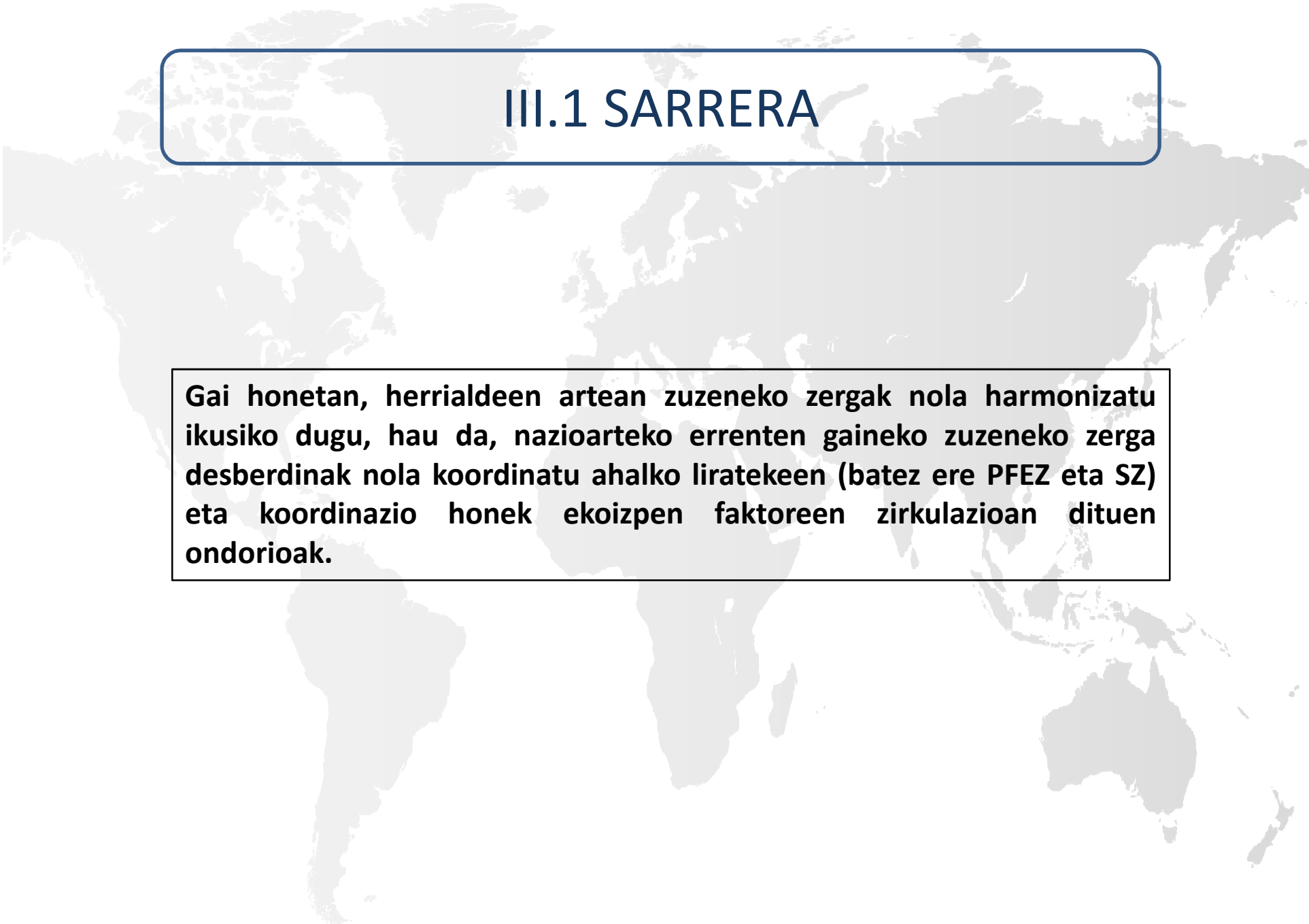


III GAIA

ZUZENEKO ZERGEN NAZIOARTEKO HARMONIZAZIOA

Esta obra se publica bajo una licencia Creative Commons





III.1 SARRERA

Gai honetan, herrialdeen artean zuzeneko zergak nola harmonizatu ikusiko dugu, hau da, nazioarteko errenten gaineko zuzeneko zerga desberdinak nola koordinatu ahalko liratekeen (batez ere PFEZ eta SZ) eta koordinazio honek ekoizpen faktoreen zirkulazioan dituen ondorioak.

III.2 ZUZENEKO ZERGAPENAREN NAZIOARTEKO ZERGA-ORDAINKETAREN PRINTZPIOAK

- Bi herrialde edo gehiagoren arteko zuzeneko zergapena harmonizatu nahi baldin bada, honako hau da egin beharreko funtsezko galdera: nork ezarri behar du eta nork kobratu behar du zerga? Errenta ekoizten den herrialdeak edo hartzailea bizi den herrialdeak? Printzipio bi hauek **bizileku edo helmugaren printzipioa** eta **jatorriaren edo iturriaren printzipioa** gisa ezagutzen dira.
- Lehenengo kasuan, herrialdeak bere egoiliarren errentak zergatuko ditu, edozein delarik errenta horien jatorria, eta bigarren kasuan, herrialdean bertan lortutako errentak zergapetuko ditu.
- Demagun gizabanako bat, zeinen errenta Y_{ij} gisa izendatuko dugun, non lehenengo azpi-indizeak bizilekua adierazten duen eta bigarren azpi-indizeak errentaren jatorria. Beraz:

Y_{AB} : An bizi den gizabanako baten Bn lortutako errenta

Y_{AA} : An bizi den gizabanako baten An lortutako errenta

Y_{BA} : Bn bizi den gizabanako baten An lortutako errenta

Y_{BB} : Bn bizi den gizabanako baten Bn lortutako errenta

III.2.1 Nazioarteko zergapen-bikoitza

- Zergapen-bikoitzaren arazoak gai honetako aspekturik garrantzitsuenetakoak dira, beraiek baitira zuzeneko zergetan nazioarte mailan exisitzen den harmonizazio bajuaren arrazoi nagusia.
- Zergapen-bikoitz ekonomikoa eta zergapen-bikoitz internazionalaren artean bereiztu behar da:
 - ✓ Zergapen-bikoitz ekonomikoa: Bi zergek zerga-oinarri bera momentu berean zergapetzen dutenean gertatzen da (normalean SZ).
 - ✓ zergapen-bikoitz internazionalaren edo nazioarteko zergapen-bikoitza: bi administrazioek momentu berean zerga-oinarri bera zergapetzen dutenean gertatzen da.
 - ✓ SZ zergaren kasuan, bi kasuak gerta daitezke.

III.2.2 Nazioarteko zergapen-bikoitzaren zargatiak

1. Bizilekuaren definizioagatik: Bi herrialdeetako arautegiek gizabanako bat bi herrialdeetako egoiliar pasibotzat jotzea posible egiten badute, zergapen-bikoitza gertatuko da.
2. Bizilekuaren printzipioa eta iturriaren printzipioa aldi berean ezartzea:
 - Herrialde biek bizilekuaren printzipioa ezarriko balute, beraien zerga-oinarriak honako hauek izango lirateke:

$$ZO_A = Y_{AA} + Y_{AB}$$

$$ZO_B = Y_B + Y_{BA}$$

- iturriaren printzipioa ezartzen bada:

$$ZO_A = Y_{AA} + Y_{BA}$$

$$ZO_B = Y_{BB} + Y_{AB}$$

- Baina biak ezartzen badira:

$$ZO_A = Y_{AA} + Y_{BA} + Y_{AB}$$

$$ZO_B = Y_{BB} + Y_{BA} + Y_{AB}$$

3. Transferentzia prezio posibleen “konpentsazio” gisa:

- Ondorengo hiru kontabilitate eskematiko hauek bi herrialdeetan (A eta B) bi instalazio dituen enpresa batenak izango lirateke, zeintzuek bakoitzak bere herrialdean egoiliar bezala aitortzen duen. Demagun beraien irabaziak beraien Balio Erantsiaren %20 direla.

o Lehenengo kontabilitatea erreala izango litzateke (enpresak soilik ezagutzen du, orokorrean)

o SZren desberdintasunak aintzat hartuta, bigarrena, enpresaren estrategia posible bat izango litzateke, transferentzia prezioen bitartez, SZ altuagoa duen herrialdean zergak saihesteko.

o Hirugarren kontabilitatea, estatuaren aldetik, aukera posible bat da bi administrazioek aurkezten zaien kontabilitatea sinistuko ez balute, “erreala” ezagutu ezin dutelako eta jokabide estrategikoen susmoa daukatelako

Bakoitzak bere zerga-oinarria estimatuko luke eta estimatzen den balio hau benetakoa baino altuagoa izatea posible da: zergapen-bikoitza.

"ERREALA"

S.A. X	X _A	X _B	X
Balio Erantsia	100	1.000-100 = 900	1.000
Irabaziak (20%)	20	180	200
S.Z (25% en A; 40% en B)	5	72	77
Irabazi garbiak	15	108	123

**TRANSFE-
RENTZIA
PREZIOAK**

S.A. X	X _A	X _B	X
Balio Erantsia	400	1.000-400 = 600	1.000
Irabaziak (20%)	80	120	200
S.Z (25% en A; 40% en B)	20	48	68
Irabazi garbiak	60	72	132

**"FISKALA"
(Estimatusa)**

S.A. X	X _A	X _B	X
Balio Erantsia	300	900	(1.200) 1.000
Irabaziak(20%)	60	180	(240) 200
S.Z (25% en A; 40% en B)	15	72	87
Irabazi garbiak	(45)	(108)	(153) 113

III.3 ZERGAPEN-BIKOITZA EKIDITZEKO MEKANISMOAK

SALBUESPEN METODOAK

- HELMUGAN SALBUESPENA (Lurraldetasun printzipioa)
- PROGRESIBOTASUNAREKIN HELMUGAN SALBUESPENA
- JATORRIAN SALBUESPENA (Bizilekuaren printzipioa)

KUOTAN KENKARIA APLIKATZEKO METODOAK (Kreditu Fiskala edo Inputazioa)

- KUOTAN KENKARIA APLIKATZEKO METODOA (SINPLEA), (KKA metodo sinplea)
- TOPE MAXIMOAREKIN KKA metodoa
- ORDAINDU GABEKO ZERGEN KENKARIAREKIN KKA metodoa (Tax Sparing).
- AZPIAN DAGOEN ZERGAREN KENKARIAREKIN KKA metodoa

OINARRIAN KENKARIA APLIKATZEKO METODOAK

- OINARRIAN KENKARIA APLIKATZEKO METODOAK

III.3.1 Salbuespen Metodoa

- Errentak herrialde batean soilik zergapetzen dira eta beste herrialdean salbuetsita geratzen dira. Normalena, elkarrekikotasuna izaten da.

- **HELMUGAN SALBUESPENA:**

- Errentak, lurraldetasun printzipioaren arabera zergapetzen dira.
- $T^i(\cdot)$ "i" herrialdean ezarri beharreko zergapen funtzioa (zeerga-tasa efektiboa) bada; nazioarteko errentak dituen A herrialdeko subjeto pasiboak (SP) honako hau ordainduko luke:

- A herrialdean:

$$T_{Y_{AA}}^A(Y_{AA})$$

- B herrialdean:

$$T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$$

- Beraz, bere errenta honako hau izango litzateke:

$$Y_{AA} [1 - T_{Y_{AA}}^A(Y_{AA})] + Y_{AB} [1 - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})]$$

III.3.1 Salbuespen Metodoa

- **PROGRESIBOTASUNAREKIN HELMUGAN SALBUESPENA:**

- Berriz ere, errealde bakoitzak bere lurraldean sortutako errentak zergapetuko ditu, baina (pertsona fisikoa baldin bada) bere errenta mundiala (ez lokala) duen SP bati dagokion progresibotasuna aplikatuko zaio bizi den herrialdean.

- B herrialdean $T_{Y_{BA}}^B(Y_{AB})$ Lehen bezala

- A herrialdean $T_{Y_T}^A(Y_{AA})$

- Beraz, bere errenta garbia honako hau izango litzateke

$$Y_{AA} [1 - T_{Y_T}^A(Y_{AA})] + Y_{AB} [1 - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})]$$

($T_{Y_T}^A(Y_{AA})$ An errenta totalei aplikatu beharreko tasa efektiboa izango litzateke, baia An lortutako errentei soilik aplikagarria.)

III.3.1 Salbuespen Metodoa

- **JATORRIAN SALBUESPENA:**

- Errentak Bizilekuaren Printzipioaren arabera zergapetzen dira.

- A herrialdean $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB})$

- B herrialdean -

- Beraz, bere Errenta Garbia honako hau izango litzateke

$$Y_T [1 - T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB})]$$

III.3.2 Kuotan Kenkariak Metodoa / Inputazioa/ Kreditu Fiskala

KUOTAN KENKARIA APLIKATZEKO METODOA (SINPLEA)

• Herrialde bakoitzak bere herrialdean ekoiztutako errentak zergapetzen ditu eta baita bere egoiliarrek lortutako errenta globalak ere. Zergapen-bikoitz hori zuzentzeko, bizilekuko herrialdean lortu den kuotatik atzerrian ordaindutako zergak kentzen dira (ordaindutako gisa):

○ B herrialdean: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

○ A herrialdean $T_{Y_T}^A(Y_T) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

○ Errenta Garbia

$$Y_T - [T_{Y_T}^A(Y_T) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})] - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) = Y_T(1 - T_{Y_T}^A)$$

○ SPari berdina zaio Bko zerga-tasa, Akoa soilik eragiten dio, Bko guztia kuotan kengarria baita.

• Ez-egoiliarrentzat Bn aplikatutako tasek ez dutenez ez-pizgarririk SP ez –egoiliar horientzat, tasa horiek (B herrialdean) igotzeko pizgarriak daudela suposa dezakegu, eta honek bizilekuko herrialdeko (A) bilketa jeistea eragingo luke Bn egongo liratekeen ez-egoiliarrentzako tasa altuen ondorioz. Hau ekiditzeko tope bat adostu daiteke:

TOPE MAXIMODUN (KKA) METODOA:

▪ Lehen bezala izango da, baina kasu honetan aplikatutako kenkariak ezingo du gainditu (atzerriko errenten aitorpea bizilekuko herrialdean egin izan balu) atzerriko errentek bizilekuko herrialdean ordainduko lituzketeen zergak. Beraz, zergadunak honako bi kantitate hauen artean baxuena kendu ahalko du kenkari gisa:

1. Bn ordaindutako zergak
2. Bn herrialdean lortutako errentei A herrialdeko batazbesteko tasa (adibidez) aplikatzerakoan lortzen den kantitatea:

• B herrialdean: $T_{Y_{BA}}^B(Y_{AB})$

• A herrialdean: $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB})$

$$\left[\begin{array}{l} -T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) \\ -T_{Y_{AB}}^A(Y_{AB}) \end{array} \right]$$

III.3.2 Kuotan Kenkariak Metodoa / Inputazioa/ Kreditu Fiskala

ORDAINDU GABEKO ZERGEN KENKARIAREKIN (KKA) METODOA:

▪ Herrialdeen arteko akordio bat da, zeinetan ,inputazio metodoaren barruan, herrialde baten pizgarri fiskalak egongo balira, pizgarri hauek ordaindutako zerga gisa kontsideratuko lirateke SParen bizilekuaren herrialdean, bizilekuaren herrialde horrek “zerga horiek biltzea” ekiditzeko.

○ B herrialdean: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) - D_{Y_{AB}}^B$

○ A herrialdean: $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB}) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

○ Errenta Garbia : $Y_T[1 - T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB})] + D_{Y_{AB}}^B$

Beraz, $D_{Y_{AB}}^B$ pizgarria SParengana doa eta ez A herrialdeko kutxara

- Atzerrian Y_{AB} errenta ordaintzen duen igorlea elkarte bat denean, metodoa inputazioa baldin bada, zergapen-bikoitz internazional batekin dibidenduak banatzerakoan zergapen-bikoitz ekonomiko bat gainjartzen da. Zein Bk jasandako zerga efektiboa? $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$ bakarrik edo, dibidenduak banatu aurretik jasandako SZ kontuan hartu beharko litzateke Y_{AB} ?

AZPIAN DAGOEN ZERGAREN (KKA)METODOA:

- Metodo honen azpian dagoen balizkoak kontsideratzen duena da SZ irabazien gain soilik aplikatzen dela (balizko hau zalantzan jarri daiteke).
- Kasu honetan, dibidenduek jasandako zerga ekonomikoak ere kenkari bezala aplikatu ditzakegu:

$$IT_{Y_{AB}} = DT_{Y_{AB}} - Y_{AB} = \frac{Y_{AB}}{(1 - IS^B)} - Y_{AB}$$

non DT-k adiezen du SZ existituko ez balitz egongo liratekeen dibidendu teorikoak eta IT teorikoki jasandako zergak izango lirateke.

-Kasu honetan:

○ B herrialdean: $IT_{Y_{AB}} + T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

○ A herrialdean: $T_{RT}^A(DT_{Y_{AB}} + Y_{AA}) - [IT_{Y_{AB}} + T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})]$

III.3.3 Oinarrian Kenkaria Metodoa

- Bizilekuko herrialdeko oinarri globaletik, errenten iturria den herrialdean ordaindutako zergak kentzean datza (gastu kengarri bat bezala).

- B herrialdean: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

- A herrialdean: $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB} - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}))$

- Azpian dagoen zerga oinarrian kenkari gisa aplikatzea, azpian zergarik ez duen kuotan kenkari bat aplikatzearen berdina da.

III.4 EFIZIENTZIA ETA NEUTRALITASUN FISKALA

- Neutraltasun fiskala: Zergek ez aldatzea konpententzia perfektuko merkatu batek lortuko lituzkeen ekoizpen faktoreen esleipen efizientea.
- Aldiz, zergek beti aldatzen dute efizientzia, ez-ohiko kasu edo kasu teorikoren bat salbu (oroharreko edo batura finkoko zergak, adibidez)

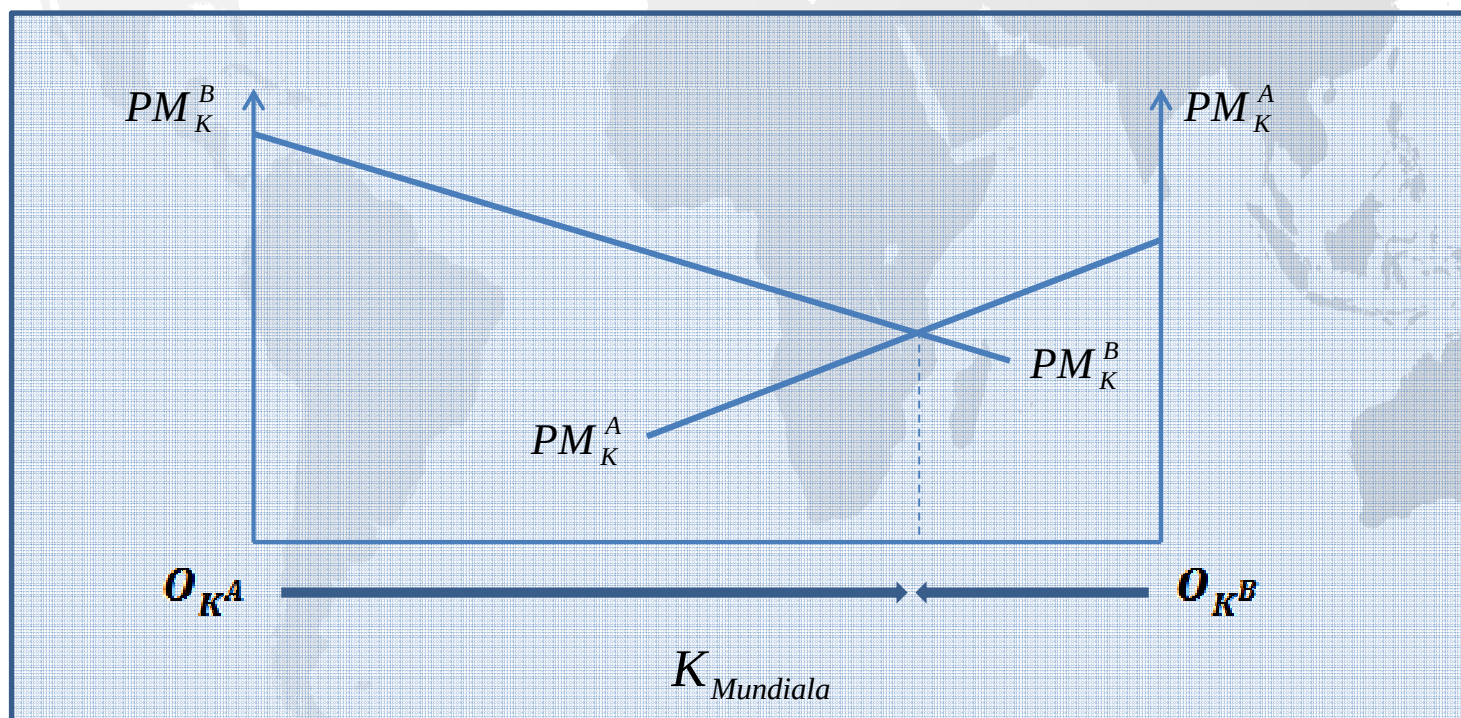
- Zeharkako zergen kasuan bezala, kapitalaren lokalizazioarengan daukan eraginean zentratuko gara, hori baita faktorerik aldakorrena.
- Nazioarteko terminutan, honek esan nahi idu kapitala ez dela arrazoi fiskalengatik herrialdeen artean mugituko eta bere lokalizazioa produktibitate arrazoiek soilik baldintzatuko dutela.

III.4 EFIZIENTZIA ETA NEUTRALITASUN FISKALA

- Kapitalaren errendimendu marjinalak (produktibitate marjinala) herrialde guztien artean berdintzea behar du kapitalaren esleipenean neutraltasunak.

$$PM_K^A = PM_K^B$$

non PMF Produktibitate Marjinal Fisikoa den



III.4 EFIZIENTZIA ETA NEUTRALITASUN FISKALA

- Honek, kapitala libreki produktibitate altuagoa duen herrialderatzen mugitzea behar du. Konpententzia perfektuko merkatu baten horrela gertatuko litzateke.

- Herrialdeek ez dute nahi izaten kapitala beste herrialde batera mugi daiten horren truke inolako kontraprestaziorik jasaten ez baldin badute. Hau dela eta, neutraltasunaren definizio desberdinen aurrean aurki gaitezke, ikuspuntu bakoitzaren arabera.

- ✓ A herrialdearen ikuspuntutik, honako perspektiba hauekin aurkituko ginateke:

- o Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu mundialaren arabera (aurreko definizioa izango litzateke)

- o Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu nazionalaren arabera

- o Kapitalaren inportazioaren neutraltasuna

III.4.1 Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu mundialaren arabera

- ikusi dugu neutraltasunak honako hau exijitzen duela: $PM_K^A = PM_K^B$

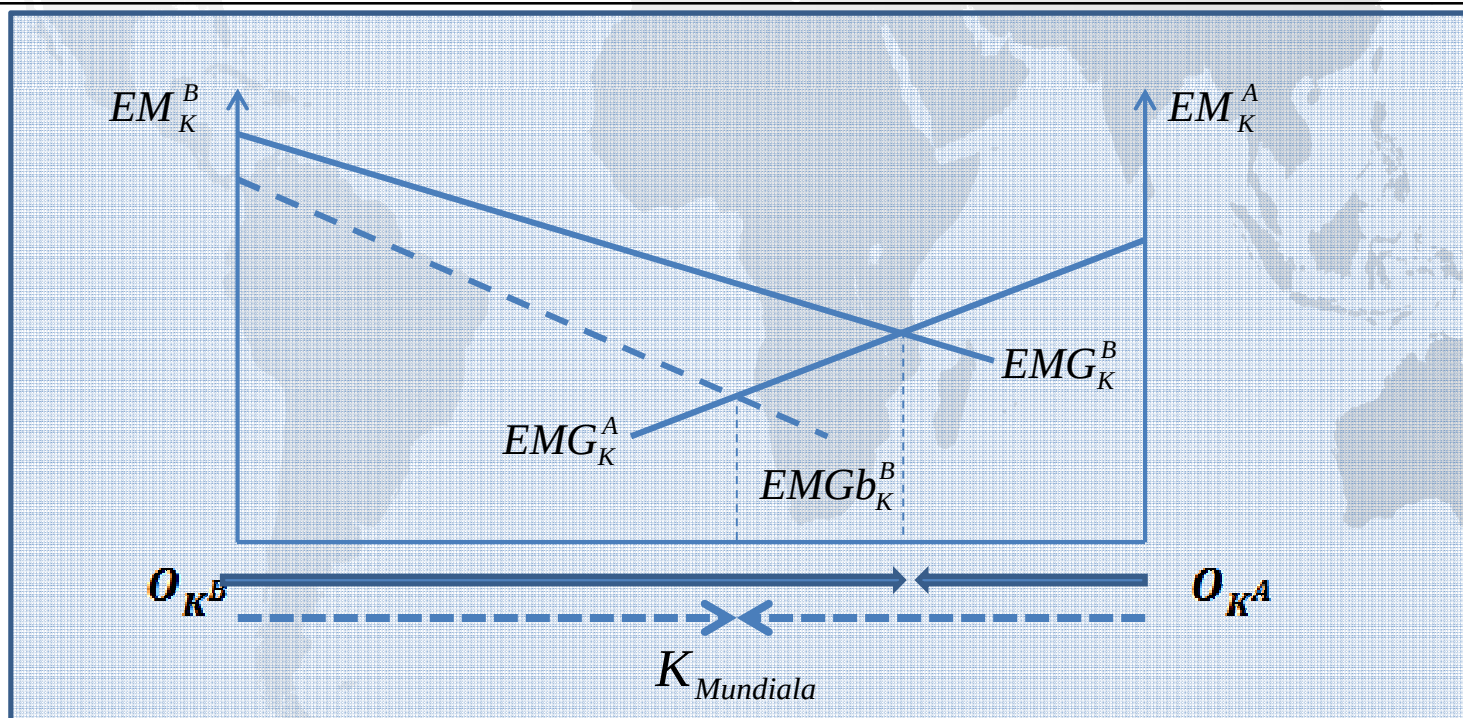
- Lehia perfektuan, herrialde bietan sektore bakoitzean kapitalari ordaintzen zaion Etekin (edo errendimendu) Marjinal Gordina (EMG) izango da:

$$r = PMB_K^X = P_X PM_K^X \quad \longrightarrow \quad EMG_K^A = EMG_K^B$$

GOGORATU: Lehia perfektuan, kapitalari bere Produktibitate Marjinalaren Balioa ordainduko zaio, hau da, kapitalaren azken hazkunde horren ondorioz lortutako produktuaren unitate marjinalengatik produktuaren prezioa; beste modu batera esanda, ekoizten edo sortzen dituen sarrera marjinalen balioa ordainduko zaio. Lehia perfektuan, herrialde guztietan berdinduko dira kapitalari ordaindutako prezioak eta ondasunen prezioak, eta ondorioz produktibitate marjinalak ere berdinduko dira (edo berdina dena, kapitalaren etekin gordinak).

III.4.2 Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu nazionalaren arabera

- Balizko hau exijitzen du: $EMG_K^A = EMGb_K^B$ non $EMGb_K^B = EMG_K^B(1-t_B)$
- Ez du errenta mundiala maximotzen, baizik eta Ako errenta nazionala. Arrazoia zera da: arau honen arabera A herrialdetik kapitala esportatuko da azken unitateak “aberriratzten” duen etekina (etekin marjinal garbia), azken unitate hori herrialdean “geratu” izan balitz lortu izango lukeen etekinaren berdina den (etekin marjinal gordina) kantitatera arte.





III.4.3 Kapitalaren inportazioaren neutraltasuna

- Herrialde (A) bateko kapital guztiei tratamendu berdina ematean datza, edozein delarik bere jatorria. Hau da, A herrialdean inbertitutako kapital guztiek tratamendu fiskal berdina dute.

III.5 KOORDINAZIO ETA NEUTRALITASUN METODOAK

- Edozein delarik koordinazio fiskalaren metodoa, kapitalek A herrialdea utziko dute lortzen dituzten etekinak garbiak bardindu arte:

$$EGb_A = EGb_B$$

- Hau da, Lehia perfektuaren antzeko egoeretan, inbertitzaileek beraien dirua etekin garbi altuena lortzen duten lekuetara eramango dutem herrialdeen artean etekin garbi hori bardindu arte.

III.5.1 Kapitalaren inportazioan neutraltasuna

- Inportazioaren helmugan zerga-salbuespena eskatzen du,hoenk ziurtatuko baitigu herrialde baten inbertitutako kapitalek tratamendu berdina dutela. (III.4.3 eta III.3.1tako definizioak begiratu).

III.5.2 Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu mundialaren arabera

- Tope gabeko inputazio metodoa, helmugan zerga-salbuespen metodoa edo helmugan zerga-salbuespen metodoaren kasu bereziren bat exijitzen du.

Frogapena:

- Inputazio metodoarekin (metodo guztiekin bezala) A herrialdetik kapitala irtengo da honako baldintza hau bete arte:

$$EGb_A = EGb_B$$

Baina :

$$\left. \begin{array}{l} EGb_A = EG_A(1-t_A) \\ EGb_B = EG_B(1-t_A) \end{array} \right\} EG_A = EG_B$$

1.5.3 Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista nacional

- Oinarrian kenkaria metodoa exijitzen du.

Frogapena:

- Oinarria kenkaria metodoarekin (metodo guztiekin bezala) Atik kapitala irtengo honako hau bete arte:

$$EGb_A = EGb_B$$

Baina :

$$\left. \begin{array}{l} EGb_A = EG_A(1-t_A) \\ EGb_B = [EG_B(1-t_B)](1-t_A) \end{array} \right\} EG_A = EGb_B$$

III.6 KOORDINAZIO ETA EKITATE METODOAK

- Lurralde-arteko ikuspuntu batetik bi kontzeptu elkar-existitzen dira, eta beti ez dira bateragarriak:
 - Pertsonen-arteko ekitatea.
 - Jurisdikzioen-arteko ekitate.

I.6.1 Jurisdikzioen arteko ekitatea

Hainbat arazo:

- Bizilekua edo iturria?
- Jurisdikzioen arteko ekitatearen arazoak, pertsonen-arteko ekitatearen aurrean. Jurisdikzioen arteko ekitatea existitzen da ala soilik pertsonen artekoa?

III.6.2 Pertsonen arteko ekitatea

- Ekitate horizontal eta bertikalaren artean bereiztu.
- Ekitate horizontalaz eta bere definizioaz soilik arduratuko gara.
- Ekitate horizontalaren definizio murriztua: Errentaren bolumen global berdina (jatorriaren herrialdea bereiztu gabe) eta bizileku berdina (berriz ere “A”ren ikuspuntua edo ikuspuntu nazionala).

- Ekitate horizontal honen baldintzek “Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu mundialaren arabera” kasuarekin bat egiten dute:

$$Y_{Neta} = Y_T - [T_{Y_T}^A(Y_T) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})] - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) = Y_T(1 - T_{Y_T}^A)$$

- Hau da, berdin da errentak non lortu dituen.

III.6.2 Pertsonen arteko ekitatea

- Petronen-arteko ekitate horizontala ikuspuntu nazional batetik ere azter dezakegu: Barne errenta berdina dute Ako egoiliar guztiek zerga berdinak ordaintzea.

- Ekitate hozizontal honen baldintzek “Kapitalaren esportazioan neutraltasuna ikuspuntu nazionalaren arabera” kasuarekin bat egiten dute.

-Ikasleak FROGA dezala.