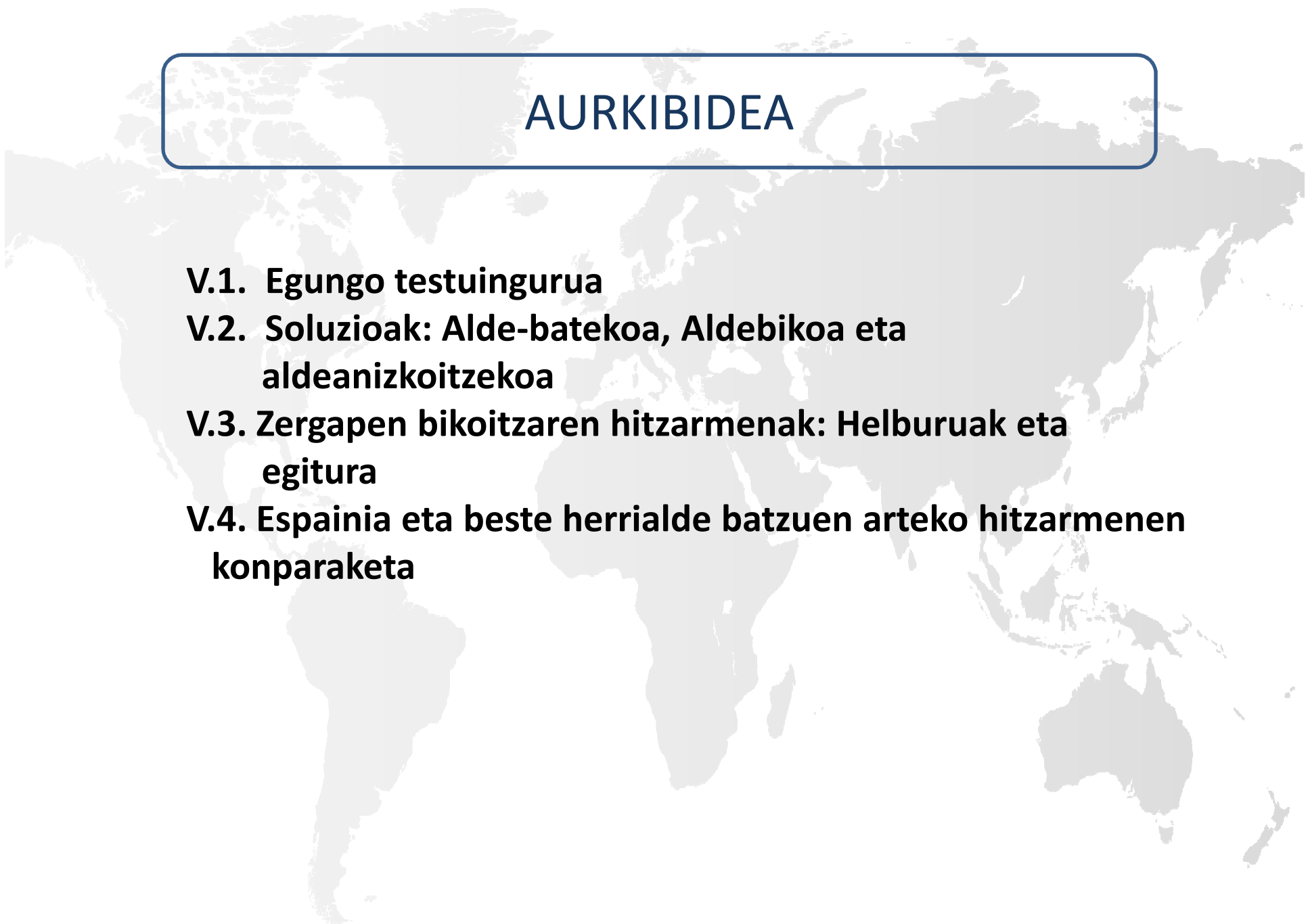


V GAIA

ZERGAPEN BIKOITZAREN HITZARMENAK

Esta obra se publica bajo una licencia Creative Commons





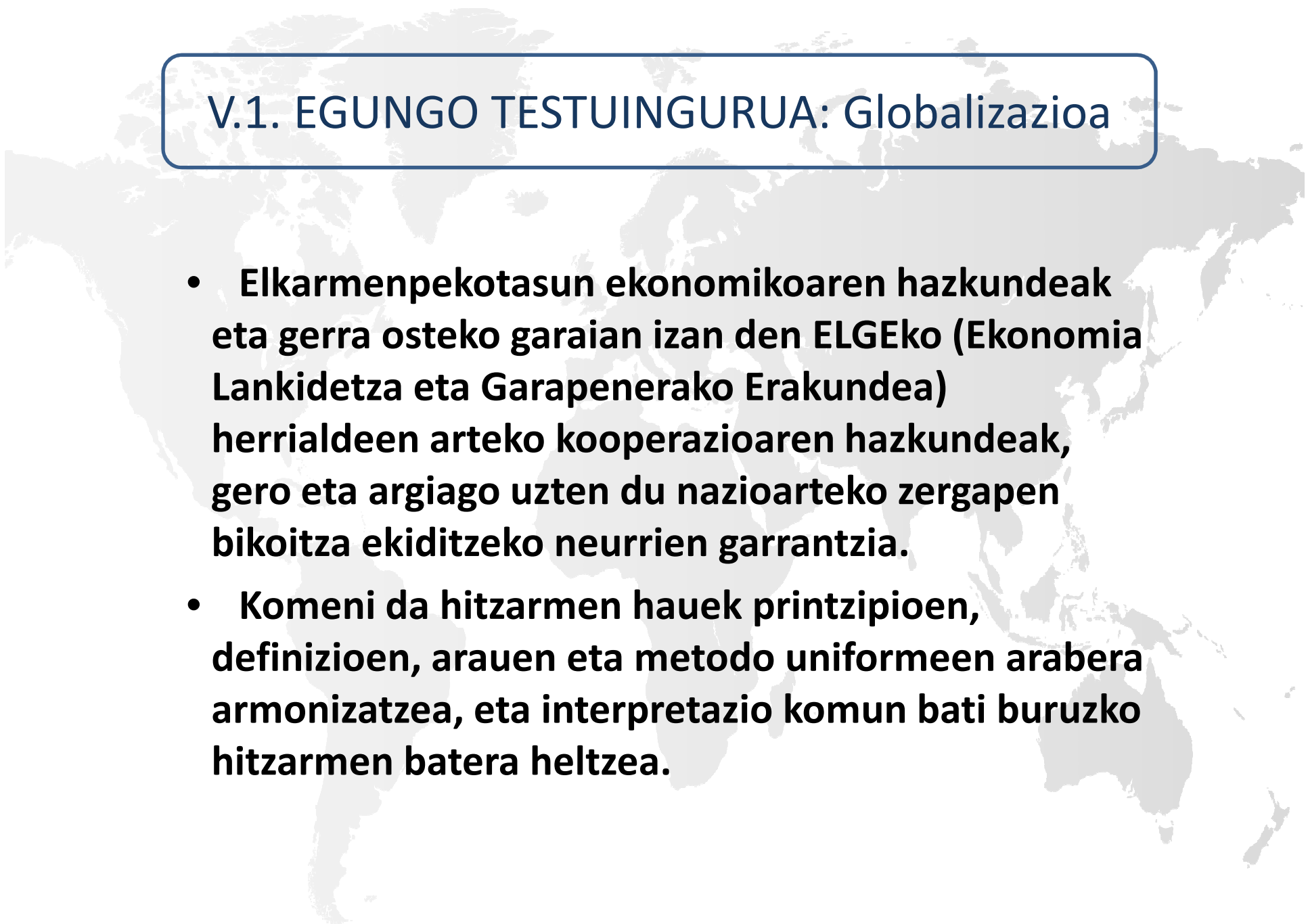
AURKIBIDEA

V.1. Egungo testuingurua

V.2. Soluzioak: Alde-batekoa, Aldebikoa eta aldeanizkoitzekoa

V.3. Zergapen bikoitzaren hitzarmenak: Helburuak eta egitura

V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa



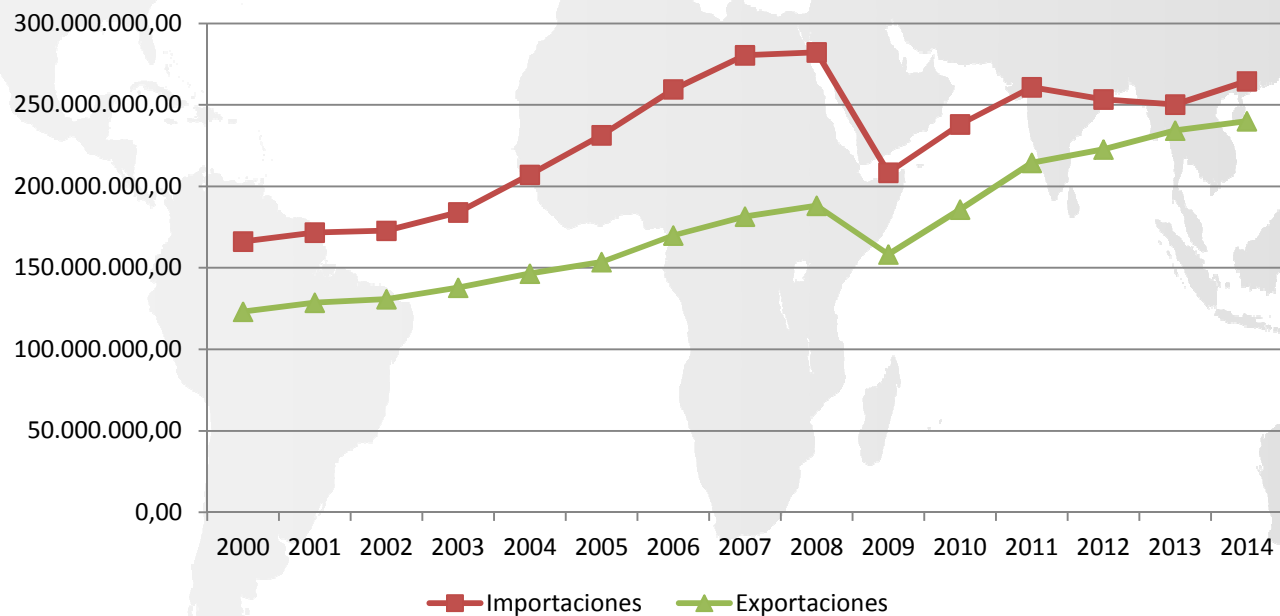
V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

- **Elkarmenpekotasun ekonomikoaren hazkundeak eta gerra osteko garaian izan den ELGEko (Ekonomia Lankidetzak eta Garapenerako Erakundea) herrialdeen arteko kooperazioaren hazkundeak, gero eta argiago uzten du nazioarteko zergapen bikoitza ekiditzeko neurrien garrantzia.**
- **Komeni da hitzarmen hauek printzipioen, definizioen, arauen eta metodo uniformeen arabera armonizatzea, eta interpretazio komun bati buruzko hitzarmen batera heltzea.**

V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

Ikus daitekeen moduan, globalizazioak nazioarteko merkataritzaren hazkunde bat eragin du.

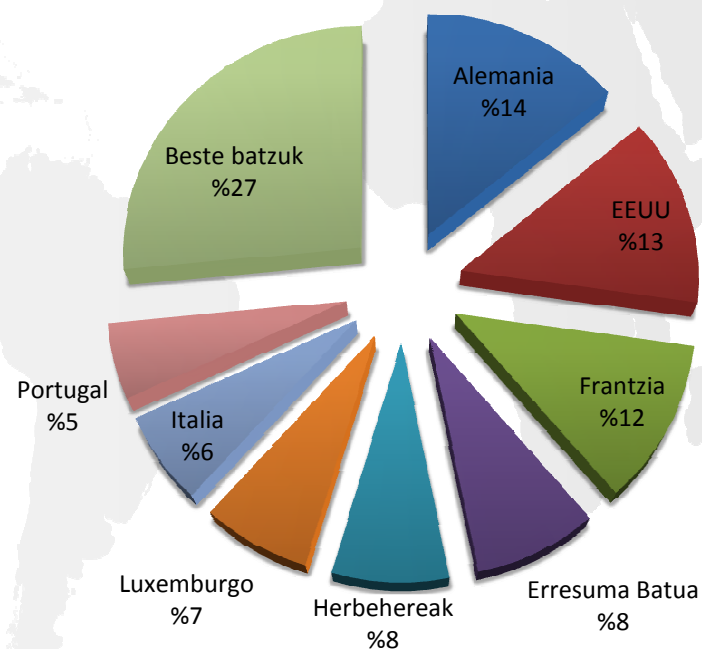
Espainia: Kanpo-merkataritzaren eboluzioa



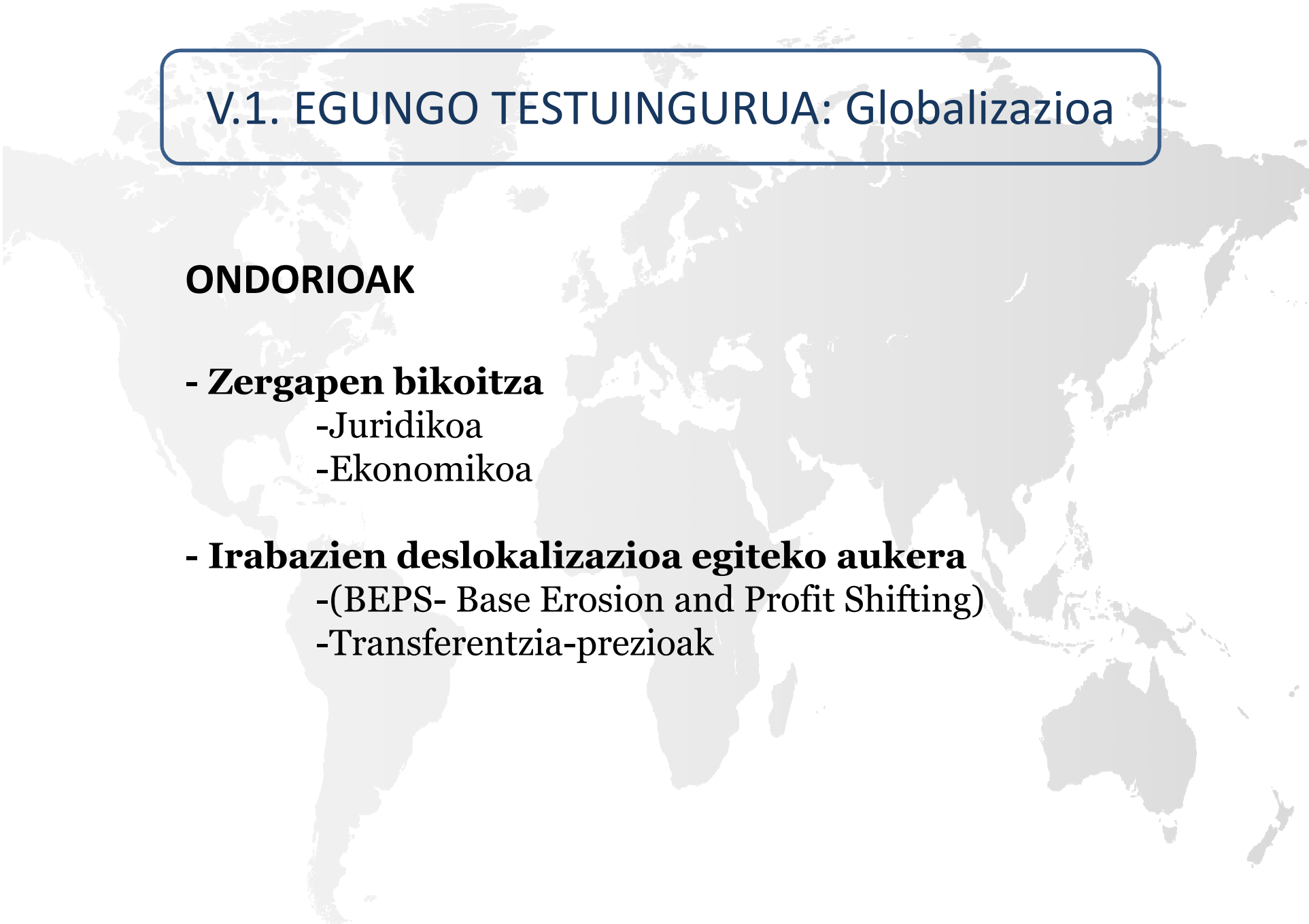
Jatorria: INE

V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

2013 urtean espainian kokatzen ziren atzeritar enpresen filialak 10.722 ziren, ekitaldi berean espainian kokatzen ziren enpresa kopuru totalaren %0.53a. Espainian inbertitzen duen kapitalaren jatorriari dagokionez, honako grafiko honetan ikus daiteke espainiaan inbertitzen duten herrialde inbertitzaile nagusiak:



Jatorria: D&B informea



V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

ONDORIOAK

- **Zergapen bikoitza**

- Juridikoa
- Ekonomikoa

- **Irabazien deslokalizazioa egiteko aukera**

- (BEPS- Base Erosion and Profit Shifting)
- Transferentzia-prezioak

V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

- **Zergapen bikoitza**

Aberastasun bera zergapen denboraldi berean behin baino gehiagotan zergapetzen denean. Hau, herrialde desberdinek duten zerga-esleipenen printzipioengatik da.

- **Lurralde-printzipio edo Jatorrian Zergapena**

Herrialde bateko arautegiko kokapenaren arauak ezartzen dutenaren arabera herrialde horretan sortutako errenta kontsideratzen den errentari zergapena ezartzean datza, edozein delarik jasotzailea eta bere bizilekua.

- **Personalista-printzipioa edo egoitzaren zergapena**

Herrialdeko arautegiaren arabera fiskalki egoiliarra kontsideratzen den pertsona edo elkarte bat zergapetzean datza; mundu mailan lortutako edozein errenta zergapetzen zaio, edozein delarik bere jatorria.

V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

- **Ekonomikoa**

Zergapen-bikoitz **ekonomikoa**, errenta beraren zergapena pertsona desberdinei ezartzen zaienean gertatzen da.

Adibidea: Enpresa batek lortutako irabazia: Lehenengo, Szren bitartez zergapetuko da eta, ondoren, dibidenduen bitartez banatzen denean, irabazi bera berriz zergapetuko da bazkideari dagokion zergaren bitartez.

Jatorria: ELGEko hitzarmen ereduari buruzko komentarioak

V.1. EGUNGO TESTUINGURUA: Globalizazioa

• Juridiko internazionala

Zergapen-bikoitz **juridiko internazionala** honako baldintza hauek betetzen dituen zergapen-bikoitza da:

- Antzeko zergen ezarpena,
- zerga-materia berdinari dagokiona,
- subjeto pasibo berdina,
- bi (edo gehiago) estatu desberdinetan,
- denbora epe bardinean zehar.

Adibidea: atzerrian lortutako lanaren etekinak eta aplikatu beharreko arautegiaren arabera bai jasotzailea bizi den herrialdean eta baita etekinaren jatorrizko herrialdean ere zergapetu behar direnak

Fuente: Comentarios al modelo de convenio de la OCDE

V.2. SOLUZIOAK: Alde batekoak, Aldebikoak eta Aldeanizkoitzekoak

- **Alde batekoak**

Herrialde batek bere bere barne zerga-sistema normatiboan autonomoki eta independenteki barneratu dituen xedapenak, horrela “*Nazioarteko zerga –zuzenbideko arauak*” eratuz.

- **Aldebikoak**

Subiranotasun fiskalek beraien legeen artean egon daitezkeen desadostasunak (bai esleipen-irizpide desberdinak hautatu izan dituztelako, edo baita zerga-erlazioko edozein elementu desberdin definitu edo zehaztu dituztelako, edo baita zeergapen bikoitza edo zergapen eza eragiten duen beestelako edozein desadostasun) eliminatzeko adosten dituzten akordioak. Artikulazioa, normalean, zergapean-bikoitzeko hitzarmenen bitartez egiten da.

- **Aldeanizkoitzekoak**

Eremu-geografiko berdineko (Europar Batasuna) edo antzeko garapen berdina duten eremuko (ELGE) agintari fiskaleak, hau da, interes eta arazo berdinak dituzten erremuetako agintari fiskalek guztiengan eragina duten egoerei soluzioa emateko asmoz, kontsideratu beharreko printzipioak elkarrekin zehazten dituzte, edota bakoitzak bera araudian dagozkion aldakuntzak burutzen dituzte.

V.2. SOLUZIOAK: Alde batekoak, Aldebikoak eta Aldeanizkoitzekoak

1

ALDE BATEKOAK

- Herrialde bateko agintari fiskalak zergapen-bikoitza ekiditzeko neurriak ezartzen ditu: **Atzerrian lortutako errentak.**

2

ALDEBIKOAK

- Bi herrialde-subiranok zergapen-bikoitza ekiditu edo eliminatzeko hitzarmen bat adosten dute : **Zergapen-bikoitzaren aldebiko hitzarmenak.**

3

ALDEANIZKOITZEKOAK

- Herrialde askotako ministerio-fiskalek, interes berdinak dituzten eremuetakoak, guztiengan eragina duten jarrerari soluzioa emateko printzipio batzuk zehazten dituzte: **Hitzarmen nordikoa .**

V.2. SOLUZIOAK: Alde batekoak, Aldebikoak eta Aldeanizkoitzekoak

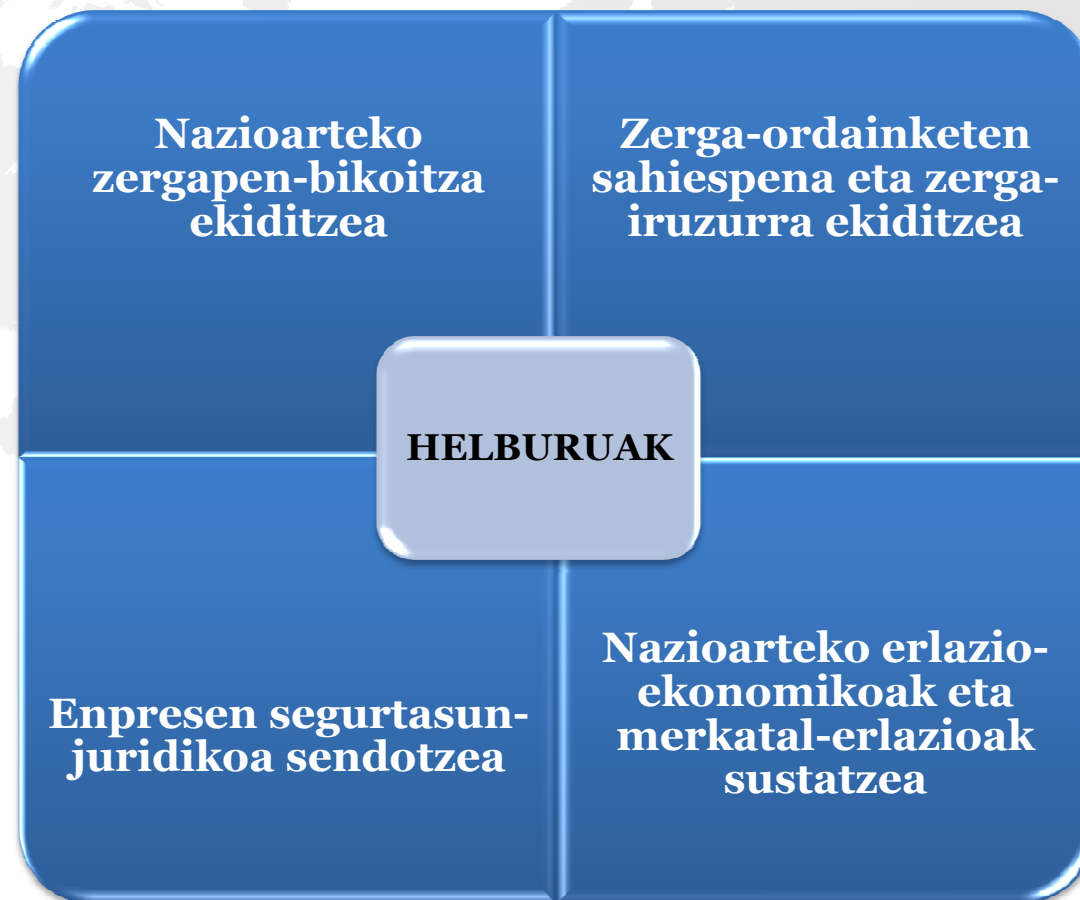
ELGE

- Herrialde aberatsentzat onuragarria da

NBE

- Garapen bazuagoko herrialdeentzat onuragarria da.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK



V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

EGITURA	NON
Hitzarmenaren aplikazio eremua	Bere eremu objetiboa (hitzarmenak eragiten dituen zergak) eta eremu subjektiboa (hitzarmenak eragiten dituen pertsonak)
Definizioak	Funtsezko terminu batzuk definitzen dira (Bizilekua, establezimendu iraunkorra...)
Errenten gaineko zergapena	Zergapen-eskubidea estatuen artean banatzen da, errenta kategorien arabera.
Ondarearen zergapena	Zergapen-eskubidea ondarearen gaineko zergen arabera banatzen da.
Zergapen-bikoitzea elimintzeko metodoak	Zergapen-bikoitzea elimintzeko mekanismoak.
Xedapen bereziak	Iruzur-fiskala saihesten saiatzen da
Azken xedapenak	Indarrean jarriko den data eta akordioaren bukaera arautzen da

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- ZBHen araberako errenten sailkapena:
 - Higiezin errentak (6. art.)
 - Enpresa-irabaziak (7. art.)
 - Itsas-nabigazioa (8. art.)
 - Bazkidetutako enpresak (9. art.)
 - Dibidenduak (10. art.)
 - Interesak (11. art.)
 - Erregaliak (12. art.)
 - Kapitalaren irabaziak (13. art.)
 - Menpeko lanetik lortutako etekinak (15. art.)
 - Kontseilari gisa lortutako ordainsariak (16. art.)
 - Artistak eta kirolariak (17. art.)
 - Pentsioak (18. art.)
 - Funtzio publikoak (19. art.)
 - Ikasleak (20. art.)
 - Beste errenta batzuk (21. art.)

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

Zergapen-bikoitza ekiditzeko bi metodo existitzen dira

1

Salbuespena
(23A art.)

2

Inputazio- edo kreditu-fiskala
(23B art.)

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- **Salbuespenerako metodoa**

Momentuaren arabera

- Jatorrian salbuespena
- Jomugan salbuespena

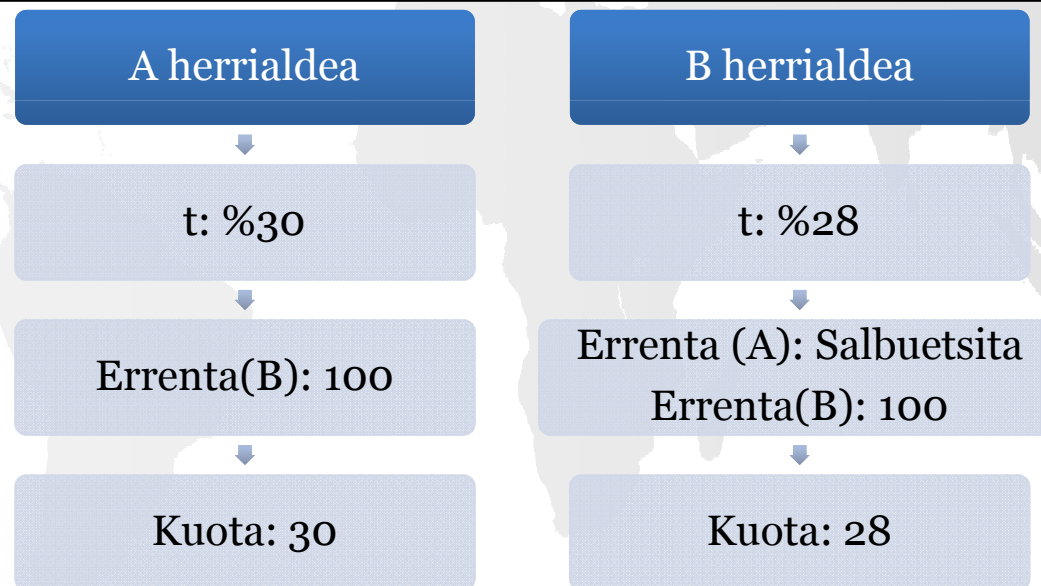
Formaren arabera

- Salbuespen osoa
- Progresibotasunarekin salbuespena

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- **Salbuespen osoa**

Adibidea: Zergadun batek 100 m.u.ko irabazia lortu du A herrialdean eta herrialde horretan %30 tasarekin zergak ordaindu ditu. Bestalde, B herrialdean 100 m.u.ko errenta lortu, %28ko tasan zergak ordainduz.

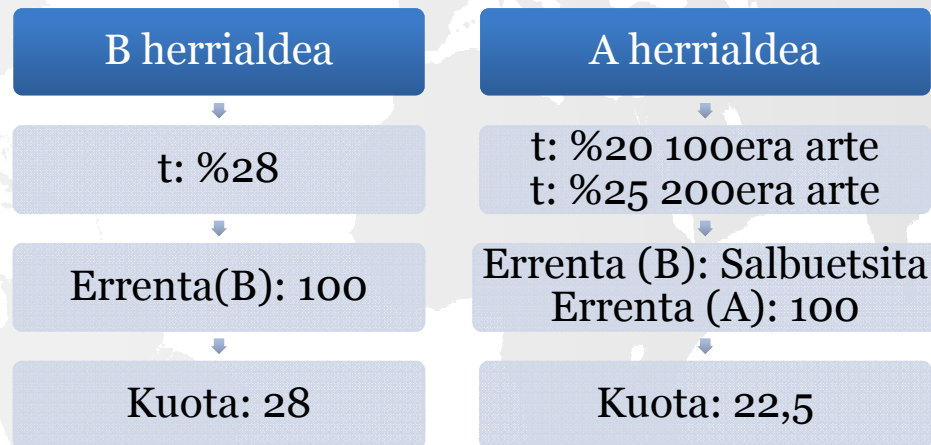


Kasu honetan, zergadunak B herrialdean lortutako errenten zergak soilik ordaintzen ditu, An lortutako errenta Bn salbuetsita dagoelako, iada zergak ordaindu dituelako.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- Progresibotasunarekin salbuespen metodoa**

Adibidea: Zergadun batek mundu mailan lortutako errenta guztiegatik zergak ordaintzen ditu A herrialdean. An 100 m.u.ko errenta bat lortu eta tarifa progresiboa bat erabiliz ordaindu ditu zergak. Bestalde, %28ko tasan zergapetzen den 100 m.u.ko errenta lortu du B herrialdean.



ERRENTA TOTALERAKO BATAZBESTEKO TASA:

$$\frac{(\text{Errenta(A)} * t + \text{Errenta(B)} * t) / \text{Errenta Totala}}{(100 * 0,20 + 100 * 0,25) / 200} = \mathbf{22,5\%}$$

Kasu honetan, An soilik An lortutako errentengatik ordaintzen dira zergak, Bn lortutakoak salbuetsita baitaude. Aldiz, zerga-tasa kalkulatzeko errenta totalak kontuan hartzen dira.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

INPUTAZIO- EDO KREDITU-FISKALAREN METODOA

Osoa

Jatorrizko estatuan inolako mugarik gabe ordaindutako zergen ondorioz, zergadunak bere bizilekuan ordaindu beharreko zerga-pertsonalean (PFEZ/SZ) zergapen-bikoitza jasaten du, eta hori dela eta, kenkari bat aplikatzen

Partziala edo mugatua

Zergapen-bikoitza jasan duen erretari dagokion bizilekuaren estatuan ordaindu beharreko zergaren parte izango da kenkari honen limitea.

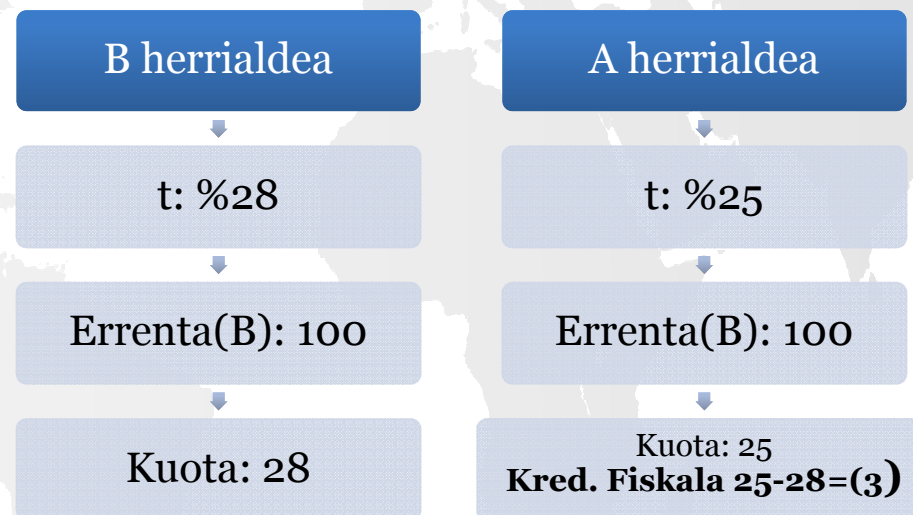
Partziala hobariekin

Atzerriko tasa kengarria, abantaila –fiskala egongo ez balitz ordaindu beharko lukeen zerga izatea onartzen du

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- Integrazio osoaren metodoa

Adibidea: Zergadun batek A herrialdean mundu osoan lortutako errentengatik ordaintzen ditu zergak. An ez du errentarik lortzen eta Bn 100 m.u.ko errenta bat lortzen du. An %25eko zerga-tasa dago eta Bn %28koa.

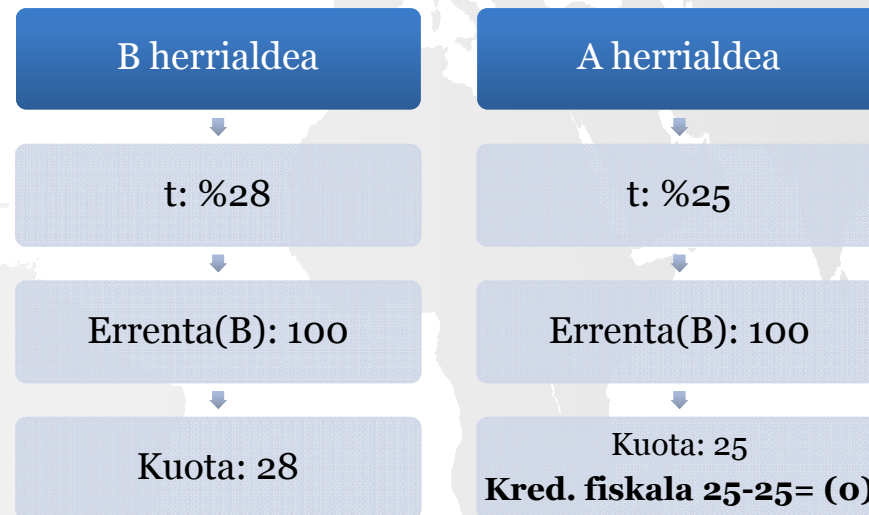


Kasu honetan, An bizi denak bere errenta osoagatik zergak ordaintzen ditu (kasu honetan Bn lortutakoa). An, Bn ordaindutako kuota totala (28) kentzeko eskubidea dauka. Bn ordaindutako kantitatea An ordaindu beharko lukeena (25) baino altuagoa denez, diferentziagatik (3) kreditu-fiskal bat sortzen da. se genera un Crédito fiscal por diferencia (3). Ako erakunde-fiskala 3 itzuli beharko dizkio zergadunari Bn ordaindutako zergengatik.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- Integrazio partzialeko metodoa

Adibidea: : Zergadun batek A herrialdean mundu osoan lortutako errentengatik ordaintzen ditu zergak. An ez du errentarik lortzen eta Bn 100 m.u.ko errenta bat lortzen du. An %25eko zerga-tasa dago eta Bn %28koa.



Kasu honetan, An bizi denak bere errenta osoagatik zergak ordaintzen ditu (Bn lortutakoa) baina Bn ordaindutako kuota kentzeko eskubidea du, An ordaindu beharko lukeena limitetzat kontsideratuz. Bn ordaindutako kantitatea ($100 \times 28 = 28$) An errenta berdinagatik ordaindu beharko lukeena baino altuagoa denez ($100 \times 25 = 25$), An ordaindu beharko lukeena soilik kendu daiteke.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

Diskriminazio eza
(24. art.)

Lagunarteko
prozedimendua
(25. art.)

Xedapen
bereziak

Informazioaren
elkarbanatzea
(26. art.)

Zerga-bilketan
laguntza
(27. art.)

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- Diskriminazio eza (24. art.)
 - Hitzamena sinatuen duen beste estatuko nazionalitatea duen pertsona bati, zein baldintza berdinetan aurkitzen den, tratamendu-fiskal diskriminatzailea egiteko debekua.
 - Ezin da tratamendu kaltegarriago bat eman, baina bai tratamendu onuragarriagoa.
 - Nazionalen eta atzerriarren zergapena: zerga-oinarriaren zehaztapenaren modalitate antzekoak, antzeko likidazioa, ordainarazpen forma eta tipoa ezin da kaltegarriagoa izan.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- Lagunarteko prozedimendua(25. art.)
 - Bi estatuetan eskumeneko agintariak arduratu beharko dute hitzarmenaren xedapenekin bat ez datozen egoera batean dauden zergadunen egoera modu adiskidetsu batean konpontzen.
 - Zergadunak, 2 urteko epean agintariak akordio adiskidetsu bat lortzea galarazi duten ebatzi-gabeko gaiak arbitrajera bidaltzea eska dezake.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

- Zerga-bilketan laguntza (27. art.)
 - Artikulu honen bitartez arautzen da hitzarmena sinatu duten estatuek zerga-bilketan elkar laguntzea eta baita laguntza hori mugatzeko eskubidea.
 - Aurreko artikuluari loturik, elkarri lagundu ahal izateko beharrezkoa baita informazioa modu eraginkor batean elkar-banatzea.

V.3. ZERGAPEN-BIKOITZAREN HITZARMENAK

102

Sinatutako hitzarmenak

92

Indarrean dauden
hitzarmenak

10

Tramitazio fasean dauden
hitzarmenak

V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

Ezarpen eremua (1. art.)

- Herrialdeetako baten edo bietan bizi diren pertsonak

Hitzarmenaosatzen duten zergak (2. art.)

- Espainia
 - Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga
 - Sozietateen gaineko Zerga
 - Ondarearen gaineko Zerga
 - Errentaren eta ondarearen gaineko tokiko zergak
- Frantzia
 - Errentaren gaineko Zerga
 - Sozietateen gaineko Zerga
 - Soldaten gaineko Zerga
 - Ondarearen gaineko solidaritate Zerga

V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

Higiezin errentak (6. art.)

Higiezina kokatzen den estatuan zergapena jasan dezakete.

Enpresen mozkinak (7. art.)

- **Establezimendu iraunkorra dutenak**

Establezimendu iraunkorra kokatzen den estatuan zergapena jasan dezakete (soilik establezimendu iraunkorra egotzi ahal baldin bazaizkio)

- **Establezimendu iraunkorra ez dutenak**

Bizilekua dagoen estatuan soilik jasan dezakete zergapena

V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

Dibidenduak (10. art.)

Bi estatuetan jasan dezakete zergapena.

Dibidenduak banatzen dituen sozietatearen bizilekua den estatuan, exijitutako zergek ezingo dute **zenbateko gordinaren %15a** baino zenbateko altuagokoa izan.

Interesak (11. art.)

Bi estatuetan jasan dezakete zergapena.

Interesak ordaintzen dituen sozietatearen bizilekua den estatuan, exijitutako zergek ezingo dute **zenbateko gordinaren %10a** baino zenbateko altuagokoa izan.

Kanonak (12.art.)

Bi estatuetan jasan dezakete zergapena, baina kanona ordaintzen duen sozietatearen bizilekua den estatuan exijitutako zerga ezingo da **zenbateko gordinaren %5a** baino zenbateko altuagokoa izan.

V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

Kapitalaren irabaziak (13. art.)

- **Ondasun higiezinak (13.1. art.)**
Bi estatuetan jasan dezakete zergapena.
- **Partizipazio edo akzioena (13.2.art.), non funtsezko partaidetza bat daukatenean**
Bi estatuetan jasan dezakete zergapena.
- **Aurreko ataletakoren batean barneratzen ez diren elementuak (13.5. art.)**
Igorlearen bizilekua den estatuan soilik jasan dezakete zergapena.

V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

- Funtsezko partaidetza
 - Igorleak, zuzenean edo zeharka, transmisioa gertatu baino lehenagoko hamabi hilabeteetako edozein momentutan honakoren bat eduki baldin badu:
 - Elkartearen kapitalaren %25a gutxienez edo
 - Elkartearen irabazien %25a, gutxienez, jasotzeko eskubidea ematen dioten akzioak, partizipazioak edo beste eskubide batzuk



V.4. Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

Menpeko lanak (15. art.)

Bi estatuetan jasan dezakete zergapena.

- Salbuespena

- Mugako langileak**

- Bizilekua duten estatuan soilik jasango dute zergapena
 - Baldintza formalak bete beharko dituzte

v . 4 . Espainia eta beste herrialde batzuen arteko hitzarmenen konparaketa

Espainia eta Frantziaren arteko ZBH

Zergapen bikoitzaren ezabapena (24. art.)

- **Espainian**
 - Frantzian ordaindutako zerga baten baliokidea den **zergapen-bikoitzagatiko kenkari** baten bitartez ezabatzen da zergapen-bikoitza, non kenkari horrek ezingo duen izan kenkaria baino lehen kalkulaturako espainiar zerga baino altuagoa.
 - Espainian bizi den baten jasotako errenta espainian zergak ordaintzetik salbuetsita baldin badago, errenta hau kontuan hartu daiteke gainontzeko errentek ordaindu beharreko zerga kantitatea kalkulatzeko orduan.

BIBLIOGRAFIA

- Izenburua: Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española
 - Egileak: Ana María Ambite Iglesias y Carlos López Arrabe (Agencia Estatal de la Administración Tributaria).
 - Esteka: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_01.pdf
- Izenburua : El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.
 - Egileak: OCDE
 - Esteka : <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>
- Izenburua : Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición
 - Egilea: Francisco Alfredo García Prats (Universidad de Valencia)
 - Esteka : http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf
- Izenburua : Contribución de las multinacionales extranjeras a España
 - Egileak: Organización Multinacionales Marca España
 - Esteka : http://multinacionalesmarcaespana.org/wp-content/uploads/multimedia/Informe_Espweb.pdf
- Izenburua : Los convenios de doble imposición
 - Egileak: Cuatrecasas Gonçalves Pereira
 - Esteka : https://www.icex.es/icex/wcm/idc/groups/public/documents/documento_anexo/mdeo/mjcx/~edisp/dax2014291091.pdf
- Comentarios al modelo de convenio de la OCDE