

# ALC<sup>K</sup>

AGIRRE LEHENDAKARIA CENTER  
for Social and Political Studies



ETORKIZUNeko LIDERRAK PRESTAKUNTZA PROGRAMA 2019/2020

PROGRAMA FORMATIVO LÍDERES DEL FUTURO 2019/2020

IZENBURUA: SOZietate-ZERGA BIRPENTSATU EKONOMIA DIGITALAREN

GARAIA: EUSKAL FORU OGASUNAK

EGILEA: MARCOS CASTRO ELOSEGUI

# SOZIEETATE-ZERGA BIRPENTSATZEN EKONOMIA DIGITALAREN GARAIA: EUSKAL FORU OGASUNAK

## 1. TESTUINGURUA ETA ERRONKAK

Sozietateen gaineko zergari buruzko eztabaida ugari egon da azken urteotan, eta den-denek auzi berbera izan dute hizpide, ekonomia digitala. Izan ere, ekonomia digitalaren hedapenak eta enpresa digitalen ugaritzeak erronka nabarmenak planteatu ditu zerga alorrean. Oro har, Internetek transakzioak distantziara egitea ahalbidetu du, eta ondorioz, gero eta enpresa gehiago gai dira lurralde jakin batean eragiketa ekonomikoak egiteko bertan inolako presentzia fisikorik izan gabe.

Ekonomiaren zati garrantzitsu batek mundu digitalera jotzen duen honetan, ogasun publikoek oraindik ere “*brick and mortar*” negozioak buruan zituen eredu batekin jarraitzen dute funtzionatzen. Enpresa tradizionalen neurrira diseinatutako zerga-egitura horrek presentzia fisikoa du oinarri. Funtsean, establezimendu iraunkorraren printzipioak ardazten ditu sozietate-zergaren nazioarteko arau fiskalak, eta printzipio horren arabera, zergaren “lotura-puntua” zergadunaren kokalekua litzateke, hau da, enpresek administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta duten tokia. Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundearen (ELGE) Zerga-Hitzarmen Ereduaren 5.artikuluan jasotzen da establezimendu iraunkorraren kontzeptua.<sup>1</sup>

Horrela, nahiz eta lurralde eremu jakin batean enpresa digitalek aktibitate ekonomiko esanguratsua izan, egungo zerga-sisteman, konpainiek ez dute zertan zergarik ordaindu, baldin eta lurralde horretan presentzia fisikorik ez badute. Ondorioz, kasu gehienetan enpresa digitalen mozkinen sorlekua ez dator bat etekin horiek zergatzen dituen lurraldearekin, bigarrenengo hori konpainiek euren egoitza finkatzeko aukeratu duten tokia izaten baita. Honek etekinak sortzen diren eta enpresek zergak ordaintzen dituzten jurisdilzioen arteko zatiketa ekarri du ezinbestean.

---

<sup>1</sup> Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundearen (ELGE) Zerga-Hitzarmen Eredua: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Beraz, ekonomia digitalak ogasunei planteatzen dien buruhauste fiskalak, batik bat, egun indarrean dagoen sozietate-zergaren egiturarekin du zerikusia, eta ez hainbeste enpresek ogasunak saihesteko asmatutako trikimailu edo iruzur teknika sofistikatuekin, sarritan pentsatu ohi den moduan. Horiek existitu existitzen badira ere, sozietate-zergak ihes fiskalaren makurkeriatik harago doan arazo estrukturala du bere baitan. Labur esanda, zerga-esleipen irizpide nagusi eta ia bakarra enpresen presentzia fisikoa izatea.

Printzipio horrek mende batez funtzionatu du, baina Interneten etorrerak zeharo zaharkituta utzi du; eta zer esanik ez ekonomia digitalak izan duen hazkundeak. Izan ere, Internet bidez gauzatzen diren mugaz gaindiko salerosketek modu esponontzian egiten dute gora, zenbait enpresen kasuan presentzia fisikoa guztiz hutsala bihurtzeraino. Digitalizazioak eragiketa ekonomikoak edozein jurisdikziotan egitea ahalbidetzen die enpresei, jurisdikzioan egon beharrik gabe. Aldiz, sozietate-zergak presentzia fisikoa du euskarri, eta euskarri hori testuinguru ekonomiko berrian pisua galtzen duela ikusita, sozietate-zerga sistemaren inguruko hausnarketa sakona egitea derrigorrezkoa zaigu.

Bestela, ariketa hori egin ezean eta arau fiskalak bere horretan mantenduz gero, ogasunen diru bilketek behera egingo dute urtez urte, sozietate zergari dagokionez behintzat; eta jakin badakigu zerga sistemaren ahuleziak, era berean, ongizate estatuaren iraunkortasunari eragiten diola modu zuzenean. Izan ere, ogasun publikoek diru gutxiago biltzen badute gastu publikoak behera egiten du halabeharrez, horrek dakarrenarekin: murrizketak hezkuntzan, osasunean, gizarte zerbitzuetan, langabezia...

Hori gutxi balitz, eredu fiskal honek enpresen arteko lehia negatiboki eragiten du. Enpresa digitalen eta besteen arteko desoreka sortu eta arrazoirik gabeko abantaila ematen die lehenengo horiei. Datuek argi eta garbi erakusten dute konpainia digitalen zerga-ordaintze maila askoz ere baxuagoa dela; batez beste, enpresa digitalen tasa efektiboa % 8,5 inguru dabil, hau da, gainontzekoek ordaintzen dutenaren erdian<sup>2</sup>. Desparekotasun hori zuzendu beharra dago enpresa denak baldintza beretan lehiatu daitezten ekonomia lehiakor baten mesedetan.

---

<sup>2</sup> Europako Batzordea COM (2017) 547: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=EN>

## 2. EUSKAL FORU OGASUNEN ERREALITEA

Aurreko guztiak erantzun bat eskatzen du nahitaez. Ekonomia digitalaren joera gorakorra saihestezina eta geldiezin dela aintzat hartuz, honek planteatzen dituen erronkei irtenbide bat emateko premia gero eta larriagoa da. Are gehiago gurean, euskal ogasunek hartzen duten eremu geografikoa oso mugatua baita; eta irabazien gaineko zerga ezartzeko eskumena presentzia fisikoaren mende jarraituz gero, gure ogasunek eskuak lotuta edukiko dituzte enpresa digitalen etekinak zergapetu ahal izateko. Azken finean, berezitasunak eta guzti, gure ogasunei enpresen etekinak zergapetzea ahalbidetzen dien “lokarr” edo “lotura-puntua” presentzia fisikoa da.

Ilido honetatik, Ekonomia Itunak honakoa ezartzen du 14. artikuluan: “Sozietateen gaineko Zerga itundutako tributua da, eta araudi autonomoaren pean egongo da zerga- egoitza Euskadin duten subjektu pasiboen kasuan”<sup>3</sup>. Hau da, sozietate zerga zerga- egoitza lurralde historikoetakoren batean duten zergadunei aplikatzen zaie. Esan beharra dago zergadunen zerga-egoitza egoitza soziala dela, baldin eta bertan zentralizatuta badituzte administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Osterantzean, zerga-egoitza kudeaketa eta zuzendaritza hori egiten den lekua da.

Ikusi daitekeenez, gurean ere, presentzia fisikoa da sozietate-zergaren oinarri funtsezkoena. Ekonomia Itunak eta lurralde historikoen legediek bat egiten dute funtsean ELGE-ren baitan adostutako establezimendu iraunkorraren printzipioarekin. Oro har, egoitza soziala edota kudeaketa/zuzendaritza zentroak dira euskal foru ogasunen esku hartzea justifikatzen dituzten “elkartze-puntuak”. Hortaz, enpresen presentzia fisikoa ezean, lurralde historikoek ez dute zerga ezartzeko eskubiderik.

Zentzu honetan, esan beharrik ez dago Google, Amazon, Facebook edota Apple bezalako enpresek, ezagunenak aipatzearen, ez direla sekula lurralde historikoetakoren batean finkatuko, edo behintzat nahikoa zaila dela hori gertatzea. Bien bitartean, konpainia horien aktibitate ekonomikoak eta bezero kopuruak gora egiten du egunetik egunera Euskal Autonomia Erkidegoan (EAE). Eragiketa horiei esker lortutako etekinak, ordea, gurea ez den beste lurralde batean dira zergapetuak,

---

<sup>3</sup> 12/2002 Legea, maiatzaren 23koa, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomi Ituna onetsi duena: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2002/BOE-A-2002-9969-consolidado.pdf>

sarritan fiskalitate baxuko jurisdikzioetan, euskal ogasunek hemen sortutako irabazi horiengatik inongo diru sarrerarik eskuratzeko aukera ez dutelarik.

Gauzak horrela, gure ogasunen kasuan, gainontzeko jurisdikzioetan gertatzen den moduan, negozio digitalek zerga agintariei ihes egiten badiete indarrean dagoen sozietate-zerga sistemak horrela ahalbidetzen duelako da, neurri handi batean. Hori aldatzeko, alegia, foru ogasunek enpresa digitalei zerga ezartzeko eskumena izan dezaten, presentzia fisikoa ez den beste oinarri edo “elkartze-puntu” bat behar dute. Bestela esanda, euskal ogasunek “zerga-esleipen” irizpide berrien beharrean daude enpresa digitalen etekinak zergapetu ahal izateko.

Printzipio berri horiek nazioarte mailan adostuko dira lehenik, ekonomia digitalak ogasun publikoaren arazo eta helburuak inoiz baino internazionalagoak izatea eragin baitu, besteak beste. Horregatik, gure ogasunek seriotasunez helduko badiote erronka honi, ezinbestekoa zaie nazioartean eta, batez ere, Europar Batasunaren baitan ematen ari diren eztabaidetan parte hartzea. Bide honetan, foru ogasunen erronka fiskalak bat egiten du Europako gainontzeko ogasun publikoen interes eta arazoekin.

### **3. IRTENBIDEAK - Europako Batzordearen Proposamena**

Argi dago beraz ekonomiaren digitalizazioak sozietate-zergaren inguruko araudia modu sakonean berrikusi eta birmoldatzea eskatzen duela; sozietate-zerga gaurkotzea, azken batean. Auzi honi epe luzeko irtenbide bat eman nahi bazaio, aurrerantzean negozio digitalek lortutako etekinak modu egokian zergapetuak izan daitezten, ezinbestekoa izango da sozietate-zerga ardatzen duten printzipioak errotik aldatzea. Baina, nondik hasi?

#### **3.1. Non zergapetu?**

Bada, bide honetan, lehenengo urratsa zergak ezartzeko eskumena zein jurisdikziori dagokion erabakitzea litzateke; edo bestela esanda, irabazien eta ogasunaren arteko “lokarri-fiskala” zehaztea. Hau da, aktibitate digitalen eskutik lortutako etekinen gaineko zergak zein lurraldetan ordaindu behar diren adostu eta arautu.

Zentzu honetan, aditu gehienek iritzi dute bidezkoena zergak irabazia lortzen den eremu geografikoan ordaintzea litzatekeela. Hori horrela izan dadin, ezinbestekoa

da establezimendu iraunkorraren kontzeptua zabaltzea edota osatzea, aurrerantzean presentzia fisikoa ez ezik presentzia digitala ere etekinen eta zerga autoritateen arteko “elkartze-puntu” bezala kontsideratzeko. Edo berdina dena, ogasun publikoei zerga ezartzeko eskubidea aitortuko dien “lotura-puntu” berri batekin eman beharra dago, establezimendu iraunkorraren printzipioa gainditu edo osatu egingo duena.

Bide horretatik doa Europako Batzordeak Europar Batasuneko Kontseiluari zuzendu dion proposamena<sup>4</sup>. Hain zuzen ere, Europako exekutiboak enpresen presentzia digitala aintzat hartzearen aldeko agertu da enpresa digitalek lurralde bakoitzean dagozkion zergak ordain ditzaten. Planteamendu horrek erabiltzailea ipintzen du erdigunean; alegia, erabiltzailearen kokalekua litzateke, gailu elektronikoen Internet Protokoloaz (IP) lortu daitekeena, irabazia non sortu den zehaztuko lukeen erreferentzia puntua.

Horrela, konpainia baten presentzia digitala hiru adierazleren arabera neurtuko litzateke: a) zerbitzu digitalen fakturazioa 7 milioi eurotik gorakoa izatea; b) 100.000 erabiltzaile baino gehiago izatea; c) sarean sinatutako negozio kontratuak 3.000 baino gehiago izatea. Edozein enpresak hiru baldintza horietakoren bat beteko balu, konpainia horrek presentzia digital esanguratsua duela esan genezake, eta ondorioz zergak ordaindu beharko lituzke lurralde horretan.

Zerga lokarri horrek, alegia presentzia digital esanguratsuak, badu interesik lurralde historikoetako ogasunentzat; izan ere, lekuan lekuko erabiltzaileei esker lortutako mozkinak lurralde horretan bertan zergapetuak izatea ahalbidetuko luke, betiere enpresak aipaturiko hiru mugetako bat gainditzen badu. “Lokarri -fiskal” honek enpresa digitalek EAEn lortutako errentei zerga ezartzeko aukera emango lieke foru ogasunei, edozein delarik jasotzailea eta egoitza dagoen tokian dagoela. Jakina, irtenbide horrek aurrera egingo badu, ezinbestekoa izango da Espainiako Gobernuarekin adostasun batera iristea aldaketa horiek Ekonomia Itunean jaso daitezen, eta bide batez lurralde historikoetan aplikagarriak izan daitezen. Negoziazio horretan agian komenigarria litzateke modu orokorrean ezarritako hiru muga horiek gure errealitatera zertxobait moldatzea.

---

<sup>4</sup> Europako Batzordea COM (2018) 147 final: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF)

### 3.2. Zer zergapetu?

Behin “zerga-esleipen” irizpidea finkatu ondoren eta zerga ezartzeko eskubidea zein jurisdikziori dagokion erabakitakoan, jurisdikzio eskudunak irabazien zein zati zergapetu beharko lukeen argitzea litzateke hurrena. Labur esanda, konpainiak lortutako etekinen zer puska dagokio zergapetzea ogasun autoritateari? Logikak dio lurralde bakoitzean ordaindu beharreko zerga, eremu horretan egindako eragiketa bolumenaren proportzioaren arabera beharko lukeela. Ildo horretatik, Europako Batzordeak bere proposamenean planteatzen du jurisdikzio jakin batean presentzia digital esanguratsua duten enpresek, konpainiari lurralde horretan dituen erabiltzaileei esker eskuratu dituen irabazien zatia ordaintzea legokiokeela.

Honek zentzuzkoa dirudi, neurri handi batean bat egiten baitu aukeratutako “zerga-lokarriarekin”, hots, presentzia digitalarekin, zeinak irabaziak sorlekuan zergapetzea du helburu. Baina eremu batean aurkitzen diren erabiltzaileetatik enpresaren etekinen zein proportzio eratortzen den jakitea ez da irudi lezakeen bezain erraza. Izan ere, bada enpresa digitalen ezaugarri bat eragiketa hori dezente zailtzen duena; aktibo ukiezinek balio sortze prozesuan duten garrantzia, alegia. Aktibo ukiezina "identifika daitekeena da, izaera monetarioa ez duena, eta itxura fisikorik ez duena; ondasun eta zerbitzuen ekoizpenean eta horniketan erabiltzeko edukitzen da, edo hirugarrenei alokatzeko". Ekonomia digitalean, datuak dira aktibo ukiezinen paradigma.

Esate baterako, plataforma digital askok dohainik eskaintzen dituzte euren zerbitzuak, eta hortaz ez da inolako transakzio ekonomikorik ematen enpresaren eta erabiltzailearen artean. Horrelakoetan, konpainiek datuak eskuratu ohi dituzte erabiltzaileei eskainitako zerbitzuaren ordainean; eta erabiltzaileen datuek zuzeneko irabazirik ez eman arren, gerora enpresek balio-eratze prozesuan erabiltzen dituzte horiek hirugarrenei intereseko zaien informazioa saltzeko, gehienetan publizitate asmoekin.

Kontua da lurralde eremu batean aurkitzen diren erabiltzaileen eskutik jasotako datuak beste nonbaiten kokatua dagoen hirugarrenengo bati saldu litezkeela, etekinak hirugarrenengo horren tokian sortzen direlarik. Era berean, datuak beste jurisdikzio batzuetako erabiltzaileekin nahastu daitezke enpresen balio-eratze prozesuan zehar,

aktibo ukiezin batzuen eta besteen arteko mugak lausotuz. Modu batean zein bestean, eremu geografiko bateko erabiltzaileen datuek enpresa digitalen errenta totalari egiten dioten ekarpena neurtzea ez da lan batere erraza.

Europako Batzordeak bere proposamenean jaso duenaren ildotik, kalkulu horiek egiteko modurik egokiena enpresaren jarduera ekonomikoaren analisi funtzionala egitea litzateke. Analisi honek datu salmenta bezalako eragiketa ekonomikoen atzean dauden aktibo ukiezinak ekarpen baliotsurik egiten duten ala ez aztertzea eskatzen du. Baina ez hori bakarrik, eragiketa horietan aktiboek zein proportziotan eragiten duten ikustea eskatzen du ere, hau da, eragiketa ekonomiko batean erabilitako datu multzo bati etekinen zein zenbateko dagokien zehaztea. Horrek, printzipioz, etekinak proportzio egokian zergapetzea ahalbidetuko luke. Dena den, ikusteko dago kalkulu horiek nola gauzatuko dituzten enpresek praktikan, bai eta kalkulu horien zehaztasuna eta fidagarritasuna.

#### **4. ONDORIOAK**

Begibistakoa da ekonomia digitalak hankaz gora jarri duela sozietateen gaineko nazioarteko zerga-sistema, eta horrek, aldi berean, sistemaren oinarrian dauden printzipioak berrikustera bultzatu gaitu. Ogasun publiko guzti-guztiek atzeman dute sozietate-zerga eguneratzeko beharra negozio digitalen etekinak modu eraginkorrean zergapetzeko. Behar hori are larriagoa da euskal foru ogasunentzat, enpresa digitalen zerga-ordaintze maila baxuak zuzenki eragiten baitio gure zerga sistemen eraginkortasun eta iraunkortasunari, bai eta aurrekontu publikoei.

Europar Batasunaren baitan hasi dira jada irtenbideak jorratzen, eta litekeena da Batzordearen proposamenaren ildotik Kontseiluak Direktiba bat adostea urte gutxiren buruan, gerora Estatu Kideek euren estatu legedira ekarri beharko dutena. Legedi horrek amaieran duen itxura edozein dela ere, bi oinarrizko galderei erantzun beharko die: non zergapetu eta zer zergapetu. Aztertu ditugun planteamenduak bi galdera horiei erantzun berritzaileak eman eta sozietate-zerga errealitate digitalera egokitzea dute helburu, hain zuzen ere. Proposamen horren urratsak gertutik jarraitu beharrean gaude EAE-tik, ondoren soluzio horren onurak bereganatu nahi baditugu. Badakigu euskal erakunde publikoen presentzia eta parte-hartzea mugatua dela nazioarteko foro, baina hori ez da traba mahai gainean dauden aukerak aztertzen eta horien inguruan hausnartzen joateko.