da. Horren bitartez bere interes talde ezberdinen kezka eta aukerak barneratzen ditu negozio kudeaketan, epe luzeari begira. Horrela ba, enpresak hoberena bilatuko du, bai errentagarritasun ekonomiko, gizarte hobekuntza, eta ingurumenarekiko (Fernández, 2009). Hain zuzen ere, Europar Batzordeko Liburu Berdeak horrela definitzen du: “*la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medio ambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con todos sus interlocutores*” (Europar Batzordea, 2001).

6.1.1 Kultura Korporatiboaren Teoria

Corporate Culture Theory edo Kultura Korporatiboaren Teoria aurretik emandako EGEren definizioaz haratago doa, eta zerga ihesa jokoan jartzen du. Honen arabera, hiritarrak helburu bezala tratatu behar dira, eta ez helburu bat lortzeko bide bezala. Hori kontuan hartuta, paradisu fiskalak erabiltzeak ezinezko egiten du helburu hori, multinazionalak eta gobernuek ezingo dutelako batera lan egin gizartearen interesen alde. Beraz, teoria honek defendatzen du ez dagoela bi kontzeptuen artean bateragarritasunik, eta paradisu fiskalen erabilerak EGE murriztu egiten duela ziurtatzen du (Stephenson eta Vracheva, 2015).

Korrelazio negatibo hau aztertzeko xedearekin, askok legitimitate korporatiboari egiten diote erreferentzia hasiera puntu bezala. Kontzeptu honek dio, bai erakundea, zein langileak, gizarteari eta *stakeholders*⁴-ei zerbitzuak eskaintzeko eta balioa emateko behartuta daudela, edozein eremu zein mailatan. Beraz, esan daiteke, enpresa praktiken eta gizarte balioen artean zenbat eta distantzia handiagoa egon, orduan eta errazagoa izango da legitimitatea galtzea, arrisku gehiago egongo delarik (Ciprian, 2012).

Teoria hau jarraituz, ulertzen da garrantzia ematen zaiela *stakeholders*-ei, eta beraz esan daiteke enpresak ez duela gizartean eragin negatiborik sortzen duen ekintzarik aurrera eramane behar. Ikuspegi honek adierazten du *stakeholders*-ek interes legitimoak dituztela, eta hori babestu behar dela (Navarro, 2011). Hain zuzen ere, *stakeholders*-en teoriaren aitzindaria izan zen Freeman-ek adierazi zuen garrantzitsuena enpresan edo markan eragina zuten horien arteko harreman egokiak sustatzea zela, eta horretarako balio pertsonala ematea ezinbestekoa zela (Freeman, 1984). Gainera, talde horren barruan administrazio publikoa

⁴ Stakeholders-ak dira enpresan eragina duten taldeak, hauek gabe, enpresa ezingo litzatekeelarik existitu. Horrela ba, enpresaren lorpenek talde hauei zuzenean eragiten diete. Honen parte dira administrazio publikoa, langileak, gizartea, akziodunak, bezeroak eta abar (Navarro, 2011).

dagoela kontsideratzen dugunean, konturatzen gara zerga gutxiago ordaintzeak paradisu fiskalen bitartez, EGEren kontra jarduten duela. Izan ere, zerga gutxiago ordaintzeak zerbitzu publikoen eta azpiegituren kalitatea murrizten du, hori gizartearentzako txarra izanik (Col eta Patel, 2019; Hoi eta Wu, 2013). Bestalde, enpresaren ikuspegi honetan ezinbestekoa da zuzendariak *stakeholders*-ekin lan egitea, aurretik esan dugun bezala, eta horretarako zenbait arau jarraitu behar dituzte, beren jarduerak gizartearekiko erantzuleak direla esan ahal izateko. Arau horien barnean ditugu gardentasuna eta egiaztagarritasuna, beste batzuen artean. Honekin adierazten da, bi arau hauek betetzea eta posibleak paradisu fiskaletara eramatea praktika guztiz kontrajarriak direla, eta beraz, ikuspegi honek guztiz baztertzen duela paradisu fiskalen erabilera (Vaca, Moreno eta Riquel, 2007).

Egia da eremu honetan egiten diren aurrerapenak nahiko murrizak direla, baina aipatu beharra dago, orokorrean, izen ona, irudi ona eta EGE egoki bat duten enpresen zerga ihesa gauzatzeko probabilitate txikiagoa dutela. Aldiz, kontrako jarrera hartzen duten enpresek, eta praktika arduragabeak burutzen dituzten enpresek metodo fiskal moral gabeak eta ez oso etikoak erabiltzeko aukera handiagoa daukate (Col eta Patel, 2019; Hoi eta Wu, 2013).

6.1.2 Arriskuaren Kudeaketaren Teoria

Aurreko teoria *stakeholders*-etan oinarritzen dela argi dago, baina bigarren teoria honetan aldiz, protagonistak *shareholders*-ak izango dira, hau da, kapitala jartzen duten pertsonak, eta beraz, korporazioaren jabeak direnak. Teoria honek dio enpresaren azken helburua akziodun hauen interesak babestea dela, eta beraz interes horiek maximizatu behar direla. Horrez gain, adierazten da EGERi dagozkion jarduerak boluntarioak direla. Beraz, paradisu fiskalen eta EGEren jardueren arteko harreman bateragarri bat ezartzen da (Stephenson eta Vracheva, 2015).

Hainbat multinazional izan dira EGE albo batera utzi eta beren errentagarritasun propioa bilatu dutenak, hala nola, Amazon, Google edo Apple. Gainera, komunikabideek ere horien ekintzak gogorki kritikatu dituzte, moralitasuna kolokan jartzen dutelako. Teoria honen oinarria da lehenengo *shareholders*-en helburuak bete behar direla, normalean eremu ekonomikoan. Hala ere, hori egiteak sarritan irudi txar bat eskaintzen du gizartearekiko, eta hori hobetzeko, multinazional hauek ekintza etiko eta erantzuleak burutzen dituzte eremu ez fiskaletan. Izan ere, egia da azken urteetan kontsumitzaileek gero eta balio handiagoa ematen

diotela gizartearen babesari, eta horregatik egiten duten enpresek era horretan beren irudi garbiketa (Col eta Patel, 2019).

Teoria honi jarraiki, paradisu fiskalak erabiltzearen justifikazioa akziodunentzat mozkin handienak lortzeko ez da zuzena. Izan ere, EGE-ren ekintzek akziodunarentzako errentagarritasunean eragina dauka. Hain zuzen ere, esan daiteke zenbait enpresetan errentagarritasun hori dela EGE erabiltzearen arrazoia, urteko emaitzetan eragin positiboa baitauka. Esaterako, kotxeak produzitzen dituen enpresa bat, kotxe elektrikoak produzitzen hasten bada, EGEaren alde, argi dago horrek etorkizunera begira errentagarritasuna ekarriko diola, gizartearen aldatzea dela eta. Horrela ba, ikus daiteke errentagarritasuna eta EGE bateragarriak izan daitezkeela (Sánchez-Calero, Fuentes eta Fernández, 2010).

Hala ere, teoria hau paradisu fiskalen aplikaziorako justifikazio gisa erabili izan den heinean, esan beharra dago oso onarpen gutxiko teoria izan dela, izan ere, EGE-a ondo aplikatzeko enpresaren eremu guztiak estali behar dira. Horrela ba, zenbait autorek ekintza hauek faltsutzat hartzen dituzte, izan ere, gutxi dira beren egiturak eta zerga sistemak gardentasun osoz publikatzen dituztenak (Ciprian, 2012). Konpromezu faltsu hau agerian geratu da EGE nola aplikatzen den aztertu duten zenbait dokumentutan. Lehenik eta behin, ELGak 2000. urtean argitaratutako txosten batean ia 120 enpresa aztertzen ziren, baina ia ez zitzaion erreferentziarik egiten eremu fiskalari. 4 urte beranduago, 200 konpainia handienak aztertu ziren, eta horietako batek bakarrik aipatzen zuen bere tributu sistema (Kaptein, 2004; Stephenson eta Vracheva, 2015). Azkenik, Bermudetan eta Caiman Irletan zentratutako estudio batek lurralde horietako jokabide kodeko ondorioak aztertu zituen, non enpresek adierazten zuten estandar etikoak betetzen zituztela, baina tributazioari ez zitzaion erreferentziarik egiten (Preuss, 2010).

Horrela ba, argi geratzen da zerga ihes eta EGEren arteko harremanak zailtasunak ekartzen dituela, ez baitago ondorio zehatzik oraindik. Hala ere, ezinbestekoa da zenbait muga ezartzea, hala nola, jokabide kodeak ezartzea enpresa barruan, horrela EGEren aldeko egitekoak zein izango diren argi izateko. Dena den, tamaina handiena zuten 200 multinazionaleri egindako ikerketan agerian geratu zen %58k bakarrik ezarri zutela jokabide kode hori, borondatezkoak baitira. Hau esanda, arazoari aurre egiteko nahitaezkoa da EGEren aldeko jokabideak enpresako eremu guztietan ezartzea, eta ez *shareholders*-en

etekina lortzeko bakarrik. Hain zuzen ere, multinazionalak jokabide kode hauek ez ezartzeak, gardentasunean arazo handia ekar dezakeela argi dago (Kaptein, 2004).

7. PROPOSAMENAK

Behin aurretik azaldutakoaren analisisa eginda, paradisu fiskalen gaia oso konplexua dela esan dezakegu. Hori horrela izanik, nahiz eta saiakerak egin diren horrek dakartzan arazoak konpontzeko, zaila izan da guztia aurrera eramatea. Modu honetan, atal honetan lanean zehar paradisu fiskalen inguruko arazoak zeintzuk izan diren identifikatu eta horiei konponbidea emateko zenbait proposamen egingo ditugu. Hala ere, kontuan izan behar da, aurretik esan bezala oso gai konplexua dela, eta proposamen guztiz sakonak egiteko ezinbestekoa litzatekeela datu gehiago izatea, baina hauek lortzea sarritan ezinezkoa da, enpresek orokorrean publikoarekiko ezkutatu egiten dituztelako. Hau guztia eskaintzeko, hurrengo taularen bitartez arazoak identifikatu eta konponbideak adieraziko ditugu, eta ondoren, hauek sakontasunean adieraziko ditugu.

Lehenengo eta behin, gure lanean aurkitutako arazo eta bere konponbideen laburpen txiki bat egingo dugu hurrengo taularen bitartez, eta ondoren, hauek sakontasunean aztertuko ditugu. Gainera, aipatzekoa da lanean zehar aztertutako ikuspegi bakoitzean aurkitutako arazoei konponbidea ematen saiatuko garela, eta ikuspegi horiez gain, lanaren lehenengo atalean aurkitutako arazoren bat ere aztertuko dugu. Dena den, aipatzekoa da baita, gure bigarren ikuspegian ez dugula modu honetan konpon daitekeen arazorik ikusi. Izan ere, horiek paradisu fiskalen erabilerak sortzen dituen ondorioak diren heinean, atal horretan aurkitu ditugun ondorio negatiboak konponduko dira paradisu fiskalen erabilera murrizten den heinean, eta hori lortzeko, gure oraingo proposamenak aztertuko ditugu, gainontzeko ikuspegiei dagozkienak.

Taula 8: Arazo eta proposamenak

ARAZOAK	IKUSPEGIA
1. Zerrenda beltz bateraturik ez egotea	ZERRENDA BELTZAK
2. Matrizen eta filialen arteko eragiketek zerga elusioa errazten dute	ORDAINKETA SISTEMAK+ERREGULAZIOA
3. BEPS proiektua onartu duten herrialdeen konpromezu maila jakitea	ERREGULAZIOA

4. Nazioartean dauden zirrikituak enpresek mozkinak lekualdatzeko erabiltzea	ERREGULAZIOA
5. EGEren barnean zergen ordainketari garrantzia ez ematea	MORALA

ARGUDIOAK	KONPONBIDEAK
1. Zerga elusioa nazioarteko sistemen arteko zirrikituetatik datorren heinean, hori konpondu behar da. Horretarako lankidetzaz sustatu behar da organismoen artean, euren arteko kooperazio faltak arazoa konpontzea ezinezkoa egiten baitu.	Organismoen arteko foro bat sortu, irizpide bateratuak bilatzeko zerrenda beltzak egiterako orduan, zerrenda beltz baka bat egon dadin.
2. Matrize eta filialen arteko transakzioek enpresak jasotzen dituen mozkinak non jaso nahi dituen erabakitzea ahalbidetzen du, horrek zerga elusioari laguntzen diolarik. Horrela, mugimendu horiek jaisten badira, zerga elusioa murriztu egingo da eta beraz egoera hobetu.	Mugimendu horiek murrizteko, ordainketaren ikuspegia erregulazioarekin elkartu daiteke eta matrize eta filialen arteko transakzioak debekatzeko lege bat burutu. Horrela transakzio horiek beste enpresa batzuekin egin beharko dira, eta beraz, mozkinak jasotzen diren tokia ezingo da aukeratu, zerga elusioa zaildu egiten delarik. Lege horren muina egindako operazio kantitatea zergapetzea izango da.
3. Askotan herrialdeek BEPS proiektua onartzen dute baina gero ez dute aplikatzen, eta horrek proiektuaren eraginkortasunean eragiten du. Proiektuak bere helburuak lortzeko eraginkortasuna behar du, eta hori lortzea da proposamen honen helburua.	Herrialde horien eraginkortasuna konprobatzea, horretarako herrialdearen barne analisi bat eginez, proiektuaren atal bakoitza nola betetzen den konprobatzeko. Hurrengo pausua proiektua kontrolatzen duten organismoek (ELGA eta G-20) kanpo analisi bat egitea. Azkenik, kontrol hori bermatzea, proiektua betetzen ez benean zehapenak ezarriz.
4. BEPS proiektuak ez ditu espero ziren emaitzak izan, eta hau kontrolatzen duten organismoen eta administrazioen arteko kooperazio faltak zirrikituak utzi ditu multinazionalen dirua mugitzeko.	Ikerketa sakonago bat egin irizpide bereizle bat aurkitzeko, horrela enpresek nazioarteko obligazioak betetzeko. Horretarako ezinbestekoa da herrialde ezberdinen erregulazioen

<p>Nazioartean zailtasunak daudenez hau konpontzeko, ezinbestekoa da horri konponbide bat ematea, herrialdeen arteko zirikitu horiekin amaitzeko.</p>	<p>konpatibilitatea aztertzea, horrek eragiten dituen zirikituak estaltzeko.</p>
<p>5. Ingurumenaren zaintzak gero eta garrantzi handiagoa duen heinean, honen barnean sartu behar dugu enpresen jokatzeko era. Enpresen jokabide horren barruan, guztiz egokia izateko, gure ustetan gizarteari eragiten dion oro sartu behar da barnean, eta beraz, baita zergak ondo betetzea ere. Aipatu ditugun bi teoriak kontuan hartuta, ikuspegi hau hoberen betetzen duen teoria Kultura Korporatiboaren Teoria da, eta beraz, hori nabarmentzea lortu behar da.</p>	<p>Kultura Korporatiboaren Teoria erabiltzean dituen abantaila eta desabantailak ikertzea. Honen bitartez enpresaren eta administrazioaren arteko lankidetzak sustatu daiteke, eta gainera, kontsumitzailearentzako balio handia izan liteke.</p>

Iturria: Norberak egina.

- 1- Horrela ba, lehenengo arazoa zerrenden metodoan aurkitzen dugu. Lan honetan adierazi denez, paradisu fiskalak kontrolatzeko helburuarekin zerrenden metodoa erabili dute organismo askok. Alabaina, nazioartean ez dago zerrenda zehatz eta definitu bat, organismo bakoitzak berea egitea erabaki duelako. Zerrenda bateratu bat definitu gabe egoteak, eta are gehiago, irizpide bateraturik ez egoteak, hainbat gauza kolokan jartzen ditu. Alde batetik, organismo ofizialek arrazoi politikoak direla eta, herrialde gutxi sartzen dituzte zerrenda hauetan, nahiz eta horietako herrialde asko ezagunak diren beren zerga maila baxuen eta transparentzia faltagatik. Beste alde batetik, organismoen arteko desadostasunek organismoen arteko laguntza eta kooperazio falta agerian uzten dute. Kontuan hartu behar dugu, zerga elusioa, gehienetan, nazioarteko sistema fiskalen artean dauden hutsuneetatik sortu direla, eta hutsune horiek existitzen direlako da posible zerga elusioa. Modu honetan, organismoen arteko kooperazio faltak hutsune horiek konpontzea ezinezkoa egiten du, guztien artean irizpide bateratu eta neurri bateratu batzuk hartu beharrean, bakoitzak bere ikuspegia ezartzen du, eta horrela, nazioartean hainbat ikuspegi

ezberdin egotea eragiten du. Beraz, esan dezakegu, arazo hauen kontra irudi solido eta sinesgarri bat ematea nahitaezkoa da, konpondu ahal izateko.

Honen harira, hain zuzen ere, gure lehenengo proposamenari ekingo diogu. Teorikoki organismo guztien helburua praktika immoral hauekin amaitzea da, bai organismo ofizial zein gobernuz kanpokoa izan. Hori horrela izanik, irizpide bateratu batzuk lortzea da helburua. Lehenengo eta behin, inplikaturako erakundeak beren ikuspegiak partekatuzeko foro batean jardun beharko lukete, bertan, Oxfam Intermon bezalako erakundeek ikuspegi moralista kontuan hartu beharko litzatekeelarik. Ondoren, organismo bakoitzaren informazio guztiarekin irizpide bateratuak bilatu beharko dira. Modu honetan, nazioartean izaera globaleko zerrenda beltz bat lortu daiteke, praktika fiskal hauen kontrako lehenengo pausua hori izanik. Foro honen helburua organismo guztien iritziak kontuan hartu eta zerrenda beltz bakar bat izateko xedearekin irizpide bateratu batzuk lortzea litzateke. Horretarako urtean behin batzea egokia dela deritzogu, urtero irizpide horiek berraztertuz, eta beraz, zerrenda horiek urtero eguneratzeko.

- 2- Zerga elusioa burutzeko erabiltzen diren metodoei dagokienez, guztiek dute berdintasun bat; mozkinak ezkutatzeko metodo guztiak enpresa matrize eta filialen artean egiten dira. Horrek argi uzten du, nahiz eta arazoa nazioarteko erregulazioa izan daitekeen, ordainketa sistemaren ikuspegi honi ere eragiten dio. Modu honetan, aurrean daukagun arazoa matrize eta filialen arteko diru mugimenduek oso kolokan uzten dute diruaren tratamendu egokia burutzea, izan ere, hauek erabiltzen dira zerga gutxiago ordaintzeko. Horrela ba, hau konpontzeko ordainketa sistemaren ikuspegia eta erregulazioaren ikuspegia batu daitezke. Nazioartean zirrikituak dauden heinean, matrize eta filialen arteko transakzioak murriztu edo ezabatu beharko liratezke, herrialde guztiei eragiten dien lege baten bidez. Egia da zaila dela hori, horretarako nazioartean herrialde bakoitzak onartu beharko lukeelako, baina hori lortzeko gardentasuna ezinbestekoa dela argudiatu liteke. Lege honen bitartez, matrize eta filialen arteko transakzioak murriztea da helburua, horrela mugimendu horiek gainontzeko enprekin zuzenean egingo direla bermatuz. Modu honetan, prezioak bi enpresaren artean ezartzen dira, eta beraz, ez dago mozkin eta mozkin horiek jasotzen

diren herrialdearekin jokatzeko aukerarik. Horrela, transferentzia prezioak modu zuhur batean erabiltzea ekidingo genuke, eta beraz, zerga elusioa murriztu liteke.

Hau zehaztasunez esateko, lege honek lotutako operazioak izan beharko lituzke oinarri gisa. Lotutako operazio hauek zergak ekiditeko erabiltzen diren heinean, lege honen bitartez mozkinak bakarrik zergapetu beharrean burututako operazio kantitatea zergapetu liteke. Modu honetan, enpresa bakoitzak, lortutako mozkinen gain zergak ordaindu beharrean burututako operazio kantitateagatik ere zergak ordaindu beharko balitu, operazioen gaineko zerga nahikoa bada, errentagarriagoa izango da enpresarentzat operazio bakar bat egitea bi egitea baino. Modu honetan, zergak ekiditeko erabiltzen dituzten lotutako operazioak nabarmen murriztuko liratezke, operazio horien bitartez mozkinen gainean ordaindu beharreko zerga murrizten bada ere, gero hori operazioen gaineko zergarekin konpentsatzen delako, eta jada, ez da errentagarria izango. Izan ere, lotutako operazioen bitartez, transakzio bakar batean egin litekeen ekintza bat, bi edo gehiagoren bitartez egiten da. Zergatik? Lehenengo operazioa tributazio altuko herrialde batean burutzen da, eta beraz, mozkin gutxi lortzen da, gero mozkin horiek zergapetzen direlako eta zerga tasa altua delako. Bigarren operazioa aldiz, zerga tasa baxuko lurralde batean gertatzen da, etekinak askoz ere handiagoak direlarik, horiek zergapetzerakoan gutxiago ordaindu behar delako. Lege honen bitartez, hori egitea posiblea izango da, baina egindako operazio kantitatea ere zergapetu egingo da, izan ere, kontuan izango da egindako transakzio osoa zenbat operaziotan burutu litekeen, eta behin hori kalkulatuta, operazio gehiago erabili badira horiek zergapetuko dira, horrela hori burutzea errentagarria ez dadin izan.

Gainera, operazio horiek zergapetzeaz gain, enpresen tamaina kontuan izanda, horietako bakoitzak operazio bakoitzean esperotako mozkinak kalkulatzeko eskatu beharko litzateke. Ondoren, errealitatea estimazioaren azpitik balego, hori justifikatzeko beharra egongo litzateke. Modu honetan ere lotutako operazioak egiteko erraztasuna murriztuko litzateke. Horrela ba, lege horren muina, operazioen estimazioa egitea da, eta batez ere, operazio horietako bakoitza zergapetzea, horrela hauek murriztuko direlarik.

- 3- Aurrekoarekin lotuta, BEPS proiektuaren eraginkortasuna daukagu. Jakin badakigu proiektu hori aplikagarria izateko herrialdearen barnean, herrialde horrek berak onartu behar izan du bere aplikagarritasuna. Hori proiektua egokia izateko lehenengo pausua da, baina ezin gara hor gelditu. Sarritan herrialde hauek proiektua aplikatzen ari diren jakitea zaila da, eta are gehiago, zaila da jakitea zer nolako eragina duen horrek proiektuaren eraginkortasunean. Tamaina honetako proiektu batek bere helburua lortu ahal izateko, ezinbestekoa da horren kontrol bat egitea, eta hori da gure proposamenaren muina.

Lehenik eta behin, proiektua onartu duten herrialdeei urteroko barne analisi bat eskatzea litzateke lehen pausua. Analisi honetan proiektuaren puntu bakoitzak nolako eboluzioa izan duen adierazi beharko litzateke, eta horrek hobetzen jarraitzeko, hurrengo urteari begira zein izango den jarduteko modua. Honen bitartez, herrialdeak BEPS proiektua aplikatzen duen jakiteaz gain, herrialdeak berak proiektuari nola eragiten dion jakin ahal izango litzateke, eta horrela proiektuan bertan aldaketarik behar den jakin. Hurrengo pausua, barne analisia izan beharrean kanpo analisia izango da. Hau da, proiektua sortu duten organismoek, hau da, ELGak eta G-20ak BEPS proiektua onartu duen herrialde bakoitzaren analisia egitea, zer nolako aktuazioa egiten duten proiektuarekiko eta egiten duten hori egokia den edo ez jakiteko. Modu honetan, barne analisia izateaz gain, kanpo analisiaren bitartez kontrol zehatzago bat egin daiteke. Azkenik, hirugarren pausua kontrol hori bermatzea da. Hau da, barne analisia egiten ez duen herrialde bakoitzari santzioak ezartzea, eta bestalde, barne analisi horiek eta kanpo analisiak bat ez badatoz, zehatzago esateko, herrialdeak berak ez badu egin beharrekoa egiten, eta ez bada eraginkorra proiektuaren aplikazioan, orduan ere santzio bat ezartzea. Honen bitartez proiektuaren benetako eraginkortasuna lortu nahi delarik. Horrela proiektua betetzen dela bermatuko genuke, eta beraz, bere helburuak lortzeko erraztasun handiagoa luke, proiektuaren eraginkortasuna bermatuz.

- 4- Gure hirugarren arazoari ekiteko, argi izan behar dugu BEPS proiektuaren helburua gardentasuna, substantzia eta koherentzia maila handitzea zela, multinazionalen partetik gehien bat. Esan beharra dago proiektu honek ez duela espero zen eragina izan. Izan ere, multinazionalen eta administrazioen arteko koordinazioa nahiko

eskasa izan da. Horrela ba, enpresa handiek ez dute arazorik izaten beren mozkinak fiskalki onuragarriak diren herrialdeetara mugitzeko. Eta hori da, hain zuzen, gure hirugarren arazoa. Nazioarteko eremuan zailtasunak daude praktika hauek erregulatzeko, eta hori da konpondu behar duguna. Horretarako, gure proposamena BEPS proiektua osatzeko sakontasun handiagoa duen ikerketa bat egin beharko litzateke. Ikerketa honen bitartez, irizpide bereizle bat aurkitzea bilatzen da, non horren bitartez enpresak nazioarteko obligazioak betetzen dituela bermatuko litzatekeen. Ikerketak hainbat irizpide izan ditzake, baina gure ustetan, ezinbestez aztertu behar duena herrialde ezberdinen erregulazioen konpatibilitatea da. Honen bitartez herrialde ezberdinek duten zerga sistema gainontzeko herrialdeek dutenarekin konparatu daiteke, eta behin hori izanda, horien artean dauden zirrikituak estali daitezke. Hau lortuko balitz, sistema ezberdinen arteko hutsunerik gabe nazioartean enpresek mugitzen duten dirua kontrolatzeko irizpide bereizle bat aurki liteke, eta horrela nazioarteko diru mugimendua erregulatu. Modu honetan lortu nahi dena da, alde batetik, nazioartean dauden administrazio ezberdinek euren artean lan egitea bereizgarri hori aurkitzeko helburuarekin. Eta behin hori lortuta, hau nazioartean aplikatzea, bertan dauden zirrikituak estaltzeko, horrela enpresek beren mozkinak leku batetik bestera mugitu ezin izateko.

- 5- Azkenik, atal honekin amaitzeko, EGERi egingo diogu erreferentzia. Egia da ez dela aurrekoak bezalako arazo bat, baina honen inguruko proposamen bat egitea da helburua. Gero eta garrantzitsuagoa da ingurumena zaintzeari ematen zaion garrantzia, eta beraz, enpresen jokabide onaren parte izan beharko litzateke enpresa bakoitzak zergak ordaintzeko erabiltzen duen metodoa. Aipatu dugun bezala, egia da enpresa batzuek garrantzia ematen diotela horri, Kultura Korporatiboaren Teoria jarraitzen dutelako, baina beste askok Arriskuaren Kudeaketaren Teoria jarraitzen dutenez, ez diote zergak modu egokian ordaintzeari garrantzirik ematen. Horrela ba, ingurumenaren babes on bat egiteko, ezinbestekoa da gure iritzitan zergen ordainketa egoki bat egitea, horretarako lehenengo teoria egokiagoa delarik. Modu honetan, hau konpontzeko honen inguruko ikerketa bat egin ahalko litzateke. Honetan enpresaren ikuspegi hau erabiltzeak zer nolako abantailak eta desabantailak dituen aztertu liteke, bai enpresaren barnearekiko zein gizartearekiko. Honen bitartez enpresaren eta

administrazioaren arteko lankidetzak sustatu daitezke, eta gainera, kontsumitzailearentzako balio handia izan liteke. Gainera, lortu behar dena da gizarteak ematen dion ingurumenaren balio hori enpresari helaraztea, eta beraz, zergen ordainketa egoki bat egitea.

8. ONDORIOAK

Paradisu fiskalen eta enpresa handien inguruko zehaztasunak azaldu ondoren, zenbait ondorio lanera ekartzea ezinbestekoa da, lehenik eta behin, idazki honetan azaldu nahi zena argi izateko, eta bestalde, gure hasierako helburuak lortu direla egiaztatzeko.

Lan honi ekiten diogunean ikusten dugun lehen gauza, paradisu fiskalak XX. mendeko bigarren erdian kokatzen direla da, eta nahiz eta garai horretan dirua oso azkar ematea suposatzen zuen, urteak pasa ahala eboluzionatu egin duen kontzeptu bat da. Hala ere, begibistakoa da paradisu fiskalen definizio bakar bat ez dagoela, ez baitago paradisu fiskal kontsideratzen den herrialdea definitzeko irizpide bateraturik. Honek arazoak dakartza paradisu fiskalen zerrendak egiterakoan, horregatik ezinbestekoa da aburu bateratuak lortzea. Dena den, nahiz eta irizpide bateraturik ez egon definizio bat ematerako orduan, zenbait ezaugarri zehatz izan behar dituela argi dago, hala nola, zerga maila baxuak, eta baita informazio trukaketa eskasa izatea, konfidentzialtasuna goraiatzeko.

Gure lanean hiru organismo aztertu ditugu, bi ofizialak direnak, ELGA eta Europar Batasuna, eta beste bat gobernu kanpoko erakundea dena, Oxfam Intermon. Honen bitartez ikuspegi ezberdinak eman nahi izan dizkiogu lanari, gobernu erakundeen eta gobernu kanpoko erakundeen ikuspegiak aztertuz.

Lanaren zati garrantzitsuena Paradise Papers-ak zer diren azaltzen hasten da, 2017an gertatutako dokumentu filtrazioei erreferentzia egiten diena. Honek 19 jurisdikzio jartzen ditu kolokan, garrantzi berezia ematen diolarik filtrazio honi. Gainera hainbat pertsona famatu eta enpresa multinazional agerian utzi zituen, eta horrek paradisu fiskalen inguruko arazoa azaleratu zuen. Bestalde, esan dezakegu nazioarteko komunitatea kolokan jartzen duela, izan ere, BEPS proiektua martxan zegoen filtrazio horien unean, eta hala ere dirudunen mozkinen lekualdatzea izugarritzkoa izan zen.

Horren harira, ezinbestekoa izan da *transfer pricing*-a zer den azaltzea, izan ere, honen bitartez lortzen da etekin gehiago ateratzea paradisu fiskaletan, beste metodo batzuen artean.

Transferentzia prezioak lotutako enpresen artean ematen dira, eta horien artean prezioak zehaztean datza. Planifikazio fiskal oldarkorrekarekin bateratzen denean zerga elusioa gertatzen da. Bestalde, argi izan behar ditugu zergak ekiditeko orduan erabiltzen diren metodoak, horien artean aurkitzen direlarik ondasunen transmisioa, filialen arteko interesen erabilera, ondasun ukiezinen transmisioa eta zerbitzuengatikoko karguak. Metodo guzti hauek multinazionalak erabili ohi dituzte, eta beraz, ondorio batzuk eragiten dituzte, bai arlo ekonomikoan, fiskalean, sozialean zein penalean. Egia da iritzi kontrajarriak daudela eremu honetan, eta nahiz eta orokorrean beti ondorio negatiboetan pentsatu, paradisu fiskalen erabilerak alde positiboak dituela pentsatzen dutenak ere badaudela. Dena den, egindako analisisa kontuan izanda, argi geratzen da gehiago direla eragin negatiboak positiboak baino. Modu honetan, begi-bistakoa da paradisu fiskalek zerga bilketa nabarmen murrizten dutela, eta horrek gizartean zuzeneko eragina duela. Izan ere, zerga bilketa ongizate estaturako ezinbestekoa da, aldiz, paradisu fiskalen bitartez zerga gutxiago jasotzen dira, eta beraz, gizarte-ongizateak efektu negatibo horiek jasaten ditu. Gainera, argi izan behar ditugu zerga tasa baxuko herrialde hauek eragiten dituzten ondorio larrienak, hala nola, kalte ekonomikoak, eta baita desberdintasun eta pobretasuna handitzea behar handiena duten herrialdeetan. Azkenik aipatzekoa da, paradisu fiskalek bide librea uzten diotela mota ezberdinetako delituei, hala nola terrorismoa, arma trafikoa, kapitalen zurtzea eta abar, hauek burutzeko erraztasuna handitzen delarik.

Nahiz eta Paradise Papers-ek garrantzia ekarri berriro paradisu fiskalen arazoari, ELGAK eta G-20ak urteak daramatzate honen kontra lanean. Horren ispilua da BEPS proiektua, enpresa multinazionalen jardueraren sustantzia, koherentzia eta gardentasuna sustatzeko 15 ekintza barne biltzen dituena. Esan beharra dago gure iritzi proiektua egokia dela, izan ere, honek dituen helburuak guztiz zilegiak dira. Hala ere, argi dago ez duela esperotako emaitza lortu, edo gutxienez ez oraindik. Izan ere, aurretik aipatu dugun bezala, gure lanean erreferentzia egin diegun filtrazioak proiektu hau martxan zegoenean gertatu ziren, eta horrek agerian uzten du bere eraginkortasun falta. Hain zuzen ere, hori izan da gure hirugarren eta laugarren proposamenak planteatzeko arrazoia, hau da, herrialdeen barne eta kanpo kontrol bat egitea proiektuaren aplikazioari dagokionez, eta bestalde, BEPS proiektua osatzeko ikerketa sakonago bat egitea, nazioarteko zirrikituak estaltzeko asmoz.

Gure lanaren amaieran, zerga elusioaren eta EGEaren arteko harreman bat proposatu dugu. Honen baitan esan beharra dago bi teoria aurkeztu ditugula, kultura korporatiboaren teoriak garrantzia EGEean bertan jartzen du, gizartea oso kontua hartzen duelarik. Bestalde, arriskuaren kudeaketaren teoriak talde korporatiboaren interesak kontuan hartzen ditu lehenengo, EGE alde batera uzten delarik. Bi teoria hauek azalduta egia da ez dugula ondorio zehatz bat lortu. Modu honetan, gure iritzitan EGE egoki bat aurrera eramateko ezinbestekoa da horren alderdi guztiak kontuan izatea, eta beraz, gizarteak jasaten dituen ondorioak baitan hartzea. Zergen elusioa ez badugu horren barnean sartzen, ongizate estatuaren babesa EGETik kanpo uzten dugu, eta gure aburuz hori ez litzateke egokia izango. Hori konpontzeko aurkeztu dugu gure bostgarren proposamena aurreko atalean, ikerketa sakonago bat egitea, ikus dadin posible dela EGE guztiz errespetatzea eta etekinak maximizatzea.

Hau guztia esanda, jakina da aipatu ditugun praktika guztiak ezagunak direla estatuaren partetik, hau da, multinazionalen zerga elusioa gauzatzeko teknikak administrazio publikoek ezagutzen dituzte, baina hainbat urtetan ez zaio beharrezko garrantzia eman, eta orain ari gara horren ondorioak ikusten. Egia da zaila dela kontrolatzea, baina hori lortzeko egindako saiakerak ere ez dira guztiz gogorrak izan, eta horretan sakondu beharra dago.

Lortutako ondorio eta proposamenak kontuan hartuta, hasieran izan ditugun helburuak bete direla uste dugu. Izan ere, lanaren hasieran aipatutako ibilbidea jarraituz, paradisu fiskalen gaiak eragiten dituen arazoak zeintzuk diren identifikatu, eta horiei proposamen zehatz batzuk eman dizkiogu, konpontzeko asmoz. Hala ere, argi izan behar da zaila dela gaia tratatzea, ez gaiaren konplexutasunagatik, baizik eta bere inguruan dagoen opakotasunak duen eraginagatik. Azken ondorio bezala, gustatuko litzaiguke azpimarratzea praktika hauek erregulatzea zaila dela arrazoi batengatik: orokorrean legez kontrakoak diren jarduerak kontrolatzea erraza izaten da, legean egin ezin dena definituta dagoelako, eta egitekotan isunak ezartzen direlako. Dena den, kasu honetan moralitatearen kontra doazen praktiken inguruan ari gara. Modu honetan, praktika hauek erregulatzeko modua aurkitzea ezinbestekoa da munduko ekonomiak, eta batez ere, garapen-prozesuan dauden herrialdeetako ekonomiek kalte gutxien sufritzeko. Horretarako nahitaezkoa da talde bakoitzak dituen interes politiko eta ekonomikoak alde batera uztea, eta lankidetzan aritzea, enpresek guztion ongizatea begiratuta jarduteko erantzukizunez jokatzeko, eta batez ere, gizarte ongizatea bermatzen duen soluzio bat aurkitzeko.

9. BIBLIOGRAFIA ETA BESTELAKO ITURRIAK

9.1 BIBLIOGRAFIA

Aditya, Kuku (2015). “Analysis of transfer pricing as a tax avoidance and proposed suggestion to prevent its disadvantages”, *Yuridika*, 30(1), 137-150. https://e-journal.unair.ac.id/YDK/article/view/4902/pdf_1

Arribas, Diego; López, Marta eta Sánchez, Andrés (2017a). “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/13]

Arribas, Diego; López, Marta eta Sánchez, Andrés (2017b). “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/FIC-BEPS-Accion-6-Cuatrecasas.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/13]

Berglez, Peter eta Gearing, Amanda (2018). “The Panama and Paradise Papers: The rise of a global fourth estate”, *International Journal of Communication*, 12, 4573-4592.

Calvo, Juan (2021). “A vueltas con la elaboración de una lista de paraísos fiscales en el seno de la Unión Europea: cuestiones conflictivas” *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 275, 9.

Chardonnet, Aurore eta Langerock, Johan (2017). “Blacklist or whitewash? What a real EU blacklist of tax havens should look like”, *Oxfam GB, Oxfam International*.

Ciprian, Stoian (2012). “Corporate social responsibility versus Tax avoidance practices”, *Annals of the University of Oradea: Economic Science Series*, 2(1).

Col, Burcin eta Patel, Saurin (2019). “Going to haven? Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance”, *Journal of Business Ethics*, 154(4), 1033-1055.

Concha, Carlos (2016). “Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, *Fundación Impuesto y Competitividad*, [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/ACCI%C3%93N-2-PWC.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Concha, Carlos eta Sánchez, Maria del Mar (2017). “Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/ACCION-3-PWC.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/13]

Contreras, Carlos (2016). *Planificación fiscal. Principios, metodología y aplicaciones*, Madril: Editorial Universitaria Ramón Areces.

Crabb, John (2017). “Paradise papers put pressure on local regulators”, *International Financial Law Review* [on-line] eskuragarri: <https://www.iflr.com/article/b11v05rvzp1lcl/paradise-papers-put-pressure-on-local-regulators> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Del Campo, Carolina (2017). “Acciones 8, 9 y 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCIONES-8-9-10-KPMG.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Dharmapala, Dhammika (2008). “What problems and opportunities are created by tax havens?”, *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 661-679.

Dharmapala, Dhammika eta Hines, James R (2006). “Which countries become tax havens?”, *NBER Working Paper Series* [on-line] eskuragarri: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w12802/w12802.pdf [Kontsulta eguna: 2022/05/18]

Drummond, Jocelio eta Casnati, Gabriel (2016). “Que las empresas transnacionales paguen lo justo”, *Nueva sociedad* [on-line], 264, eskuragarri hemen: <https://nuso.org/articulo/que-las-empresas-transnacionales-paguen-lo-justo/> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Esnaola, Isidro (2018). “El 40% de los beneficios termina en paraísos fiscales”, *ATTAC, Madrid, justicia económica global* [on-line] eskuragarri hemen: <https://www.attacmadrid.org/2018/08/08/el-40-de-los-beneficios-termina-en-paraisos-fiscales/> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Fernández, Ricardo (2009). *Responsabilidad Social Corporativa. Una nueva cultura empresarial*. Alicante: Editorial Club Universitario.

Freeman, Edward R (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Boston: Pitman.

Fuster, Rafael; Durán, Carlos; Villalón, Julia eta Artamendi, Alberto (2016). “Acción 4: Limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/09/ACCION-4-URIA-MENENDEZ-2.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14].

García, Francisco Alfredo (2005). “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, *Cronica tributaria*, 117, 33-82.

Garrigues (2017). “Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada”, *Fundación Impuestos y Competitividad* [on-line], eskuragarri: <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Gras, Clara eta De Navasqües, Begoña (2010). “Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia”, *Instituto de Estudios Fiscales, IEF*, 34(11), 173-186.

Grundy, Milton (1997). *Off-shore business centres: a world survey*, Londres: Sweet & Maxwell.

Gutierrez, Gonzalo (2015). *Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos*. Doktore tesia, Malaga: Universidad de Málaga.

Hernández, Juan (2005). *Los paraísos fiscales, Ediciones*, Madril: AKAL S.A.

____ (2006). *El trasfondo de los paraísos fiscales*. España: Attac España.

Kaptein, Muel (2004). “Business codes of multinational firms: what do they say?”, *Journal of Business Ethics*, 50(1), 13-31.

Hoi, Chun-Keung eta Wu, Quiang (2013). “Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities”, *The Accounting Review*, 88 (6), 2025-2059.

Lago, José María (2015). “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Ars Iuris Salmanticensis*, 3(2), 55-73.

Langerock, Johan (2019). “Vía libre: cómo la Unión Europea está a punto de dar carta blanca a los paraísos fiscales más agresivos del mundo”, *Oxfam GB, Oxfam Internacional*.

Martín, Francisco; Fuente, Lucía eta Ordoñez, Aida (2017). “Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/ACCION-15-DELOITTE.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/15]

Martin, Jerry (1994). *Diccionario de Administración y Finanzas*, Bartzelona: Océano.

Martos, Plácido (2012). “Tratamiento fiscal de un trust discrecional constituido en el extranjero por un residente en España. Derecho comparado y posible aplicación del régimen de atribución de rentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Crónica Tributaria*, 142, 77-94.

Marulanda, Hugo eta Heredia, Liliana (2016). “Paraísos fiscales: Una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad”, *Revista De Derecho Fiscal*, 8, 131-155.

Montalban, Paulo (2017). *Paradise Papers. Offshore investment of the rich and powerful*, Lulu Press, Inc.

Muñoz, Miguel (2017). “Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, *Fundación Impuestos y Competitividad* [on-line], eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-12-EY.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/15]

Navarro, Fernando (2011). *Responsabilidad Social Corporativa: Teoría y práctica*. 2. argitalpena, Madril: ESIC editorial.

Neighbour, John (2002). “Transfer pricing: Keeping it at arm’s length”, *OECD Observer*, 230, 29-31.

Nieto, Mariano eta Fernández, Roberto (2004). “Responsabilidad social corporativa: la última innovación en management”, *Universia Business Review*, 1, 28-39.

Ochoa, Martha (2014). “Elusión o evasión fiscal”, *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3(5), 18-46.

Ordoñez, Michelle (2017). “Lucha contra paraísos fiscales: una mirada crítica”, *Centro de Estudios Fiscales*, 44.

Otaola, Isabel (2017). “Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCION-7-BAKER-MCKENZIE.pdf>
[Kontsulta eguna: 2022/05/13]

Preuss, Lutz (2010). “Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: You can’t do both, or can you?”, *Corporate Governance International Journal of Business in Society*, 10(4), 365-374.

Radu, Daniela Iuliana (2012). “Tax havens impact on the world economy”, *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 62, 398-402.

Real academia española. Diccionario de la Lengua Española, hogeitahirugarren edizioa, 2021.

Salto Van der Laat, Diego (2000). “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, 93, 49-88.

Samplon, Roser (2007). “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Cuadernos de Formación*, 3/2007 bolumena, 14/07 kolaborazioa.

Sánchez-Calero, Juan; Fuentes, Mónica eta Fernández, Isabel (2010). *La primacía de los accionistas y la RSC: ¿Una compatibilidad posible?*, Seminarioko mintzaldia. Madril: Instituto Complutense de Estudios Internacionales y el Ministerio de Trabajo e Integración.

Schjelderup, Guttorm (2009). “Tax havens and development. Status, analyses and measures”, *Official Norwegian Reports* [on-line] eskuragarri: <https://www.cmi.no/publications/file/3470-tax-havens-and-development.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/16]

Stephenson, David eta Vracheva, Vaselina (2015). “Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance : A Literature Review and Directions for Future Research”, *SSRN Electronic Journal*.

Torslov, Thomas; Wier, Ludvig eta Zucman, Gabriel (2018). “The missing profits of nations”, *Norddeutscher Rundfunk (NDR)* [on-line], eskuragarri: <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5b27b51b0e2e7236482a2198/1529328928618/The+Missing+Profits+of+Nations.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Trapé , Montserrat (2010). “Servicios de apoyo a la gestión: ¿el fin de una controversia?”, *Partida Doble* [on-line], 223, 38-47, eskuragarri: <http://pdfs.wke.es/1/4/9/1/pd0000051491.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Vaca, Rosa María; Moreno, Maria Jesús eta Riquel, Francisco (2007). “Análisis de la responsabilidad social corporativa desde tres enfoques. Stakeholders, capital intelectual y teoría institucional”, *Conocimiento, innovación y emprendedores*, 3130-3143.

Villa, Guillermo (2000). “Los paraísos fiscales”, *Derecho & Sociedad*, 15, 184-192.

Viñuales, Luis M eta Muñoz, Daniel (2017). “Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS”, *Fundación Impuesto y Competitividad* [on-line] eskuragarri: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-11-GARRIGUES.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/15]

9.2 TXOSTENAK

Bank For International Settlements (2019). “Triennial Central Bank Surey. Foreign exchange turnover in April 2019”, *Monetary and Economic Department* [on-line] eskuragarri: https://www.bis.org/statistics/rpfx19_fx.pdf [Kontsulta eguna: 2022/05/15]

Europar Batasuna (2016). “Fiscalidad. Hacia unos impuestos justos, eficaces y favorables al crecimiento”, *Europar Batasuna, Prioridades y acciones, actuación por tema [on-line]* eskuragarri: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_es [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Europar Batasuna (2019). “Estimating International Tax Evasion by Individuals”, *Europar Batasuna, Taxation Papers*, 76, [on-line] eskuragarri: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-10/2019-taxation-papers-76.pdf [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Europar Batzordea (2001). “LIBRO VERDE. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”, *Comisión de las Comunidades Europeas*.

European Justice (2021). Portal Europeo de E-justicia- Registros Mercantiles [on-line] eskuragarri: https://e-justice.europa.eu/content_business_registers-104-es.do [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Godfrey, Claire eta Ruiz, Susana (2017). ”Cómo acabar con los escándalos fiscales. Cinco medidas para que los gobiernos pongan fin a la evasión y la elusión fiscal”, *OXFAM INTERMON* [on-line] eskuragarri: <https://d1tn3vj7xz9fdh.cloudfront.net/s3fs-public/bn-stopping-the-scandals-government-recommendations-081117-es.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

International Tax Review (2018). “GLOBAL TAX 50 2017: International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)”, *International Tax Review* [on-line], eskuragarri: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nbj9lzwydn/global-tax-50-2017-international-consortium-of-investigative-journalists-icij> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

OCDE (1998-2000). “La Competencia Fiscal Nociva: Un Tema Global-Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, *OECD*, 1998-2000.

OCDE (2000). “Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by de committee on fiscal affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

OCDE (2004). “The OECD’S Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, *OECD*.

OCDE (2015). “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

OCDE (2018). “OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Progress report July 2017-June 2018”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

OCDE (2021). “Members os the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

OCDE (X). “10 Preguntas sobre BEPS”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Open Company Data Index (s.f.). Open Corporate Data [on-line] eskuragarri: <http://registries.opencorporates.com/> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Owens, Jeffrey eta Saint-amans, Pascal (2009). “Countering offshore tax evasion. Some questiones and answers on the project”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Owens, Jeffrey eta Saint-amans, Pascal (2010). “Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”, *OECD* [on-line] eskuragarri: <https://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Romero, Jessica (2021). “Revisión de la lista negra de paraísos fiscales de la UE”, *OXFAM INTERMON, sala de prensa* [on-line] eskuragarri: <https://www.oxfamintermon.org/es/nota-de-prensa/revision-lista-negra-paraisos-fiscales-ue-pandora-papers> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Romero, Jessica (2021). “La lista negra de la UE debe penalizar a los paraísos fiscales, no a los países pobres”, *OXFAM INTERMON, sala de prensa* [on-line] eskuragarri: <https://www.oxfamintermon.org/es/nota-de-prensa/lista-negra-ue-debe-penalizar-paraisos-fiscales-no-paises-pobres> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Romero, Jessica. “Los países de la UE no cumplen con sus promesas de acabar con los paraísos fiscales”, *OXFAM INTERMON, sala de prensa [on-line]* eskuragarri: <https://www.oxfamintermon.org/es/nota-de-prensa/paises-ue-no-cumplen-paraisos-fiscales-espa%C3%B1a> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

9.3 WEB ORRIAK ETA BIDEOAK

BBC (2017). “Paradise Papers: Everything you need to know about the leak”, *BBC [on-line]* eskuragarri: <https://www.bbc.com/news/world-41880153> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Blanco, Adrián; Grasso, Daniele; Escudero, Jesús eta García, Marcos (2017). “Diez claves para entender la investigación de los Paradise Papers”, *El Confidencial [on-line]*, eskuragarri: https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-05/que-es-paradise-papers-claves_1470640/ [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Consejero Empresarial TV (2016/01/27). *BEPS- Plan de acción 7* [on-line bideo fitxategia], eskuragarri: <https://www.youtube.com/watch?v=FfdBS3diNdk> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Esade (2015/04/09). *BEPS el nuevo paradigma en la fiscalidad internacional* [on-line bideo fitxategia], eskuragarri: <https://www.youtube.com/watch?v=Dsb22S-Loz4> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Forsythe, Michael (2017). “¿Qué son los Paradise Papers o Papeles del Paraíso?”, *The New York Times [on-line]*, eskuragarri: <https://www.nytimes.com/es/2017/11/05/espanol/que-son-los-paradise-papers-papeles-del-paraíso.html> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Grasso, Daniele (2017) . “Anticorrupción y la ONIF unen sus fuerzas para investigar los paradise papers”, *El Confidencial [on-line]*, eskuragarri: https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-23/paradise-papers-agencia-tributaria-anticorrupcion_1482127/ [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Jimenez, Miguel (2010). “Google usa paraísos fiscales para pagar solo un 2,4% de impuestos”, *ElPaís.com [on-line]* eskuragarri: https://elpais.com/diario/2010/1287698406_850215.html [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Perez, Raquel (2018). “Los 8 paraísos fiscales que quedan en el mundo”, *Cope [on-line]* eskuragarri: https://www.cope.es/actualidad/internacional/noticias/los-paraisos-fiscales-repartidos-por-mundo-20180528_219906 [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Semprúm, África eta Romera, Javier (2016). “Google declara en Irlanda un tercio de sus ingresos y solo el 1,3% del beneficio”, *El Economista [on-line]* eskuragarri: <https://www.eleconomista.es/telecomunicaciones-tecnologia/noticias/7805379/09/16/Google-declara-en-Irlanda-un-tercio-de-sus-ingresos-y-solo-el-13-del-beneficio.html> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Transfer pricing specialists (2022). “Precios de transferencia: Qué son y Cuándo se aplican”, *Transfer pricing specialists [on-line]* eskuragarri: <https://www.international-tps.com/precios-de-transferencia/> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Tax justice network (2019). “What is transfer pricing?”, *Tax Justice Network [on-line]* eskuragarri: <https://taxjustice.net/faq/what-is-transfer-pricing/> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

Walliser, Jan (2018). “Making taxes work for the SDGs”, *World Bank Blogs [on-line]* eskuragarri: <https://blogs.worldbank.org/governance/making-taxes-work-sdgs> [Kontsulta eguna: 2022/05/14]

10. ERANSKINAK

1.ERANSKINA: METODOLOGIA

Hobeto ulertzeko lan hau egiterakoan jarraitutako bidea, hurrengo zerrenda burutu dugu, aztertu duguna zein ordenetan egin dugun ondo ulertzeko. Esan bezala, zenbaki analisi bat egitea oso zaila da, gai honen inguruko informazio zehatza nahiko mugatuta dagoelako, eta beraz, helburua analisi orokorrago bat egitea zen, paradisu fiskalek dituzten arazoak identifikatzeko. Beraz, hau izan da jarraitutako bidea:

- 1- Artikulu/idazkiak aztertu
- 2- Beharrezko informazioa lortu
- 3- Organismo ofizialak aztertu
- 4- Organismo ofizialen hausnarketa egin
- 5- Organismo ez ofizialak aztertu
- 6- Organismo ez ofizialen hausnarketa egin
- 7- Artikulu akademikoak jorratu
- 8- Egunkarietako informazio garrantzitsua jaso
- 9- Paradisu fiskalen inguruan dagoen opakotasuna gainditu informazio horrekin
- 10- Zenbaki analisisa beharrez, analisi idatzia egin

2.ERANSKINA: PARADISU FISKALEN EZAUGARRIAK

Hainbat erakunde paradisu fiskalek ekartzen dituzten arazoak plazaratu dituzte, eta beren definizio propioak ematen saiatu dira, hala nola, Nazioarteko Diru Funtzak (hemendik aurrera NDF) edota Lankidetzeta eta Garapen Ekonomikorako Antolakundeak (Organización para la cooperación y el desarrollo económico-OCDE). Alde batetik NDFk “Offshore Financial Centre”-ei buruz hitz egiten du (OFC), bere itzulpen zehatza “Kanpoko Finantza Zentroa” delarik. Instituzio honek lurralde bat OFC bezala sailkatzen du hurrengo ezaugarriak ematen ditu (Ordoñez, 2017).

- a) Lurraldeko finantza erakunde gehienek negozioak egiten dituztenean atzerritarrekin.
- b) Ekonomia nazionalak dituen beharrekiko atzerriko bono eta aktibo gehiegi dituzten finantza sistemak.
- c) Zerga maila baxuak edo nuluak dituzten sistemak.
- d) Finantza erregulazio eskasak.

e) Banku-sekretua eta konfidentzialtasuna.

Beste alde batetik, ELGAren kasuan ere, OFC terminoa erabiltzea nahiago du, aurretik aipatu dugun bezala, betiere, kasu honetan, “*offshore*” terminoak atzerritarren finantza jardueri erreferentzia egiten dielarik, nahiz eta “paradisu fiskal” terminoa ere oso erabilia den. Aurretik aipatutako 1998ko txostenean zenbait ezaugarri plazaratzen ditu (Samplon, 2007):

- a) Zerga falta, edo oso zerga baxuak jarduera ekonomikoen gain.
- b) Informazio trukaketa eskasa edo nulua, konfidentzialtasuna goraiatzen delarik, eta horrek beste herrialdeekiko informazio trukaketa galarazten du.
- c) Arau administratiboak aplikatzerakoan gardentasun falta.
- d) Benetako jarduerarik ez eskatzea, bertan helbideratutako pertsona fisiko zein juridikoei, eta hauei zuzendutako abantaila fiskalak.

Horrela ba, paradisuz kontsideratzeko ezinbestekoa da zerga maila baxua izateaz gain (lehenengo ezaugarria), besteetakoren bat ere ematea. Beraz, esan daiteke zerga maila baxu edo nulua izatea beharrezko baldintza dela paradisuz fiskala izateko baina ez da nahikoa (Ordoñez, 2017).

3.ERANSKINA: ZERGA ARAUBIDE KALTEGARRIAK

Zerga araubide kaltegarriari dagokienez, aurretik esan bezala, zerga araubide orokor batean ematen direnak dira, eta nahiz eta araubide orokor hori egokia izan lehia fiskaletik ikusita, bere barruan ematen den sistema fiskal berezia kaltegarria izan daiteke. Sistema mota hauek identifikatzeko ezaugarriak hurrengoak dira (Samplon, 2007):

- a) Zerga falta, edo oso zerga baxuak jarduera ekonomikoen gain.
- b) Zerga-araubidearen estankortasun subjektibo edo objektiboa. Estankortasun subjektiboa dagoela esaten dugu zerga araubide batek zergadun egoiliarrek bere aplikazio eremutik baztertzen dituztenean, inplizituki zein esplizituki. Estankortasun objektiboa egongo da zerga araubideaz aprobetxatzen diren atzerritarrek merkatu nazionalen sartzea debekatuta baldin badute.
- c) Transparentzia falta sistema fiskalean, bai eremu legal, administratibo edo erregulamenduzkoan.
- d) Informazio trukaketa mugatzen duten arauen existentzia.

Paradisu fiskalen kasuan gertatzen den bezala, lehenengo ezaugarria ematea, zerga falta edo zerga baxuak izatea, ezinbestekoa da, betiere beste ezaugarri batekin ematen denean. Hau da, bera bakarrik ematen bada ez da nahikoa, baina zerga araubide kaltegarriak egoteko ezinbesteko ezaugarria dela esan daiteke.

Horrela ba, esan dezakegu paradisu fiskalen eta zerga araubide kaltegarrien ezaugarriak oso antzekoak direla. Dena den, biak bereizteko ezinbestekoa da lurraldeari erreparatzea. Aurretik esan bezala, paradisu fiskalak orokorrean sistema fiskalik ez duten, edo gutxi garatuta duten lurralde txikiak izan ohi dira, eta zerga araubide kaltegarriak aldiz sistema fiskal garatua duen herrialde baten barruan ematen dira, atzerritarren errentak erakartzeko onura fiskalak eskaintzen dituztenak.

4.ERANSKINA: PARADISU FISKAL KONTSIDERATZEN DIREN HERRIALDEEN EZAUGARRIAK

Erakunde honen ustetan, paradisu fiskal kontsideratzen diren herrialdeetan hurrengo ezaugarriak ematen dira (Hernandez, 2005):

- a) Oinordetza, donazio eta enpresa onuraren gaineko zergarik ez.
- b) Banku-sekretua, kontu anonimoen existentzia eta bankuek bezeroa ezagutzeko obligaziorik eza.
- c) Banku ikuskapen eta kontrolean gabeziak.
- d) Finantza jardueren gaineko informazio eta estatistika gabeziak.
- e) Atzerritarrek egindako finantza operazio kantitate handia, atzerriko monetan eginak, eta ekonomia nazionalarekiko neurritz kanpokoak.
- f) Sozietateak eratzeko eta erregistratzeko erraztasuna.
- g) Kapitalen zuritzearen kontrako zigorrak eza.

5.ERANSKINA: IHES, ELUSIO ETA IRUZUR FISKALA

Behin paradisu fiskalen kontzeptua eta ezaugarriak argituta, normala da pentsatzea ihes eta elusio fiskala eta paradisu fiskalak batera joan ohi direla. Izan ere, globalizazioaren ondorioz estatuak kontrol handiagoa dute beren zergen gain, horrela segurtasun juridiko eta fiskala bilatzeko asmoz. Horrela ba, ihesa eta elusioa ekiditen saiatzen dira segurtasun hori bilatzeko asmoz.

Dena den, hau ondo ulertzeko, garrantzitsua da elusio fiskala eta ihes fiskalaren kontzeptuak argi izatea, eta hauek desberdintzen jakitea. Espainiar hiztegiak (Real academia española, 2021) horrela definitzen du elusioa: “evitar con astucia una dificultad o una obligación”. Egia esan, nahiko ondo egokitzen da guk finantza hiztegiarekin azaldu nahi duguna adierazteko. Subjektu pasiboek burututako jarduera ekonomikoek duten zama fiskala osorik edo zati batean ekiditeko aurrera eramaten den jarrera edo ekintza da (Ochoa, 2014). Hau da, helburua arau fiskala ekiditea da, oraindik ere hori aplikatu behar dela eragiten duen jarduerarik ez delako aurrera eraman.

Egun, kargak ezartzeko modu guztiek definitu gabeko zuloak izaten dituzte, oso zaila baita zerga oinarriak zehazten dituzten egoera guztiak kontuan izatea. Zergak guztiz bidezkoak izateko egoera asko hartu beharko lirateke kontuan, hala nola momentu bakoitzeko aktibo garbiak, autokontsumoa edo merkatuan baloratzen diren ondasunak. Horren ondorioz, sistema fiskalek ordezkotako neurri sinpleak erabiltzen dituzte, eta baita akastunak ere, horrek planifikazio fiskal gehiegizkoari bidea irekitzen dio (Contreras, 2016). Hau gertatzen denean, zergaduna legearen barruan jarduten ari da, baina legegileak zuen helburuaren kontra jarduten du, hutsune legalak aprobetxatzen duelarik. Horrela, elusio fiskala ematen denean zerga karga murriztea bilatzen da. Eremu honen barruan bi kategoria bereiztu daitezke. Alde batetik simulazioa daukagu, eta beste alde batetik aukerako ekonomia edo “economía de opción” gaztelera. Simulazioan subjektuaren benetako nahia eta adierazten duenaren arteko kontrakotasuna dago. Modu honetan jarduera zehatz bat egiten duela dirudi, baina errealitatean ez da hori egin nahi, eta ez da egiten. Aukerako ekonomian aldiz ez da inolako abusurik existitzen, izan ere, legegileak aurreikusitako hainbat aukeraren artean zerga aurrezpen handiena suposatzen dion hori aukeratzen du. Horrenbestez, aukerako ekonomia abusuzkoa ez den planifikazio fiskalaren kontzeptuaren barruan sartzen da, aurrerago ikusiko dugun bezala.

Ihesari dagokionez, bere oinarria onura, ondasun edo eduki ekonomikoak ezkutatzea da, eta baita dokumentu faltsuak erabiltzea edota negozio juridiko faltsuak burutzea. Ihesa ematen da subjektuak, behin zergaren baten zergapekoa izanda, eta zergaren ordaintzea suposatzen duen jardueraren bat burututa, hau ez duenean egiten, hau da, ordaintzeko beharra egonik ordaintzen ez duenean. Hau legez kontrakoa da, obligazioa existitzen delako, eta subjektuak ez du hori burutzen.

Ezinbestekoa da elusioa eta ihesa ezberdintzea. Elusioan ez da oraindik obligazioa sortu, obligazioa sortzen duen jarduera aurrera eramanez ez delako. Ihesean aldiz behin obligazioa existitzen delarik, hau ez betetzea da, ez ordaintzea. Hala ere, esan dezakegu bien funtsezko oinarria bera dela, ordainketa falta subjektuaren aldetik, nahiz eta bat “legezko” eran egiten den eta bestea ez (Ochoa, 2014).

Honen harira iruzur fiskala aurkituko genuke, non helburua zerga karga murriztea den. Horretarako hainbat ekintza eramanez daitezke aurrera, hala nola, zerga eragiten duen jarduera aurrera eramanez ondoren zerga bera ez deklaratzeko, zerga-oinarri baxuagoa deklaratzeko, zerga tasa okerrak ezartzeko zerga-oinarriari edota zerga zorra ez ordaintzeko edo berandu ordaintzeko, beste batzuen artean. Hau ekiditeko helburuarekin, legegileak azpiko negozioa zein den interpretatzeko eskumena dauka, eta horren araberrako zigorrak ezartzeko. Hau gertatzen da zerga-oinarria era oso edo partzianek ekiditen denean, edota zerga zorra murrizten denean, hurrengo bi egoerak ematen direnean:

- a) Lortutako helburua lortzeko aurrera eramandako jarduerak guztiz desegokiak edo artifizialak direnean.
- b) Erabilitako jarduerak ez dute aurrezte fiskalaz bestelako eraginik eragiten.

Horrela ba, esan daiteke elusio fiskala berriz interpretatzen bada, iruzur fiskala ere bihurtu daiteke, eta ihesa beti legez kontrakoa dela esan dezakegu (Contreras, 2016). Dena den, aurrekoa azalduta, eta sarritan “planifikazio fiskal”-aren kontzeptua agertu dela kontuan izanda, garrantzitsua deritzogu hori zer den azaltzea.

6.ERANSKINA: PLANIFIKAZIO FISKALA

Legezko planifikazio fiskala pertsona fisiko edo juridikoaren bizitzan zehar zerga zama optimizatzean datza, horretarako zerga-arauek eskaintzen dituzten onurak eta zerga kenkariak aprobetxatuz. Zerga-plangintza ez oldarkorra zerga ordainketa modu optimoenean egitean oinarritzen da, zergadunaren zerga jurisdikzioaren barnean, eta bertako zerga arauak egoki aplikatuz. Horrela planifikazio fiskalak zerga zama murriztea bilatzen du, betiere marko normatiboaren barruan eta abusuzko forma juridikorik erabili gabe. Horrela planifikazio fiskalak lau ezaugarri eskaintzen dizkigu (Contreras, 2016).

- a) Subjektu pasiboan alaketak eragin ditzake, jarduera ekonomiko zehatz baten intentsitatea jaitsiz, esaterako.

- b) Jarduerak aurrera eramateko moduan aldaketak eragin ditzake, horrela zerga-karga murrizteko.
- c) Aurreikuspena egitea suposatzen du, zergari eragiten dioten aldagaiak aztertzeke.
- d) Orokorrean ezjakintasun egoera batean egiten da, bai zerga-oinarriari dagokionez zein zerga-kargari dagokionez.

Dena den, honen barruan ere abusuzko egoerak ematen dira, “planifikazio fiskal oldarkorra” deiturikoa. Nazioarteko eremuan ematen da asko, eta kasu honetan, zerga agintaritzari laguntza gutxi ematen duten eta tributazio oso baxua duten lurraldeetan enpresak eratzeko erraztasuna aprobetxatzen du. Horren ondoren, bertan lortutako onurak beste herrialde batera mugitzen dira, non ez duten zergarik ordaintzen (Lago, 2015).

Beraz, esan dezakegu nahiz eta planifikazio fiskala bere horretan legezkoa izan, bere abusuzko erabilerak nazioarteko eremuan arazoak ekartzen dituela, paradisu fiskalekin batera jarduten duelako, horrela gainontzeko herrialdeen ekonomiak murriztuz.

7.ERANSKINA: ELGAKo ZERRENDA BELTZA

Hainbat herrialdeetako zerga tasa altuak ekiditeko paradisu fiskalen erabileraz kezkatutik, ELGAK paradisu fiskalen kontrako jarrera gogortzea erabaki zuen. Horretarako 1998an “Harmful Tax Practices” deituriko proiektua garatu zuen, zerga tasa nuluak edo baxuak zituzten herrialdeen erabilera murrizteko eta baita herrialdeen arteko informazio trukaketa handitzeko. Proiektu horren parte izan zen 2000. urtean garatutako zerrenda beltza, non paradisu fiskal kontsideratzen ziren herrialdeak batzen ziren⁵ (Dharmapala, 2008).

Modu honetan, aipatutako urtean ELGAK idatzitako lehenengo dokumentuan hiru estatu talde aipatu zituen. Alde batetik, paradisu fiskalaren definizioa zehatz mehatz betetzen zutenak, beste alde batetik zerga araubide kaltegarriak, aurretik aipatu ditugunak, eta azkenik kide ez zirenak. Hala ere, “zerrenda” bera idazterako orduan, zenbait estatuk, zerrenda hau idatzi baino lehen konpromezu politiko publiko bat egin zuten, maila altuenean, beren praktika fiskal kaltegarriak ezabatuko zituztela aipatuz. Hau goraipatzeko zerrenda beltzak ez zituen estatu hauek bere barnean sartu, nahiz eta zerrenda egiteko momentuan paradisu fiskalen ezaugarriak bete (OCDE, 2000). Beraz esan daiteke ELGAK ia 40 estatu

⁵ 35 herrialde izan ziren. Horiez gain, paradisu fiskal izateko baldintzak betetzen zituzten 6 herrialde ez ziren zerrenda honetan sartu zerga-praktika kaltegarriak ezabatzearen alde agertu zirelako.

“kondenatu” zituela bere zerrendan, gardentasun, informazio trukaketa, barne edo kanpo erregulazioa eta nazioarteko eremuan laguntzeko irizpideak kontuan hartuta (Owens eta Saint-Amans, 2009).

ERANSKINETAKO TAULAK 1

ELGAko 2000 urteko zerrenda beltza				
Andorra	Belize	Jersey	Nauru Errepublika	San Cristobal eta Nieves
Anguila	Britaniako Irla Birginak	Liberia	Antillak	San Vicente eta Granadinak
Antigua eta Barbuda	Cook Irlak	Liechtenstein	Niue	Estatu Batuetako Irla Birginak
Aruba	Dominikako Mankomunitatea	Maldibar Irlak	Panama	Tonga
Bahamak	Gibraltar	Marshall Irlak	Samoa	Irla Turko eta Caicoak
Bahrein	Granada	Monaco	Seychelle Irlak	Banuatua
Barbados	Man Irla	Montserrat	Santa Lucia	Canal Irlak

Iturria: Norberak egina. Datuak: OCDE, 2000

1998ko txostena onartu zuten ELGAko kideek adierazi zuten batera jardungo zutela praktika fiskal kaltegarriak murrizteko helburuarekin. Horren harira, 2004an beste dokumentu bat idatzi zen, paradisu fiskalek aurreko txostenean adierazitako alderdiak hobetu zituzten jakiteko eta hobekuntza hauek herrialde bakoitzaren barne eremuan aplikatu ziren ikusteko⁶. Horretarako herrialde bakoitzak barne-ikuskaritza bat eraman behar zuen aurrera, eta behin hori eginda erakundearen partetik egin beharko zen ikuskaritza hori. Horrela ba, 18 erregimenek ezabatu dituzte praktika fiskal kaltegarriak, edo ezabatzeko prozesuan daude, 14k gainera aurrerapen garrantzitsuak eramango zituztela aurrera adierazi zuten, eta azkenik

⁶ Praktika fiskal kaltegarria suposatzen duten ekintza berriak aurrera eramatea, jada existitzen diren praktika fiskal kaltegarriak ikuskatzea eta hauek ezabatzea suposatzen duten ekintzak aurrera eramatea,

13 erregimen fiskal kaltegarri izatetik kanporatu zituzten, hau da, erregimen fiskal egokiak izatera pasa ziren. Hain zuzen ere, aurreko txostenetan kooperazio eta informazio trukaketa handiagoa eskatzen zuten, eta 2004ko txosten honetan, eskaera horiek onartu zituzten eta laguntza eskaini zuten herrialdeak 11 izatetik 33 izatera pasa ziren, azken sartzeak Banuatu eta Nauru izan zirelarik (OCDE, 2004).

2007. urterako, herrialde gehienek gardentasun eta informazio trukaketa baldintzak ezarri zituzten, eta beraz ez ziren jada jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartzen. Dena den, baziren 3 oraindik ere ez laguntzaitzat hartzen zirenak, Andorra, Monaco eta Liechtenstein. 2009ko Martxoan zerrendatik ezabatu ziren, adierazi zutelako ahalik eta azkarren aplikatuko zirela nazioartean ezarritako baldintzak eta epe barruan egingo zutela adierazi zuten (Owens eta Saint-Amans, 2009). Beraz, 2009an ELGAK aurrerapen txosten bat aurkeztu zuen, non 3 zerrenda aurkezten ziren. Alde batetik zerrenda zuria geneukan, non informazio trukaketa akordioak modu egokian aplikatzen zituzten herrialdeak zeuden, beste alde batetik zerrenda grisa zegoen, non konpromezua hartuta zuten herrialdeak ageri ziren, eta azkenik zerrenda beltza agertzen zen, non konpromezurik egin ez zuten herrialdeak aipatzen ziren. Dena den esan beharra dago, aurretik aipatu bezala, jada ez zen herrialderik agertzen azken zerrenda honetan (Gutierrez, 2015). Lortutako arrakasta hauek 2010ean aurkeztu zituen ELGAK, *“Promoting transparency and exchange of information for tax purposes”* deituriko txosten batean, non aurretik egondako gora beherak eta akordioak barne hartzen zituen (Owens eta Saint-Amans, 2010). Honek horrela jarraitu zuen 2015. urtera arte, non ELGAK elusio eta iruzur fiskala ekiditeko helburuarekin BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) proiektua aurkezten duen, aurrerago aztertuko dugun moduan.

8.ERANSKINA: EUOPAR BATASUNA (EB) ZERRENDA BELTZA

Modu honetan, nahiz eta esan daitekeen ELGA izan dela eremu honetan garrantzi gehien izan duen erakundea, Europar Batasunaren ekimena eta laguntza ere ezinbestekoak izan dira. Egia da Europar Batasunak ez duela eremu nazionalean jartzen diren zergen gainean zuzenean ekiteko ahalmenik, baina bere estatu kideek duten barne antolamendua Europar Batasuneko politikekin bat datorrela egiaztatzeko beharra dauka (Europar Batasuna, 2016). Horrela ba, esan daiteke EBko paradisu fiskalen inguruko eta lurralde ez-

laguntzaileen inguruko zerrenda beltza, estatu kideek erabili dezaketen baliabide bateratu bate dela, abusu fiskal eta kompetentzia fiskal desleialari aurre egiteko helburuarekin.

Honen sorrera 2016an hasi zen, Europako Batzordearen estrategia bezala, non adierazten zen garrantzi eta eragin handiagoa izango zuela EBko zerrenda “beltz” bakar bat egiteak, herrialde bakoitzak bere zerrenda propioa egin beharrean. Estatu kideek ideia hori babestu zuten, eta 2017an lehenengo zerrenda bat sortu zen. Zerrenda hau egiteko 92 herrialde aztertu ziren, eta azkenik zerrenda barruan sartu zirenak gobernantza on baten konpromezua hartzea lortu ez zuten herrialdeak izan ziren. Gainera adierazi zen herrialde hauek Batzordeak ez ezik, “Código de Conducta” deituriko taldeak ikuskatuko zituela, hartutako konpromezuak epe barruan betetzen ziren edo ez jakiteko, eta horrela zerrenda eguneratuak izaten jarraitzeko.

2017an, ECOFINeko kideek (Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea), hainbat herrialde sartu zituzten Europar Batasunaren markoan egindako lehenengo zerrenda beltzean, hala nola, Amerikar Samoa, Barbados, Barein, Bahamas, Guam, Hego Korea, Macao, , Arabiar Emirerri Batuak, Marshall Irlak, Mongolia, Namibia, Palaos, Samoa, Birjina Irla Amerikarrak, Panama, Santa Lucia, Trinidad eta Tobago eta Tunez. 2019an 15 herrialde sartu zituzten zerrenda beltz horretan, eta horietako 5ek 2017an egindako zerrendan ere ez zuten inolako konpromezurik hartu: Guam, Birjina Irla Amerikarrak, Samoa, Amerikar Samoa eta Trinidad eta Tobago. Bestalde, 2017an zerrenda beltzaren parte ziren, baina beranduago zerrenda “grisa” osatzen zuten hiru herrialde berri ere zerrenda beltzean sartu behar izan ziren, aurretik hartutako konpromezuak alde batera utzi zituztelako eta ez zutelako horiekin jarraitu, horiek izan ziren Barbados, Arabiar Emirerri Batuak eta Marshall Irlak. Gainera, beste 7 herrialderekin ere berdina gertatu zen.

Bestalde, aipatzekoa da beste 34 herrialdek hainbat neurri positibo hartuak zituzten, zerrenda beltzean ez sartzeko beharrezko helburuak lortzeko asmoz, eta hauek 2019a bukatu baino lehen lortzea ezinbestekoa zen, 2020ko zerrenda beltzean beren izenak ez agertzeko. Hain zuzen ere, ezinbestekoa da kontuan izatea, 2017. urtetik, hainbat herrialdek egin dituztela hobekuntzak beren eremu fiskaletan, 25ek zehatzagoak izateko, horien artean aurkitzen direlarik Andorra, Barein, Malasia edo Jamaica, beste batzuen artean. Horrela, hainbat aldatetaren ostean, 12 herrialde geratzen ziren 2019an EBko zerrenda beltzean: Amerikar Samoa, Belice, Dominica, Fiyi, Guam, Marshall Irlak, Oman, Samoa, Trinidad eta

Tobago, Arabiar Emirerri Batuak, Birjin Irla Amerikarrak eta Banuatu. Honen ondoren, 2019ko urrian, ECOFINek Arabiar Emirerri Batuak eta Marshall Irlak bere zerrenda beltzetik atera zituen. Hau justifikatzeko EBeko Batzordeak adierazi zuen bi herrialde horiek beharrezkoak ziren erreformak onartu zituztela beren politika fiskalak hobetzeko. Horrela ulertzen zen Arabiar Emirerri Batuek beren konpromezu guztiak betetzen zituztela, eta beraz, zerrenda beltzetik ateratzeaz gain, grisetik ere ateratzea ezinbestekoa zen. Marshall Irlak aldiz azken zerrenda “gris” honetan sartuak izan ziren.

2020an Panama zerrenda beltzean sartu zuten berriro, ELGAko “Foro Global sobre transparencia e intercambio de información fiscal”eko baldintzak betetzen ez zituelako. Momentu horretan beraz, Caiman Irlak, Seychelle Irlak eta Palaos, Amerikar Samoa, Fiji, Guan, Oman, Samoa, Trinidad eta Tobago, Birjin Amerikar Irlak eta Banuatu ziren zerrendaren parte, Panamaz gain. Urte bereko urrian, Barbados eta Angila sartu ziren zerrendan, ez zituztelako beharrezko gardentasun eta informazio trukaketa baldintzak betetzen. Zerrenda konpentsatzeko aldiz, Oman eta Caiman Irlak atera ziren, politika fiskal berriak onartu baitziren.

Azkenik, 2021. urtean, Dominica berriro ere zerrendan sartu zen, eta Barbados aldiz atera. Hau egiteko EBeko Batzordeak ELGAren informazio trukaketari buruzko kontsiderazioak kontuan hartu zituzten, izan ere, Domincak erdizka bakarrik betetzen zituen ELGAko baldintzak, eta Barbadosek aldiz, guztiz betetzea lortu zuen (Calvo, 2021). Horrela ba, urtero aldatzen da zerrenda hori, betiere herrialde bakoitzaren kontrola eramanez, eta hauen laguntza maila kalifikatzeko asmoz.

9.ERANSKINA: OXFAM INTERMONeko ZERRENDA BELTZA

Urteak pasa ahala, eta hainbat interesen ondorioz, arrazoi politikoak barne, ELGA eta Europar Batasuna, bakoitza bere aldetik, oso arduratsuak izan dira zein herrialde sartzen zuten zerrenda beltzean erabakitzerako orduan. Hau larriki kondenatua izan da OXFAM INTERMONen aldetik, gobernuz kanpoko erakundea izanik, presio politiko gutxiago jasan dezakeena. Erakunde honen ustetan, EBren eta ELGAren zerrendek ez dute errealitatea adierazten, eta hare gehiago, gaizki erabilia, paradisu fiskalak legitimatzeko modu bat bihur daiteke (Langerock, 2019).

Ondorioz, Oxfamek bere zerrenda propioa eraiki zuen, inolako presio politikorik gabekoa. Zehatzago esateko, adierazi zuen EBeko zerrendan ze herrialde agertu beharko liratekeen, beren irizpide propioak jarraituz. Irizpide horiek hiru ziren. Alde batetik fiskalitatearen eremuan gardentasuna, beste alde batetik fiskalitate bidezko bat, eta azkenik fiskalitateari buruzko nazioarteko foroetan parte hartzea (Chardonnet eta Langerock, 2017; Langerock, 2019).

ERANSKINETAKO TAULAK 2

OXFAM INTERMONeko zerrenda beltza 2017an				
Albania	Bosnia Herzegobina	Gibraltar	Montenegro	Singapoor
Anguila	Birjinak Britaniar Irlak	Groenlandia	Nauru	Suiza
Antigua eta Barbuda	Cook Irlak	Guam	Caledonia Berria	Taiwan
Aruba	Caiman Irlak	Hong Kong	Niue	Trinidad eta Tobago
Bahamak	Curacao	Jersey	Oman	Arabiar Emirerri Batuak
Barein	Feroe Irlak	Marshall Irlak	Palau	Birjin Amerikar Irlak
Bermuda	Macedonia	Maurizio Irlak	Serbia	Banuatatu

Iturria: Norberak egina. Datuak: Chardonnet eta Langerock, 2017.

Aurreko taulan ikus dezakegu 2017an Oxfam Intermon-ek egindako zerrenda beltza, betiere esan bezala, EBeko irizpideak jarraituz. Argi ikusten da aurreko bi organismoek egindako zerrendak baino nahiko luzeagoa dela, horrek ekar ditzakeen arazoekin. Paradisu fiskalek sekulako diru galerak ekartzen dizkiete herrialdeei. Modu honetan, gobernuek zergak jasotzeko modua hobetzeko beharra eta betekizuna daukate. Horretarako ezinbestekoa da paradisu fiskalen kontrako neurri zehatzak hartzea, eta hare garrantzitsuagoa, organismoen arteko baterakuntza egotea arazo honen kontra jarduteko. Oxfamek beraz

EBeko gobernuei zenbait gauza eskatu dizkie, horien artean aurkitzen direlarik: zerrenda beltzen sistema bateratu bat sortzea, gardentasun efektibo bat bilatzea, paradisu fiskalen kontrako ekintza bateratuak bilatzea eta martxan jartzea eta laguntza behar duten jurisdikzioei laguntza hori eskaintzea, beste batzuen artean (Chardonnet eta Langerock, 2017).

Aipatzekoa da baita, gobernuz kanpoko erakunde honek 2019an berriro ere aztertu zuela bere zerrenda beltza, eta baita grisa ere. Honekin adierazi nahi duguna da erakunde honek ere jarraituko duela bere ikuskaritza lanetan, beti zerrenda egoki bat eskaintzeko, helburua paradisu fiskalekin amaitzea baita (Langerock, 2019). Bestalde, EBak eskaintzen duen zerrenda beltza ere aztertu egiten du, horri buruzko iritzia emateko. Hala ere, erakunde honen iritzitan, zerrenda hori ez da inoiz egokia izango, hura eratzeko erabiltzen dituzten irizpideak ez direlako egokiak, eta gainera dauden irizpideak ez direlako ondo aplikatzen (Romero, 2021).

Horrela ba, esan dezakegu oinarrian arazo larri bat dagoela. Nazioarteko komunitatearen helburua talde korporatibo handien ekintza eta operazioak murriztea edo ezabatzea baldin bada abantailak dituzten eremu fiskal horietan, ez dauka zentzurik hori kontrolatzea saiatzeko diren organismoen artean baterakuntzarik ez egotea. Izan ere, nahiz eta erakunde horien izadia ezberdina izan, edota interes ekonomiko edo politiko ezberdinak izan, zerrenda beltz bateratu bat idaztea ezinbestekoa da batasuna adierazteko orduan, eta horrela multinazionalen praktika immoral horiekin amaitzea errazagoa izango da.

10.ERANSKINA: “PARADISE PAPERS”-AK, ZER DIRA ETA NORK PARTE HARTZEN DU?

Zerga sistema berrien sorrerak horien kontrako erreakzioak ekarri zituen. Zerga tasen handitzeak herrialdeek dituzten beharretan oinarritzen dira. Izan ere, zerbitzu publikoak mantentzeak, pentsioak mantentzeak eta estatuaren menpe dauden pertsonak mantentzeak zerga igoera eskatu du askotan. Dena den, egungo ekonomiari buruz hitz egiten, zaila da zerga tasak altu mantentzea, ekonomia garatzen doan heinean, pertsona fisiko eta batez ere juridikoek ekonomiek ematen dizkieten “aukerak” aprobeixatu eta atzerrira joaten dira, horretarako kapitala herrialdez aldatzen dutelarik, esaterako. Kapitalaren migratze honek,

legezkoa izan daitekeena, baina baita legez kontrakoa ere bai, finantza ezegonkortasuna suposatzen du, horrek finantza krisietara garamatzalarik.

Munduko ekonomiaren globalizazioak, eta baita zerga sistemetan sortutako zirrikituek eta finantza-estrategia finduek ere paradisu fiskal sendoak garatzeko giro egokia sortu dute. Modu honetan, hainbat enpresa multinazionalak eta baita pertsona garrantzitsuk ere zulo horiek erabili dituzte beren onurak eta irabaziak handitzeko, beharko luketena baino zerga gutxiago ordainduz (Radu, 2012).

Behin hori azalduta, kontuan izatekoa da azken urteetan paradisu fiskalen inguruan egondako istilu handienetarikoak izan dira “Panamako paperak” (Panama Papers), 2015ean, edota “Paradisuko paperak” (Paradise Papers), 2017an. Gure kasu honetan bigarrenen zentratuko gara, izan ere, nahiz eta Panamako Paperak eremu fiskalean egondako datu filtrazio gehien ekarri zituen eskandalua izan, Paradisu Paperak garrantzitsuagoak izan direla esan daiteke. Panamako Paperak “offshore” munduaren funtzionamendua lehenengo aldiz ezagutzea baimendu zuten, baina Paradisu Paperak haratago doaz, eta planifikazio fiskalaren munduan murgiltzen dira. Betebehar fiskalak ekiditeko sistema zail bat azaltzen digu, batez ere dirudunek eta multinazional garrantzitsuenek erabiltzen dutena. Modu honetan, ikerketa honek legez kanpoko operazioak nola burutzen diren ikustea bermatzen digu (El Confidential, 2017).

Paradisuko paperak 13.4 milioi dokumentu elektronikoko filtrazioa izan zen, *Süddeutsche Zeitung* egunkari alemaniarrek aurkitua, eta beranduago Ikerketako Kazetarien Nazioarteko Partzuergoarekin, ingelesezko ICIJ siglak, International Consortium of Investigative Journalists, partekatu zirenak. Bertako zenbait datu 2017ko azaroaren 5ean argitaratu ziren (Montalban, 2017). Filtrazio honek ez zituen bakarrik pertsona dirudunak ikusgai jartzen, politikoak, enpresa multinazionalak, Britainiar monarkia eta baita Facebook ere tartean izan dira zergak ekiditeko jurisdikzio bilaketa honetan, eta hain zuzen ere, 19 izan dira mundu osoan zehar (Crabb, 2017). Paradise Papers-ek 1950 eta 2016 urte bitartean egondako pertsona fisiko eta juridikoen inbertsioen inguruko informazioa adierazten zuten, eta horrela deitu zitzairen norbanakoek eta enpresek beren entitateak sortzeko erabakitzen dituzten lurraldeengatik, lurralde horiek exotikoak izaten baitira, paradisu fiskalak (Berglez eta Gearing, 2018).

Filtrazio hau batez ere Appleby konpainian zentratzen da, bere egoitza Bermudetan daukan bufete legal bat. Bere bezeroak diru kantitate handiko pertsonak eta multinazional handiak izan ohi dira, eta egitekoa bere bezeroen karga fiskalak murriztean datza, ondasunak ezkutatzuz edota fideikomisoak ezarriz paradisu fiskaletan. Beste antzeko enpresa batzuekin batera “offshore zirkulu magikoa” eratzen dute. Hala ere, konpainia honez gain, Singapooren egoitza duen Asiacity Trust enpresaren inguruko filtrazioak ere izan dira, bere egitekoa aurretik aipatutako bufetearen antzekoa izanik (Forsythe, 2017). Hauen jarduteko modua oso sinplea zen, egitura konplexuak sortzen zituzten, horrela lortutako mozkinen gaineko karga fiskala murriztu egiten zen. Hurrengo mapan iskanbila honetan parte hartu zuten 19 jurisdikzioak ageri dira.

ERANSKINETAKO IRUDIAK 1

PARADISUKO PAPEREN 19 JURISDIKZIOAK



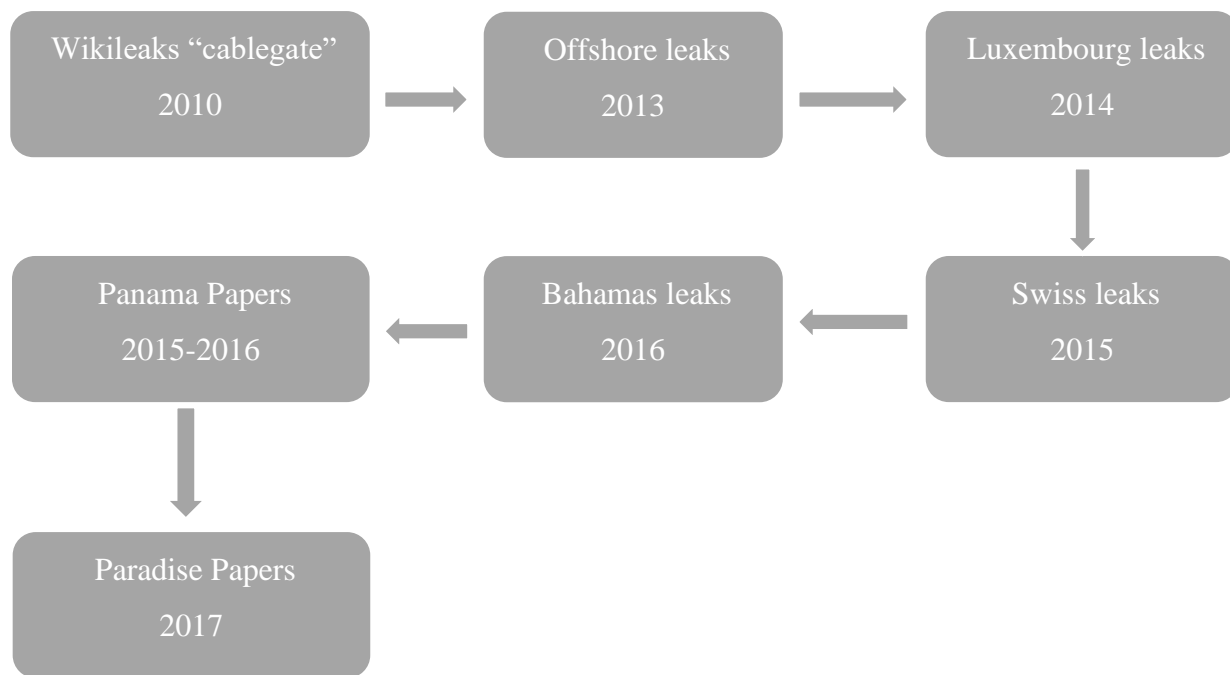
Iturria: El Confidencial, 2017.

Jurisdikzio hauen inguruko arazo eta kritika handiena beren opakotasuna da, hau da, transparentzia falta izugarria adierazten zuten gainontzeko herrialdeekiko. Hain zuzen ere,

*Open Company Data Index*⁷-ek adierazten duen bezala, Paradisuko Paperetan agertzen diren 19 jurisdikzioetatik batek ere ez zituen Konpainia honek eta Munduko Bankuak ezarritako transparentzia baldintza minimoak betetzen (Open company data index, s.f.). Izan ere, aurretik esan bezala, gardentasuna ezinbestekoa da zerga elusio eta ihesa gainditzeko helburua lortzeko, eta horren inguruan dagoen lana etengabekoa da. Hain zuzen ere, Europar Batasunaren Markoan, 2017. urtetik aurrera edozein herrialde kidetan finkatutako enpresataldeen merkataritza erregistroak garden eta nahitaez argitaratzea ezinbestekoa da (European Justice, 2019).

Egia da historian zehar asko izan direla paradisu fiskalen inguruan egondako filtrazioak, 2010. urtetik Paradise Papers-ak arte 7 gutxienez, hurrengo grafikoan ikus dezakegun bezala, baina Paradisuko Paperak bereziak izan ziren, orain ikusiko dugun bezala.

ERANSKINETAKO IRUDIAK 2



Iturria: Norberak egina. Datuak: BBC, 2017

⁷ *Open Company Data Index*-a *Open Corporate* taldeak burutu du, Munduko Bankuarekin egindako kolaborazio baten harira.

Gerard Ryle, egungo ICIJeko zuzendaria izanik, *International Tax Review* egindako elkarrizketa batean Paradisuko Paperen berezitasunak aipatu zituen. Honen esanetan, nahiz eta Panamako Paperek beharbada inpaktu handiagoa izan, Paradisu Paperek sistema osoaren huts egitea azaleratu zuten. Gainera, aipatzekoa da benetan deigarria dela Paradisu Paperetan aurkitutako multinazionalen kantitatea. Hau da, korporazioen gaineko zergen elusioaren inguruan hainbat multinazionalen izenak agertu zirela, hala nola, Yahoo, Apple, Nike edo Uber, garrantzi berezia ematen diolarik filtrazioari (International Tax Review, 2018). Horrela ba, esan dezakegu Paradisuko Paperen egitekoa oso garrantzitsua izan dela, nazioarteko sistema fiskalak izugarrizko hutsuneak dituelako, eta hainbat multinazionalak horiek erabiltzen dituzte beren zergak ez ordaintzeko. Gainera 19 izan dira tartean egondako jurisdikzioak, eta horrek ere kolokan jartzen du aurretik aipatutako organismo ezberdinek egindako zerrenda beltzak, hauen baterakuntza ezinbestekoa baita horien kontra jarduteko. Beraz, argi geratzen dena da historian protagonista berri bat sartu dela, enpresa multinazionalak. Izan ere, filtrazio hauen bitartez talde korporatibo handien moralitatea eta etika kolokan jartzen da, horrek egungo gizartean ekartzen dituen arazoekin. Horrela ba, talde korporatibo hauen jarduteko modua aztertzeko hurrengo atala jorratuko dugu, non mozkinak ezkutatzeko bideak zeintzuk diren adieraziko dugun.