



GRADU AMAIERAKO LANA

# USTELKERIA, PARADISU FISKALAK ETA GRI INDIKATZAILEAK



**IKASLEA: KEPA ARANGUREN BERGARA**  
**TUTOREAK: MAIDER ALDAZ ETA AINHOA GARAYAR**  
**IKASTURTEA: 2021/2022**  
**IKASTETXEA: GIPIZKOAKO ATALEKO EKONOMIA ETA ENPRESA FAKULTATEA**

# AURKIBIDEA

IRUDIEN ETA TAULEN AURKIBIDEA.....	4
1. SARRERA.....	5
2. EGUNGO EGOERA: KRISI KLIMATIKOA ETA SOZIALA.....	7
ARRAZOIETAKO BATZUK.....	9
2.1 USTELKERIA.....	9
2.1.1 IHES FISKALA ETA ELUSIO FISKALA.....	10
2.1.2 KAPITALEN ZURIKETA.....	12
2.2 PARADISU FISKALAK.....	13
2.2.1 EBOLUZIOA.....	13
2.2.2 OFFSHORE .....	14
2.2.3 PARADISU FISKALEN ZERRENDAK ETA OSATZEKO IRIZPIDEAK...	15
2.2.3.1 ELGA.....	16
2.2.3.2. EUROPAR BATASUNA.....	17
2.2.3.3. GESTHA.....	18
3. SOLUZIOAK.....	19
3.1 NAZIOARTEKO ERAKUNDEEN EKARPENAK.....	19
3.1.1. BANKU MUNDIALA ETA NAZIOARTEKO DIRU FUNTSA.....	20
3.1.2. ELGA.....	21
3.1.3. AGENDA 2030 ETA GARAPEN JASANGARRIRAKO HELBURUAK..	22
3.2. PRENTSA ETA ONG-AK.....	26
3.2.1. TRANSPARENTZIA INTERNAZIONALA.....	26
3.2.2. OXFAM INTERMON.....	27
3.2.3. PRENTSA.....	28
3.3. AKADEMIAREN EKARPENAK ENPRESEN KUDEAKETA ARLOAN. ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALA (EES).....	30

—

3.3.1 ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALA (EES) DEFINITZEN.....	30
3.3.2 ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALAREN PRINTZIPIOAK.....	32
3.3.3 ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALA KOMUNIKATZEN: GLOBAL REPORTING INIATIVE (GRI) JASANGARRITASUN TXOSTENA.....	35
3.3.4 207. INDIKATZAILEA: FISKALITATEA.....	40
3.3.5 103 INDIKATZAILEA.....	44
<b>4.- ATAL PRAKTIKOA: FISKALITATERAKO ENPRESEK EZARRITA DITUZTEN POLITIKEN AZTERKETA.....</b>	<b>46</b>
4.1. SARRERA.....	46
4.2. ANALISIA.....	46
4.3. ENPRESEN BALORAZIOA.....	51
4.4 ENPRESEN ERREALITATEKO FISKALITATEA.....	53
<b>5.- ONDORIOAK.....</b>	<b>59</b>
<b>6.- BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>62</b>

—

# IRUDIEN AURKIBIDEA

## IRUDIAK

1. Irudia: Garapen Iraunkorrerako Helburuak 1.....	23
2. Irudia: Garapen Iraunkorrerako Helburuak 2.....	24
3. Irudia: 2021eko ustelkeriaren pertzepzioaren adierazlea .....	27

## TAULAK

1.Taula: Arlo ekonomikora bideratutako indikatzaileak.....	37
2.Taula: Ingurumenera bideratutako indikatzaileak.....	38
3.Taula: Arlo Sozialera bideratutako indikatzaileak.....	39
4.Taula: 207-1: Zerga Ikuspegia.....	47
5.Taula: 207-2: Gobernantza fiskala, arriskuen kontrola eta kudeaketa.....	48
6.Taula: 207-3: Interes taldeen parte hartzea eta kezken kudeaketa zerga arloan.....	49
7.Taula: 207-4: Txostenen aurkezpena herrialdez herrialde.....	49
8.Taula: Bataz Besteko Balorazioa.....	50
9.taula: Enpresek Paradisu Fiskaletan dituzten filialak .....	53
10. taula: Azken balorazioa.....	58

—

## 1. SARRERA

Paradisu fiskalen inguruan gero eta berri gehiago entzuten ditugu, telebistan, irratian, egunkarietan... , baina zer dira paradisu fiskalak? Bada, hauek tributazio maila baxua duten herrialdeak dira. Hala ere, herrialde hauek ekonomikoki benetan nola funtzionatzen duten jakitea konplexua da.

Paradisu Fiskalak egunero entzutea eta nola funtzionatzen duten ez jakiteak jakinmina piztu zidan. Hori dela eta, tutoreari proposatu nion gai honen inguruko lana egitea. Tutoreak Gizarte Erantzukizun Korporatiboaren kontzeptua azaldu zidan eta bien inguruko lan bat egitera animatu ninduen. Bi kontzeptu hauen azterketa edo informazio bilketa egitea egokia iruditu zitzaigun, azken batean nire ikasketa urteetan ez dudalako gai honen inguruan behar adina informazio jaso; gai honi heldu genion, beraz.

Gizarte Erantzukizun Korporatiboa (GEK) ere, urteak aurrera doazen neurrian, gero eta indar handiagoa hartzen ari den kontzeptu bat da. Enpresek gizartearekin bere osotasunean duten erantzukizuna da, bai eragindako kalteak, bai onurak kontuan hartuz. Helburua mundu jasangarriagoa lortzea da arlo guztietan. Gainera, azken helburu hori bera du Nazio Batuen Erakundeak aho batez onartutako 2030 Agendak ere, Garapen Iraunkorrerako Helburuak (GIH) zehazten dituen proiektuak. Hemen, 2030 urterako lortu nahi dituzten 17 helburuak zehazten dituzte, mundu hobe baten bila, eta horretan, jakina, enpresek badute erantzukizuna.

Lehenik, ustelkeriaren nondik norakoak hobeto ulertzeko, marko teoriko bat osatu dut. Bertan, ustelkeria zer den azaldu dut eta paradisu fiskalekin lotuta dauden bi delituak aipatu ditut, ihes fiskala eta kapitalen zuriketa. Ondoren, Paradisu Fiskaletan sartu naiz, bere eboluzioa, herrialdeen zerrenda eta hauen aurkako borrokan ari diren erakundeei eman diet garrantzia. Atal teorikoa bukatzeko, Gizarte Erantzukizun Korporatiboa eta Agenda 2030 plana argitu ditut. Honek guztiak, nire ustez, gaur egungo egoera argiago ulertzen lagundu diezaguke.

Nahiz eta GEK-k eta GIHk gizartearen arlo guztiak hartzen dituzten kontuan, nire lana arlo ekonomikoan soilik zentratuko da, fiskalitatearen inguruan, batik bat. GRI jasangarritasun txostenaren bitartez, fiskalitatearen kontrola nola betetzen duten enpresek azaldu dut eta horretarako, 103, eta 207. estandarretan oinarritu naiz.

Marko teorikoa osatu ondoren, atal praktikoarekin hasi naiz eta horretarako Espainiako zortzi enpresa aukeratu ditut, sektore desberdinekoak. Horrela sektore desberdinetan nola eragiten duen ikusteko aukera izango dugu. Beraiek publikatutako GRI txostenei, behaketa bat egingo diegu. Ikerketa bat egin ondoren, paradisu fiskaletan duten kapitalarekin alderatu eta konklusio batzuk aterako ditugu sektore bakoitzean duen eraginarekin.

Nire lanaren helburua enpresek duten Gizarte Erantzukizun Korporatiboa guztiz gardena den aztertzea da. Horretarako, Gradu Amaierako Lana (GRAL) honela antolatu dut: paradisu fiskaletan dirua duten hainbat enpresa handiren informazio bilatu dut, eta horretarako paradisu fiskaletan dauden enpresen eta pertsonen filtrazioetan oinarritu naiz. Ondoren,

—

paradisu fiskaletan dirua duten enpresa horiek publikatu dituzten GRI jasagarritasun txostenak bilatu ditut eta horren barruan ustelkeriaren inguruan duten informazioa lortu dut. Azkenik, bi informazio horiek lotura duten bilatzen saiatu naiz, eta, gehienetan kontraesan garbiak daudela ikusi ditut eta, horrela, nire ustez txosten horien sinesgarritasuna ez dela erabatekoa erakustea lortu dut.

—

## 2. EGUNGO EGOERA: KRISI KLIMATIKOA ETA SOZIALA

Azken hilabeteetan mundua aztoratu egin da. COVID-19 pandemiak eragin duen krisiak pertsonen eguneroko bizitzako alderdi guztiak aldatu ditu: familia, komunitatea, lana, gizarte harremanak. Krisiak sakoneko aldaketa prozesuak dira, eta askotan ustekabeko ondorioak izaten dituzte; alderdi sozial, politiko eta ekonomiko konplexuen berri ematen dute, eta horrek agerian uzten ditu gizartearen alderdirik txarrenak eta onenak (Carvajal, 2020).

COVID-19a agertu zenetik, mundua honako hauen inguruan eztabaidatzen ari da: eragin ekonomikoak, sanitarioak, konfinamendu luzearen eragin sozial eta psikologikoak eta indarkeria, desberdintasun eta arraza eta genero bereizkeria egoerak, pandemiaren ondorio negatiboen dimentsio aniztasuna dela eta (Carvajal, 2020).

Horrela, bada, COVID-19aren inpaktu sozialaren analisiak nahitaez lan merkatuari erreferentzia eginez hasi behar du, izan ere, leku horretan eragiten dute herritar guztien diru sarrerak eta bizi maila. Lehenik eta behin, konfinamendu neurriek galarazi egin zieten enpresa askori langileek ekoizpenean parte hartzea. Aldi berean, konfinamenduaren ondorioz, ondasun eta zerbitzu ugariren eskaria nabarmen murriztu zen edo desagertu ere egin zen, ekoizpen jarduera bideraezina bihurtuz. Gainera, krisiak soldatapekoen, autonomoen eta ekonomia informalean jarduten dutenen errentak murriztu ditu. Horrela, lan merkatuaren krisi baten aurrean gaudela ikusi da, baina ez da bakarra.

Hala ere, lan merkatuaren krisi hau ez da oraingo kontua, 2008ko krisian hasi zen enplegu suntsiketa handia eraginda, eta horrek pobrezia eta ezkontasun politiko eta ekonomikoaren albo ondorioak izan zituen. Krisiaren ondoren, 2017an lortu zuen Barne Produktu Gordinaren (BPG) maila berreskuratzea, baina bi milioi enplegu gutxiagorekin eta errenta langileentzako gutxiago banatuta. Egoera horrek, lehenik eta behin, bi inplikazio mota ditu: batetik, krisiaren aurreko okupazio mailak berreskuratze dagoen zailtasuna; eta, bestetik, susperraldia gizarte desberdintasun maila handiekin lotuta dagoen susmo sendoa (Gonzalez, 2020).

Autore berdinak dio ez dagoela arrastorik 2013ko desparekotasunaren egoera hobeto denik jakiteko. Krisialdian desparekotasuna areagotu egin zela, eta horren arrazoi nagusia langabeziaren igoera eta soldata debaluazioko politikengatik izan zela (Gonzalez, 2020).

Krisi honi COVID-19aren hondamendiak ekarri duena gehituta, ez dago zalantzarik oraindik garatzen ari den krisi sozial batean aurrean gaudela, eta horrek oso zail egiten du bere bilakaera aurreratzea. Baina Nazio Batuetako idazkari nagusiak, Antonio Guterresek, garbi ikusten du gaur egungo krisia: "Nazio Batuen 75 urteko historian inoiz ikusi ez den mundu mailako osasun krisi baten aurrean gaude, giza sufrimendua zabaltzen, munduko ekonomia kutsatzen eta jendearen bizitza nahasten ari dena. Ia ziurra da munduan atzeraldi bat gertatzea, agian aurrekaririk gabekoa. Lanaren Nazioarteko Erakundeak jakinarazi du urte honen amaierarako mundu osoko langileek 3,4 bilioi dolar ere gal ditzaketela. Batez ere, elkartasuna eskatzen duen giza krisia da. Gure giza familia estresatuta dago eta gizarte sarea urratzen ari da. Jendea sufritzen ari da, gaixorik eta izututa" (Nazio Batuen Erakundea, d,g).



—

Inork ezin izan zuen zehatz mehatz aurreratu jasaten ari garen pandemia, baina hamarkada asko dira krisi askoz ere larriagoa datorrela, krisi klimatikoa. Hemen barruan sartzen dira berotze globala, espezieen desagertze masiboa eta gure ekoizpen eta kontsumoaren ondoriozko ingurumen kolapso orokorra. Adostasun globala gero eta indartsuagoa da: krisi klimatikoak ekonomia eta gure bizimoduak eraldatuko ditu, onera edo txarrera. Ezinbestean, garapen bidean dauden herrialdeek erronka berri horretara egokitu beharko dute, edo jasangarritasuneranzko eraldaketaren buru diren herrialdeen arauak zigortuko dituzte (Marin eta Fressoli, 2021).

Aurreko autoreak ingurumen erronkaren tamaina erraldoia dela dio, harrapatzen zaila den eskalakoa eta aurrekaririk gabeko konplexutasunekoa. Hainbat arazori egin behar diegula aurre elkarrekin pentsatzen du: berotze globala, kutsadura gero eta handiagoa, biodibertsitatearen galera, gizarte eta ingurumen arloko bidegabekeria metatuen kontu amaigabea, eta zerrendak aurrera jarraitzen du.

Azken urteetan hainbat muturreko fenomeno meteorologiko gertatu dira eta gertatzen ari dena agerian uzteko balio izan dute: munduko izeberg handiena askatu zen, bero boladen, suteen eta uholdeen markak egon dira uda honetan. Gainera, hildako hainbat tona arrainek estali zituzten Itsaso Txikiko hondartzak giza jarduera izanik arrazoi nagusia, hala nola metalen meatzaritza intentsiboa eta hirigintzaren eta turismoaren leherketa. Gertakari hauek eta gehiagoren ondorioz Osasunaren Mundu Erakundeak (OME) txosten bat aurkeztu zuen, eta bertan nabarmendu zuen klima aldaketa dela gizateriaren osasun mehatxu handiena (Sanchez, 2021).

Nazio Batuen Erakundeak, 2015ean publikatu zuen dokumentu batean, garai horretako krisia definitzen, eta bertan garbi ikusten da gaur egungo krisia ez dela oraingo kontua: “Batu garen une honetan, garapen jasangarriak erronka handiak ditu. Milioika mila herritarrek jarraitzen dute pobrezian, bizitza duinaz gabetuta. Gero eta gehiago dira desparekotasunak, bai herrialdeen barruan bai horien artean. Desparekotasun handiak daude, aukerei, aberastasunari eta botereari dagokienez. Generoen arteko desparekotasunak jarraitzen du funtsezko erronka izaten. Oso kezagarria da langabezia, batez ere gazteen artean. Osasunerako munduko arriskuek, natura hondamendiak gero eta sarriago eta intentsitate gehiagoz gertatzeak, gatazken igoerak, estremismo indartsuak, terrorismoak eta ondoriozko krisi humanitarioek eta herritarren nahitaezko lekualdatzeak azken hamarkadetan lortutako garapen arloko aurrerakuntza asko baliogabetzearekin egiten dute mehatxu. Natura baliabideak agortzeak eta ingurumenaren narriaduraren efektu negatiboek, desertifikazioak, lehortekak, lurraren narriadurak, ur gozoaren eskasiak eta biodibertsitatearen galerak gora egin dute eta gizateriak aurrez aurre dituen zailtasunak larriagotzen dituzte. Klima aldaketa gure garaiko erronka handienetako bat da, eta haren kontrako efektuek herrialde guztiek garapen jasangarria lortzeko duten gaitasuna kaltetzen dute. Temperatura globalaren 8 igoera, itsasoaren mailaren igoera, ozeanoen azidotzea eta klima aldaketaren beste efektu batzuk eragin larria izaten ari dira kostaldeetako guneeetan eta altitude gutxiko kostaldeko herrialdeetan, aurrerapen txikieneko herrialde eta garapen bidean dauden uharte estatu ugari barne. Arriskuan dago sozietate askoren biziraupena, bai eta planetaren euskarri biologikoaren sistemena ere” (Nazio Batuen Erakundeak, 2015).

—

Beraz, Nazio Batuak argi uzten du krisi ekologikoak, sozialean duen eragina handia dela. Ikus dezakegu, gaur egun, krisi sozial eta klimatiko baten aurrean gaudela eta horren arrazoia ez dela COVID-19a bakarrik. Gainera, badira lan honetan azalduko ditudan arlo ekonomikoko bi kontzeptu eragin zuzena dutenak gaur egun dagoen krisi sozial eta klimatikoarekin, hain zuzen ere, paradisu fiskalak eta ustelkeria.

Aberastasunaren banaketan, fiskalitatearen arloari dagokionez, lege anbiguoak daude aberatsenek elusio fiskaleko praktikak burutu ahal izateko, eta bestetik eurei mesede egiten dieten zenbait abantaila fiskal daude legeetan euren gaitasun ekonomikoari dagokiona baino zerga gutxiago ordaindu ahal izateko. Guzti horrek egungo zerga sistema bidegabea izatea eragiten du eta hiritar xumeek esfortzu fiskal handiagoa jasan behar izaten dute, gaitasun ekonomiko handiena duten enpresa handi eta aberatsenek egin ez dituzten zerga ekarpenak konpentsatzeko. Aipatutako abantaila fiskalik erabiliena paradisu fiskalen existentzia izango litzateke.

Gainera, paradisu fiskalen existentziak ondorio larriak dakarzkie gainerako herrialdeei, eta ez bakarrik ekonomikoki zergen ihesarekin lotutako ustelkeriarekin zerikusia duten gaiekin, baizik eta ondorio sozial eta politiko larriak dakartzala berekin. Herrialde pobreei edo garapen bidean daudenei ondorio negatiboak ekartzen dizkiete (Gamero, 2018).

## **ARRAZOIETAKO BATZUK**

Esan bezala, ustelkeria eta paradisu fiskalen existentziak ondorio larriak ekartzen ditu eta hori hobeto ulertzeko bi kontzeptu hauek sakonduko ditugu atal honetan. Lehenik, ustelkeriaren barruan dauden bi delitu mota azalduko ditugu, gaur egun duten garrantzia erakutsiko dugu, bertan krisi honen arrazoietakoa bat dela erakusteko.

Ondoren, paradisu fiskalak zer diren azalduko dugu, gaur egun erakundeek egindako zerrendak eta horretarako erabili dituzten irizpideetan oinarrituta.

### **2.1 USTELKERIA**

Ustelkeria edo korrupzioa faktore askoren baitan dagoenez, ez da erraza definizio zehatz bat ematea. Honi buruz hitz egiten ari garenean konturatzen gara identifikatzen erraza den, baina, aldi berean, definitzeko zaila den kontzeptu bat dela.

Definizio zaharrenak gainbehera edo dekadentzia kontsideratzen du korrupzioa. Botereak gizakia galbideratzen du, eta gizaki hau botere horretaz baliatzen da interes pertsonalean irabaz dezan. Abantaila bat edo batzuk lortzeko erabiltzen den etika gutxiko jokabidetzat ere definitu dezakegu. Ustelkeria betidanik erlazionatu izan dugu politikariekin edo botere handiko enpresariekin, delitu nagusiak influentzia eta diruarekin lotuta baitaude (UNAM, 2019).

Hauek dira erabiltzen diren beste definizio batzuk:

—

- 1) Gizapedia: Gizapediako orrialdetik ateratako definizioa.  
“Ustelkeria edo korrupzioa kargu publikoak betetzen dituzten pertsonak, izan politikaria izan funtzionario publikoa, legearen edo etikaren aurka kargua etekin ekonomikoak edo bestelakoak eskuratzeko, beraien zein bere senitarteko edo gertukoaren mesedetan, erabiltzen dutenean gertatzen den egoera da”.
- 2) Euskaltzaindia: Euskaltzaindiaren Hiztegitik aterata, 2022an eginda azken eguneraketa.  
“Kargudun edo enplegaturen batek, bere egoeraz zilegi ez den moduan baliatuz, diru edo onuren truke, inoren mesedetan aritzeari amore ematea”.
- 3) Transparentzia Internazionala eta Banku Mundiala: korrupzioaren definiziorik ezagunena eta erabiliena dela esan dezakegu. Transparentzia Internazionala eta Banku Mundiala nazioarteko bi erakunde dira eta definizio ospetsuena egitea lortu dute. (UNAM, 2019)

“Interes pribatuengatik botere publikoaz aprobetxatzea”.

Definizioak definizio, garbi dagoena da korrupzioak efektu negatibo garrantzitsu bat izan dezakeela herrialde bateko heziketan, inbertsioan eta ekonomiaren ongizatean, baina garapen ekonomikoaren prozesuetako bat dela ere esaten da. Hau da, herrialde bat aberasten hasten den unean, ustelkeria kasuak gehitu egin ohi dira, eta ondorioz, kostu soziala igo egiten da. Aldi berean, horrelako kasuak zigortzeko instituzio berriak sortzen dira (Mauro 1995, Sototik hartuta 2003).

Bestela esanda, ustelkeria da herrialdeek duten mehatxu ekonomikorik esanguratsuen, batez ere garapen prozesuan dauden herrialdeetan. Izan ere, iruzur fiskala handia bada, garapen ekonomikoa eragozten du, inbertsioerik konfiantza galtzen dute, kostu soziala igo egiten da, enpresariak kostu handiagoak dituzte, eta enpresariak, profesionalak eta gobernuaren sinesgarritasuna galdu egiten da. Hitz gutxitan, pobrezia handitzen da.

Bestalde, ustelkeriaz ari garenean, ez gara delitu batez ari, delitu multzo batez baizik. Delitu nagusiak hauek dira: eroskeria, nagusikeria, informazio sentikorra, nepotismoa, influentzia trafikoa... (Soto, 2003). Horiez gain, badira beste bi nire lanaren inguruan eragin zuzena dutenak, eta horiek baino ez ditut azalduko: ihes fiskala eta kapital edo diru zuriketa.

### **2.1.1 IHES FISKALA ETA ELUSIO FISKALA**

Beraz, paradisu fiskalen ikuspegi orokorra nahiko konplexua da eta ezin da berehala identifikatu, etengabe eboluzionatzen ari delako. Fenomenoa handitzen ari dela dirudi. Azken hamarkadan, 2007-2008ko finantza-krisian, handitu egin zen "kapital-ihesa" delakoa paradisu fiskaletara. Pertsona asko eta hainbat enpresa saiaturen dira beren aberastasuna erabat edo zati batean ezkutatzeko, eta batez ere agintari publikoetatik (fiskalak, finantzarioak, judizialak, polizia). Oro har, legez lortutako diru-sarrerak izaten dira, baina zerga eta gizarte legeriatik ihes egiteko asmoz: zerga gutxiago ordaintzea eta irabaziak ezkutatzea. Baina, bestalde,

—

legez kontrako diru-sarrerak dira, armen merkatarizatik, mertzenarioen hornikuntzatik, drogetatik, prostituziotik, lapurretatik, estortsiotik, xantaiatik, kontrabandotik eta abusutik datozenak (Sabatino, 2020).

Oro har, lurralde nazional bakoitzaren barruan, zerga ihesaren eta saihestearen praktika horiek lege, administrazio eta justizia akatsen adibideari jarraituz gertatzen ziren. Hala ere, gabezia horiek gero eta gehiago garatu dira nazioartean, honi aurre egiteko erakunde internazionalik ez dagoelako arautzeko, administratzeko edo kontrolatzeko (Sabatino, 2020).

Ihes fiskala zergen ordainketa legez kanpoko metodoen bidez murriztean edo ezabatzean datza, hala nola: lortutako diru sarrera errealak ez aitortzean, garatzen den jarduera ekonomikoari ez dagozkion gastuak ez aitortzean, hau askotan enpresa txiki eta ertainetan gertatzen da, merkatuan lehiatzen saiatzean beren aukerarik onena BEZa ez fakturatzea dela ikusten baitute (Rodriguez, 2015).

Ihes fiskala ez da nahastu behar elusio fiskalarekin, jende askok ez baititu bereizten. Oso garrantzitsua da desberdintzea, batik bat, bat ilegala delako eta bestea legala. Ihes fiskala delitua da, zergak ez ordaintzeko praktika ilegalak erabiltzean datza eta, dokumentu faltsuak erabiliz, irabazi batzuk ez deklaratu... Elusio fiskala, ordea, zergak ordaintzea saihestean datza eta legala da, akzio legalak eginez lortzen baita zerga gutxiago ordaintzea (idd, 2019).

Elusio eta ihes fiskala egiteko modurik nagusienetako bat paradisu fiskalak dira. Banku kontuak dituzten atzerriko inbertitzaileei zergak ordaintzetik salbuesten dituzten herrialdeak edo sozietateak dira beren lurraldean eta hasiera batean legala da, baina azkenean, zergaz ihesteko modurik errazenetako bat izaten bukatzen du (Rodriguez, 2015).

Ikuspegi formaletik begiratuta, elusioa legezko praktika bat da, edo, behintzat, ez da legez kanpokoa, zerga gutxiago ordaintzeko legezko mekanismoak erabiltzen baitituzte. Beraz, praktika horiek egiteko aukerak mugatzen dituen legerik ezean, praktika horietara jotzen duten enpresak ez dira arau bat bera ere urratzen ari (Mister empresa, 2013).

Zergadunek, legegileek agintzen dituzten arauak betetzean oinarritu behar dute, eta hori horrela den bitartean, etikaz edo irudiaz hitz egin dezakegu, baina ez jardunbide txarrez. Kontua da legezkoetasunaren eta etikaren arteko muga dagoela hainbat herrialdetan negozioak dituzten enpresen jarduteko moduan (Mister empresa, 2013).

Azalduko dugun bigarren delitua kapitalen zuriketa da. Nahiz eta gure lanari ihes fiskala bezala ez eragin, aipatu beharrekoa da kapitalen zuriketak duen garrantzia paradisu fiskalen inguruan, aberastasunaren banaketan eta krisi sozialean. Lehen biak abantaila fiskalak erabiltzean oinarritzen dira, aberatsenek zerga gutxiago ordaintzeko eta gero pobreenek konpentsatzeko. Azkenekoa, honek denak dakarren ondorioetan du eragina, langabezian, pobrezian... eta egoera hauek ekartzen duten osasunean, dena loturik dago.

—

## 2.1.2 KAPITALEN ZURIKETA

Bestalde, kapitalen zuriketa daukagu, eta bi modu hauetara defini daiteke: Legez kanpoko jarduerak (adibidez, delitu edo iruzur fiskalek) sortutako aktiboak, sistema ekonomikoan berriz sartzea, eta jatorria zilegi dela ematea. Bigarren definizioa diru zikina garbi dagoela sentiarazteko prozesua izango litzateke (Aldaz, 2021).

Kapitalen zuriketa egiteko, aurretik delitu bat egin behar da, hau da, ilegalki irabazi ekonomiko bat lortuko da eta gero irabazi hori legalizatuko da. Orokorrean, ekintza hau kontrabandoarekin, mafiarekin, narkotrafikoarekin... lotuta egoten da. Horregatik, aktibitate ilegalek (droga-arma trafikoak, prostituzioa, lapurreta...) lortzen den dirua dago eta hau ezin da Ogasun Publikoan deklaratu delitu baten aitortpena izango litzatekeelako.

Kapital zuriketaren prozesuak hiru etapa ditu: lehena kokapena da, eta bertan jarduera ilegaleatik datorren eskudirua erakunde finantzarioetan edo ez-finantzarioetan sartzea da. Bigarrena, diru hori estaltzea da. Dirua eta jatorria bereizteko moduko finantza transakzio batzuk egiten dira, arrasto guztiak ezabatzeko eta agintariek eragiketen jarraipena egitea zailtzeko moduan. Azken pausua diru hori ekonomia sektorean edo beste sektore batean sartzean datza, legitimitate itxurarekin (Aldaz, 2021).

Kapital zuriketari aurre egiteko hainbat herrialde elkartu dira, arazoa globala delako. Hori dela eta, erakunde berriak sortu dira, horrelako ekintza finantzarioak praktikatzen dituztenei gogor zigortzeko. Horrez gain, hainbat akordio sinatu dira erakunde garrantzitsuenen artean eta 1998. urtean Nazio Batuen Erakundeak nazioarteko akordio bat sinatu zen kapitalen zuriketa zigortzeko. Akordio hori sinatu zutenen artean hauek daude:

- ONU (Nazio Batuen Erakundea)
- OEA (Estatu Batuen organizazioa)
- UE (Europar Batasun)
- OTAN (Ipar Atlantikoko Itunaren Erakundea)
- Europar Kontseilua
- BM (Banku mundiala)
- FMI (Nazioarteko Diru Funtza)

Sortutako erakundeen artean **GAFI** (Grupo de Acción Financiera Internacional) da nagusiena. Gobernu arteko eta nazioarteko erakundea da, eta kapital-zuriketari eta terrorismoaren finantzaketari aurre egiteko neurriak landu eta sustatu nahi ditu. Parisen sortu zen 1989ko uztailean, G7ko goi bileran, kapital zuriketaren, terrorismoaren finantzaketaren eta Gomendio Berezien aurkako neurriak aztertzeko. Hasieran hamasei kidek osatzen zuten, eta gaur egun hogeita hamasei herrialdek eta nazioarteko bi erakundek osatzen dute talde hori (Aldaz, 2021).

Azken autoreak dio erakunde honen helbururik nagusiena kapital zuriketari aurre egiteko borroka estrategiak eta hainbat neurri sortzea eta sustatzea dela. Erakunde honen ekarpen nagusia "40 gomendio" izeneko dokumentu bat da. Kapital zuriketaren prebentzioari buruzko legedi nazional eta nazioarteko gehienak dokumentu horretan ezarritako aginduetan oinarritzen dira. 40 gomendioetako bat da herrialdeek finantza inteligentziako unitateak

—

ezartzea. Espainiaren kasuan Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) da.

Aldaz-ek dioten bezala SEPBLAC estatuko erakunde bat da bere helburuak gainerako herrialdeen antzekoak dira. Horietako batzuk hauek dira: erakundeak aholkatzea eta kontrolatzea, autoritateei laguntzea delituen ikerketetan, edo Espainiako finantza sistema eta laguntzera behartuta dauden gainerako sektoreak kapitalak zuritzeko erabili ahal izateko arriskua murriztea.

Honen aurka borrokatzeko, Espainia mailan **10/2010 legea** daukagu eta ez da lege penal bat, arau juridiko eta administratiboa baizik. Bere izena, 10/2010 legea, apirilaren 28a, kapitalen zuriketa eta terrorismoaren finantzazioaren prebentzioa da. Bere zeregina edo helburua finantza sistemaren eta jarduera ekonomikoko beste sektore batzuen osotasuna babestea da, kapitalak zuritzea eta terrorismoa finantzatzea prebenitzeko betebeharrak ezarriz (Aldaz, 2021).

Diru beltza zuri bihurtzeko hainbat modutara joka daiteke: banku transferentziekin, fakturazio bikoitzarekin... baina lan honetan garrantzia emango diogun beste jarduera batetik ere lortu daiteke: Paradisu Fiskaletan sortutako enpresa fantasmekin. Ideia hau garatzeko, lehenik eta behin Paradisu Fiskala zer den azalduko dut.

## 2.2 PARADISU FISKALAK

Paradisu fiskala da bertakoak ez diren herritarrak eta enpresak estatu batean legalki helbideratzea, zerga erregimen lagungarri batez gozatzeko. Pertsona fisiko edo juridikoek abantaila fiskalak lortzeko lekuak dira, zerga fiskalak oso txikiak edo nuluak direlako. “Paradisu” hitzarekin leku ideal edo atsegin bat aipatu nahi da eta “fiskal” hitzarekin, zergarekin erlazioa duen guztia (Gameró, 2018).

Herrialde hauek, orokorrean, oso azalera eta biztanleria txikia dutenak izaten dira, nahiz eta salbuespen batzuk egon. Lurralde hauek paradisu fiskalak izango ez balira, ezingo liriateke mantendu, eta horregatik atzerritar kapitala behar dute. Atzerritar sozietateak erakartzeko zerga txikiak jartzen dituzte, eta hauxe da paradisu fiskalaren ezaugarri nagusia. Horrelako leku asko daude eta lurralde horiek mundu osoko aberastasun pribatuaren zati handi bat lortzen dute.

Aldi berean, inbertsio horien opakotasuna bermatzen duten herrialdeak izaten dira, banku sekretua oinarritzeko printzipio hartuz. Informazio guztia isilpean gordetzen dute, beren bezeroen mesedetan. Ezin dituzte beren bezeroen izenak, beren hartzekoak eta beraiei dagokien beste edozein kontu zabaldu. Hori dela eta, zerga paradisuak jatorrizko herrialdean zerga iruzurra egin edota diru beltza eta diru zikina ezkutatu nahi dutenentzat aproposak dira.

### 2.2.1 PARADISU FISKALEN EBOLUZIOA

—

Chavagneux eta Palanek 2007an publikatutako liburuak dio paradisu fiskalaren historia elezaharrez edo mitoz osatua dagoela, zeren eta hauetan mafiak, bankuko pertsona garrantzitsuak eta enpresen sekretu bankarioa egoteaz gain, bere jatorriaren inguruko istorio guztiak asmatuak izan direla (Enriquez, 2018).

Batzuek diote jarduera hau antzinako munduan sortua zela, Erromatar Inperioan hain zuzen. Mediterraneo Itsasoko portu eta irla batzuk abantaila fiskalak zituzten lekuak bihurtu ziren eta horrela enperadoreari ez ordaintzeko pribilegioa lortzen zuten. Gaur egungo munduan, XIX. mendeko Estatu Batuetara joan behar da lehen abantaila fiskalak zituzten herrialdeak ikusteko; Jersey Berria eta Delaware ziren atzerritar inbertsioaren maisu (Gamerok, 2018).

Gamerok definitutako paradisu fiskala ordea 20. eta 30. hamarkadan hasten da, Lehen Mundu Gerraren ondoren. Suitzan hasten da konkretuki banku sekretuaren kontzeptua martxan jartzen den unean, hau da, kanpoko inbertsioei haien informazio bankarioa eta komertziala ezkutatzeko aukera ematen dienean. Suitzan eman zen aurrenengo pausu honek beste hainbat herrialderen interesa piztu zuen helburu nagusi batekin: atzerritar inbertsioa erakartzea (Enriquez, 2018).

Hala ere, 1960. urtean eman zen paradisu fiskalen gorakada, herrialdeak deskolonizazio prozesuan zeuden garaian. Bigarren Mundu Gerraren ondoren, parte hartutako herrialdeek izan zituzten gastuei aurre egiteko, mekanismo berriak bilatu behar zituzten atzerritar inbertsio eta kapitala lortzeko, eta paradisu fiskalen sorrera izan zen konponbiderik nagusienetako bat. Teknologia eta komunikazio hobekuntzaren ondorioz, herrialdeek haien zerga araubidea aldatzeko gaitasuna zuten, eta askok hala egin zuten euren herrialdea paradisu fiskaltzat hartzeko asmoz. Horrela, herrialde hauek enpresa eta pertsona fisiko asko erakarri zituzten eta paradisu fiskalak gorakada handia izan zuen.

Suitza eta Liechtenstein izan ziren lehenak honako jarduera erabiltzen (Enriquez, 2018).

Hortik aurrera, paradisu fiskalen erabilpena hazten joan da etengabe; bertan dirudunek sozietateak sortzen dituzte, offshore deituak eta zerga abantailez baliatzen dira.

### **2.2.2. OFFSHORE**

“Offshore” hitzak, kostatik kanpo esan nahi du ingelesez, bizilekutik kanpora sortutako sozietateak dira, paradisu fiskaletan gehienetan. Nagusiki zergak ez ordaintzeko, diru beltza zuritzeko edo ezkutatzeko sortzen dira eta hori dena erabateko konfidentziasuna bermatuz. Oso opakuak dira eta enpresari ez dio betebeharr askorik eskatzen, horregatik erosoak dira eta batez ere maneiatzeko oso errazak. Ez dira berez legez kanpokoak ogasunari horien berri ematen badiegu, baina ilegaltasuna sortuko litzateke tributazio aldetik hori deklaratu ez balitz.

Oso erraza da halako sozietateak sortzea, kuota bat ordaintzea baino ez da eskatzen eta gero urtea mantentzeko kuota hori ordaintzea. Inork azalpenik eskatu gabe, telefonoz edo posta elektronikoki soil batekin espezializatutako bulego batekin harremanetan jarri eta hiru egunen barruan sortzen da 2000€ baino gutxiago ordainduta. Finantza erakunde asko egon dira halako Offshore enpresen atzean eta espero baino askoz zabalduago daude (Martija, 2021).

—

Gainera, Offshore sozietateek ez dute Balio Erantsiaren Gaineko Zergarik (BEZ) ordaintzen eta, hemen ezagutzen ditugun bi zerga nagusiak, Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineko Zerga (PFEZ) eta Sozietateen Gaineko Zerga, askoz ere baxuagoak dira. Offshore gehienak irla txikietan egoten dira, nahiz eta Suitza, Andorra, Irlanda... bezalako herrialdeetan ere ikus daitezkeen.

Paradisu fiskalean dirua izatea legala edo ilegal den askotan egiten den galdera da. Offshore sozietateak sortzea legezkoa dela da erantzuna, zalantzarik gabe. Ilegalitatea diru horri ematen zaion erabileraren baitan dago, eta legez kontrako mugimendurik edo jarduerarik egiten ez bada, ez dago arazorik. Horregatik ezin da lotu zuzenean paradisu fiskalean dirua edukitzea zerga iruzurrarekin (Moreno, 2016).

Munduko adituek diotenez, offshore sozietate bat edukitzea nahiz eta moral gutxikoa izan, legala da. Atzerrian enpresa bat irekitzean ez dago arau hausterik, arazoa autoritateei ez informatzean dago. Ilegala da pertsona edo sozietate batek bere irabaziak edo ondasunak aitortzen ez dituenean bere herrialdean (Llorente, 2016).

Lehen esan bezala, offshoretan dirua edukitzea uste baino zabalduago dago eta hori egiaztatzeko, paradisu fiskalen aurkako erakunde nagusiak (ELGA) egindako mundu mailako estimazio batean, sozietateen zerga bilketen %4-10 artean, paradisu fiskaletarako offshore sozietate hauetan dagoela kalkulatu du, hau da, 100 eta 240 mila milioi dolar. Baina zein herrialdeetan sortzen dira offshore hauek?

### **2.2.3. PARADISU FISKALEN ZERRENDAK ETA OSATZEKO IRIZPIDEAK**

Herrialde asko dira zalantzan jartzen direnak paradisu fiskalak ote diren edo ez, eta zalantza hori argitzeko orduan, alegia herrialde bat paradisu fiskaltzat hartzeko, hainbat erakunde edota pertsonak irizpide desberdinak erabili dituzte. Azken batean, hori gertatzen da ez dagoelako aho batez egindako definizio orokorrik, eta ondorioz, erabiltzen diren irizpideen arabera izango da herrialde bat paradisu fiskal ala ez.

Esate baterako, Chavagneux eta Palanek 2007an publikatu zuten liburu batean esan zuten herrialde bat paradisu fiskaltzat hartzeko 10 puntu hauek kontuan hartu behar zirela :

- 1) Bertakoak ez direnentzat zerga baxu edo nulua
- 2) Sekretu bankarioa
- 3) Sekretu profesionala
- 4) Sozietateak inskribatzeko askatasuna
- 5) Mugimendu internazionalen askatasuna, hau da, merkatu librea
- 6) Enpresa bat eratzeko azkartasuna
- 7) Egonkortasun ekonomiko eta politikoa
- 8) Beste herrialdeekin akordioak
- 9) Irudi oneko marka izatea
- 10) Zentro finantzario handi baten laguntza



—

Egileen hitzetan, 10 irizpide hauek bete behar dira herrialde bat paradisu fiskal kontsideratzeko. Hauetakoren bat bete ezean, nahikoa izango litzateke ez hartzeko paradisu fiskaltzat. Hala ere, Chavagneux eta Palanek (2007) erabilitako kriterio hauek ez dira oso erabiliak, nahiz eta ondo osatuta egon. ELGak ezarritakoak dira oraindik ere gehien erabiltzen direnak, eta hauek 1998an egindako txosten batean adierazitakoak dira. Txosten honen izena “Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente” edo ingelesez “Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue” da eta bertan definizio eta irizpide egokiak lortzen ditu. Alabaina, txosten honek ez du konpontzen paradisu fiskalak identifikatzeko arazoa. Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundearen (ELGA) arabera, lau irizpide hauek eduki behar dira kontuan:

- 1) Zergarik ez egotea.
- 2) Gardentasun edo transparentzia falta egotea.
- 3) Legeak ez onartzea informazioaren trukaketa beste herrialdeekin, hau da, sekretu bankario eta profesionala mantentzea.
- 4) Nahiz eta aktibitaterik ez egin herrialde horretan, bertako zerga baxuaz aprobetxatzea (Ruiz, 2017).

Munduan denontzat ez daude paradisu fiskal berdinak. Erakunde eta herrialde desberdinek bere irizpideak erabiltzearen ondorioz, paradisu fiskalen zerrenda desberdinak daude. Honako kasuak zerrendatu dituzten erakunde handienak eta garrantzitsuenak ondoren ikusiko ditugu.

#### **2.2.3.1. EKONOMIAKO LANKIDETZA ETA GARAPENERAKO ERAKUNDEA (ELGA)**

Hauetatik ospetsuena **(ELGA)**k 2011ean egin zuena da eta honakoak hartzen ditu paradisu fiskaltzat:

- 1) Nauru
- 2) Niue

Biak Ozeanian daude eta bi hauek dira irizpide guztiak betetzen dituzten lekuak ELGAren hitzetan.

Hala ere, erakunde honek beste lista bat du paradisu fiskalak izateko probabilitatea duten 37 lekurekin, aurrera begira gardentasuna hobetzeko intentzioa dutenekin osatua:

- 1) **Europa:** Zipre, Gibraltar, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Liechtenstein, Malta, Monako, San Marino.
- 2) **Asia:** Barein, Maldivak.
- 3) **Amerika:** Dominikar Errepublikak, Anguila, Antigua y Barbuda, Curazao, Aruba, Bahamak, Belize, Bermudak, Granada, Kaiman Irlak, Turcas y Caicos, Irla Birjinak Britanikoak, Irla Birjinak Amerikanoak, Montserrat, San Kristobal, San Vicente, Gr Santa Luzia.
- 4) **Ozeania:** Cook Irlak, Marshall Irlak, Samoa, Vanuatu.

—

5) **Afrika:** Liberia, Mauricio, Seychelleak.

Esan bezala, zerrenda hau da gehienen hitzetan lista ofiziala izango litzatekeena. Hala ere, badaude beste erakunde batzuk bere irizpideak dituztenak zerrenda egiterako orduan, eta horietako bat Europar Batasuna da.

### 2.2.3.2. EUROPAR BATASUNA

Beste hainbat erakunde eta herrialde egon dira listak egin dituztenak ELGAz gain, eta horietako bat Europar Batasunak egindakoa da. 2017an erakunde honek bi lista atera zituen, grisa eta beltza deituak. Beltzean lau irizpideak betetzen zituzten leku guztiak sartu zituzten eta grisean, aldiz, aurrera begira bere legedia aldatzeko konprometitu direnak (Ruiz, 2017).

Lista honek zalantza eta kexa asko jaso zituen lista beltzean ez zegoelako Europako herrialderik, eta 17 hauek osatu zuten: Barein, Samoa, Namibia, Marshall Irlak, Macao, Barbados, Tunisia, Palau, Hego Korea, Granada, Samoa, Mongolia, Guam, Arabiar Emirerri Batuak, Panama, Santa Luzia eta Trinidad y Tobago.

Hala ere, esan beharra dago kopuru hau 12ra jaitsi dela 2021. urtean, eta lista honakoek osatzen dute: Samoa Amerikanoa, Anguila, Dominika, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychelleak, Trinidad y Tobago, Irla Birjinak Amerikanoak y Vanuatu.

Lista beltz honetako gehienak Amerikan daude, eta Europako bat bera ere ez dago. Hori dela eta, Europar Batasunak beste lista bat egin zuen, grixa deitua eta hau 45 herrialdek osatzen dute, Europakoak gehienak. Hauek dira lista grixean dauden herrialdeak:

- 1) **Europa:** Albania, Andorra, Bosnia y Herzegovina, Feroe Irlak, Mazedonia, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Liechtenstein, Montenegro, San Marino, Suitza, Serbia, Turkia.
- 2) **Asia:** Armenia, Hong Kong, Jordania, Malasia, Maldivak, Oman, Qatar, Taiwan, Tailandia.
- 3) **Amerika:** Aruba, Belize, Bermudak, Kaiman Irlak, Curazao, Groenlandia, Jamaika, Peru, S. Vicente y Gr, Uruguay.
- 4) **Afrika:** Botswana, Cabo Verde, Mauricio, Maroko, Seychelleak, Suazilandia.
- 5) **Ozeania:** Cook Irlak, Fiji, Nauru, N. Kaledonia, Niue, Vanuatu.

Lehen esan bezala, Europar Batasunak egindako lista honek kritika asko jaso zituen Irlanda, Luxemburgo, Herbehereak edo Malta bezalako herrialdeak ez sartzeagatik. Europar Batasunak ez die uzten bertako partaide izaten ekonomikoki zerga gutxiago ordaintzeko aukerak ematen dituzten herrialdeei, hau da, paradisu fiskalak direnei edo bide horretan dabilzaneiei. Horregatik, eta irudi ona emateagatik, ez zaio komeni bere herrialde bat lista horretan egotea.

### 2.2.3.3. SINDICATO DE TÉCNICOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA (GESTHA)

Azkenik, Espainiako erakunde batek eginiko lista dago, Gesthak eginikoa. Gestha 1998 sortutako sindikatu bat da, Ogasun ministerioko teknikariena, hain zuzen. Lista honek Europar Batasunaren zerrenda osatzen du, eta haiek bezala lista beltz eta grisa egin du. Gesthak lista horretan herrialde asko falta zirela argudiatuz, 2017an publikatu zuen berea, Europar Batasunarenari beste hainbat herrialde gehituz.

Lista hau 130 herrialde inguruk osatzen dute, 30 beltzean eta 100 grisean, gutxi gorabehera. Hauek dira zerrenda beltzean daudenak (Caño, 2017):

- 1) **Europa:** Albania, Bosnia y Herzegovina, Gibraltar, Mazedonia, Serbia, Suitza, Feroe Irlak, Jersey.
- 2) **Asia:** Bahrein, Arabiar Emirerri Batuak, Hong Kong, Taiwan.
- 3) **Amerika:** Anguila, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamak, Curazao, Granada, Bermudak, Kaiman Irlak, Islas Turcas y Caicos, Irla Birjinak Britanikoak eta Amerikanoak, Trinidad y Tobago.
- 4) **Afrika:**
- 5) **Ozeania:** Cook Irlak, Marshall Irlak, Nauru, Niue, N. Kaledonia, Palau

Gesthakoak, lista hauek egiteko, irizpide hauetan oinarritu ziren:

- Gardentasunik ez izatea
- Herrialde garatuetan kokatuta egotea
- Azken urakanen bidez suntsitutako herrialdeak izatea
- Zerga saihespenaren alde egiten duten EBko herrialdeak izatea
- Zerga ordainketa txikiak egotea
- “Offshare” ak existitzen diren lekuak izatea, hau da, abantaila fiskalak izatea
- Listatik ateratzeko, informazioa trukitzea nahikoa ez izatea

Azken irizpide hau oso garrantzitsua da talka egiten duelako Europar Batasunarekin. Hau argitzeko ikusten den adibiderik nagusia Panamarena da. Panaman, nahiz eta enpresen edo pertsona fisikoen informazio finantzarioa zabaldu, ez du esan nahi transparentzia osoa dagoenik, beraz lista horretan jarraitzen du. EBren listarekin alderatuz, puntu nabarmenena da Gesthak eginiko lista beltzean Europako zortzi herrialde sartzen direla, Suitza barne. Honek esan nahi du herrialdeak konprometitzen badira aldatzen saiatzera, Europar Batasunak aukera ematen duela; Gesthak, ordea, ez du barkatzen eta zerrenda beltz horretan sartzen ditu, arazorik gabe (Gamero, 2018).

Azken autorearen ustetan Paradisu Fiskalen existentziak ondorio hauek ditu:

—

- Ihes fiskala, eta hau da ondorioz nabarmenena, edo deigarriena, enpresek eta pertsonak beren herrialdeetan zergak ordaintzeari nola uzten dioten.
- Gizarte eskubideak galtzen dira; bildu gabeko zerga horiek aurrekontu publikoetarako konpromisoa hartzen dute, eta horren ondorioz, gobernuek murrizketa batzuk egin behar dituzte, gizartearen gainerakoari eragiten badiote.
- Herrialdeen eta enpresen arteko lehia desleiala. Paradisu fiskalek lehia desleiala eragiten dute, enpresen artean ez ezik, herrialdeen artean ere.
- Paradisu fiskalak daudenez, herrialde baten barruan ustelkeria politikoa sustatzen da; politikariek legez kanpoko komisioak ezkutatzeko erabil ditzakete lurralde horiek, enpresak kontratatuz, hainbat ekintza egiteko, eta komisio horiek eta legez kanpoko beste onura mota batzuk kobratzeko.
- Narkotrafikoa eta terrorismoa hazten da.

Ustelkeriak eta Paradisu Fiskalek sortzen dituzten kalteen ondorioz, hainbat erakunde eta herrialde daude hauen aurkako borrokan.

### 3. SOLUZIOAK

Zerga paradisu hauek ustelkeriarako aukera emateaz gain, alde iluna ere badute; izan ere, jendarte honetan gaizkia egiten duten hainbat talde mantentzen eta aberasten dituzte. Hala nola talde terroristen finantzazioan laguntzen dute, narkotrafiko eta indarkeriatik etorritako kapitalen zuriaketan laguntzen dute... Beste modu batean esanda, merkatuaren ezegonkortasun bat egongo da paradisu hauek mantentzen diren bitartean, horregatik gero eta ozenago entzuten da horien aurkako borroka.

Arazo honi aurre egiteko soluzio bat bilatzen saiatu da gizarteak. Horregatik, azken urte hauetan, gizarteak enpresen gainean presio handiagoa jarri du eta informazioaren gardentasun osoa eskatzen hasi zaie sozietateei ustelkeria kasuak murrizteko. Horretarako hainbat mugimendu egon dira, gardentasunaren bitartez ustelkeria gutxitzea edo murriztea bilatzen dutenak. Mugimendu horien artean nazioarteko erakundeen sorrera, prentsak edukitako garrantzia, gobernu kanpoko erakundeen sorrera eta enpresei jarri zaien gestioa dira azpimarratzekoak.

#### 3.1. NAZIOARTEKO ERAKUNDEEN EKARPENAK

Nazioarteko hainbat erakunde egindako presioari esker, azken urteotan paradisu fiskal askok amore eman dute informazio trukearen arloan, batez ere delitu larriak argitzen laguntzeari dagokionez. Banku sektoreak ere bezeroak identifikatzeko politika zorrotzak aplikatzen ditu, due diligence izenekoak.

Banku Mundiala, Nazioarteko Diru Funtza, ELGA eta Nazio Batuen Erakundea dira nazioarteko lau erakunde garrantzitsuenak eta elkarren artean ari dira lanean. Beraien helburu nagusia garapen bidean dauden herrialdeetan zerga sistema eraginkorrak eraikitzea da zerga ihesa saihesteko. Nahiz eta elkarrekin borrokatu paradisu fiskalen aurka, erakunde

—

bakoitzak bere helburuak ditu.

### 3.1.1. BANKU MUNDIALA ETA NAZIOARTEKO DIRU FUNTSA

Nazioarteko Diru Funtza (NDF) eta Banku Mundiala, beraien web orrian kontsultatu dugun moduan, 1944an sortutako eta egoitza Estatu Batuetan duten erakundeak dira. Nazio Batuen sistemaren parte dira eta beraien helburu nagusia bertako kideen bizitza maila hobetzea da. Biak helburu berdinak dituzte, baina ibilbide desberdina dute, NDF kontu makroekonomikoetan zentratzen da eta Banku Mundiala epe luzeko garapen ekonomikoan eta pobreziaren murrizketan.

Esan bezala, Banku Mundiala erakunde multinazional bat da, eta bere helburu nagusia pobrezia gutxitzea da. Horretarako garapenean dauden herrialdeei laguntza ekonomikoak ematen dizkie, interes baxuak jarrita edota diru-laguntzak ematen. Horietaz gainera, martxan jartzen ditu proiektu batzuk herrialde ez-garatuetan: eskolak edo ospitaleak eraikitzen ditu, gaixotasunen aurkako borrokan eta uraren eta elektrizitatearen horniduran laguntzen du, besteak beste.

Nazioarteko Diru Funtsek nazioarteko diru sistema kudeatzen du eta hainbat herrialderi aholkatzen dio alderdi ekonomikoan nola kudeatu behar duen ekonomia tinko bat edukitzeko. Erakunde honen maileguak epe laburrerako dira eta herrialde kideek ordaintzen dituzten kuotekin finantziatzen dira (Nazioarteko Diru Funtza, 2016).

Erakunde hauek neurri batzuk hartu dituzte ustelkeriak ekartzen duen kaltea saihesteko, badakite garapenean dauden herrialdeei min handia egin diezaiekeela eta Banku Mundialaren kasuan, egiten dituen eragiketa guztiek analisi zorrotz bat dute, eta laguntzak emateko adituen azterketa zehatzak egoten dira. Aditu hauek bezeroei aholkatzen diete teknologia aurrerapenak nola erabili behar dituzten, diru beltza murrizte aldera. Hogei urte hauetan zigor batzuk jarri dizkie sozietate edo pertsona fisiko bat baino gehiagori aholku horiei kasu ez egiteagatik. Ustelkeria kasuen edota gardentasun falta handia dutenen aurka gogor jokatzeko duela esan dezakegu.

Banku Mundialak hainbat laguntza eman dizkie ustelkeriaren aurka borrokatzen duten erakundeek edota beraiekin elkartu dira indarrak batuz joan eta borrokan jarraitzeko (Banku Mundiala, 2020).

Nazioarteko Diru Funtsa ekonomiako erakunde garrantzitsuenetako bat bihurtu da eta ustelkeriaren eta paradisu fiskalen aurkako jarrera erakutsi du. 2019an publikatutako zuten "Hidden Corners of the Global Economy" izeneko ikerketak dio mundu osoko BPGaren %8a (6,3 billioi euro) diru beltzean dagoela, eta paradisu fiskalik gabe hori ez litzatekeela posible izango (Servulo, 2019).

Erakunde honetako zuzendarietako batek (David Liptonek) honela dio:  
"Bilioi bat dolar galtzea mehatxu bat da gure ongizaterako. Erakundeekiko konfiantza

—

ahultzen laguntzen du, eta gobernuek lehentasunezko arazo ekonomikoei aurre egiteko duten gaitasuna ahultzen du, hala nola desberdintasuna eta pobrezia.". Laburbilduz, gaur egun dagoen pobrezia-aren arrazoi-tako bat dela esan daiteke (Servulo, 2019).

Ustelkeria kasuak ez lirateke posible izango paradisu fiskalak existituko ez balira. Gainera, horiek duten sekretu bankarioaren ondorioz, iruzurraren aurka borrokatzen duten instituzio hauek ez dute lortu nahi dutena. Hala ere, Nazioarteko Diru Funtsa guztiz murgilduta dago ustelkeriaren eta paradisu fiskalen aurkako borrokan, egindako eta egin dezaketen kalteaz jabe dira eta (Servulo, 2019).

Gainera, 2015ean sortu ziren Garapen Jasangarrirako Helburuen aldeko apustua egin dute. Bi erakundeek hainbat neurri hartu dituzte herrialde guztiei laguntzeko helburu hauek bete ditzaten eta garapenean dauden herrialdeei laguntza berezi bat eman die helburu hauek lor ditzaten.

Nahiz eta ustelkeria eta paradisu fiskalen arteko lotura handia izan, orain arte aipatutako erakundeak lehenengoaren aurkako borrokan zentratzen dira nagusiki. Paradisu fiskaletan zentratzen den erakunderik nagusia ELGA da, beste batzuen artean.

### 3.1.2. ELGA

Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundea (ELGA), 1961. urtean sortutako nazioarteko erakundea da. Hogeita hamazazpi estatuk osatzen dute eta beraien politika ekonomiko eta sozialak koordinatzea du helburu. Egoitza zentrala Parisen du eta bertako hizkuntza ofizialak frantsesa eta ingelesa dira. (ELGA, 2021)

Erakunde honetan, ordezkariak informazioa trukatzeko elkartzen dira helburu jakin batzuk lortzeko. Horietako bat partaide diren eta ez diren herrialdeetan hazkunde ekonomikoa lortzea da: batetik, partaide diren herrialdeetan langabezia gutxiagotzea eta biztanleen bizimodua hobetzea lortu nahi dute, eta, bestetik, munduko merkataritza hedatzea diskriminaziorik gabe eta partaide ez direnei ere laguntzak ematen (ELGA, 2021)

Hogeita hamazazpi estatuak hauek dira: Alemania, Australia, Austria, Belgika, Kanada, Hego Korea, Danimarka, Espainia, Estatu Batuak, Finlandia, Frantzia, Grezia, Hungaria, Irlanda, Italia, Japonia, Luxemburgo, Mexiko, Norvegia, Zelanda Berria, Herbehereak, Polonia, Portugal, Txekia, Eslovakia, Erresuma Batua, Suedia, Suitza, Turkia, Eslovenia, Estonia, Israel, Letonia, Txile, Islandia, Lituania eta Kolonbia. Ikusten denez, gehienak herrialde garatuak dira eta ez dago herrialde pobrerik.

Organismo honen helburu nagusietako bat herrialde garatu nahiz garapen bidean dauden hazkunde ekonomikoa bilatzea da, eta hemen dago ELGA eta Paradisu Fiskalen arteko erlazioa. Paradisu fiskalak egoteak munduko aberatsenei zergak ez

ordaintzeko aukera ematen die eta horrek garapen bidean dauden herrialdeetan okerrera eragiten du, oinarrizko gizarte zerbitzuak emateko beharrezkoak diren funtsak kentzen baitzaizkie. Horregatik, ELGA paradisu fiskalen kontrako borroka batean dago. Erakunde honek Nazio Batuen erakundeari laguntza eskatu dio hauen kontrako borrokarako, zaila izanda ere, ez duelako ezinezkoa ikusten. Bi erakunde hauen ustetan, Latinoamerikan dago arazorik handiena, bertan egiten baita ustelkeria eta kapital zuriketa gehiena (ELGA, 2021).

Esan bezala, paradisu fiskaletan gehien murgilduta dagoen erakundea da. Informazio eta ekimen gehien berak du eta neurri garrantzitsuak berak aipatzen ditu. ELGAk eta Europar Batasunak bultzatuta, hainbat herrialdek 2015ean itun bat sinatu zuten informazio fiskala elkartrukatzeko konpromisoa hartuz, ihes fiskalari aurre egiteko. Hala ere, ELGA da gehien borrokatzen ari dena ahalik eta herrialde gehien sartzeko itun horretan (Moreno, 2016).

Erakundeez gain, herrialde askok (ELGAkoak gehienak) paradisu fiskalei zailtasunak jartzeko legeak egin dituzte, zergak jatorrizko herrialdeetan ordain ditzaten. ELGA Nazio Batuen Erakundeari laguntza eskatzera iritsi da paradisuen aurka joateko, garapen bidean dauden herrialde eta bidean daudenentzat kalte handia dakarrela azpimarratuz. NBEk ere badaki hauen existentzia kaltegarria dela gizartearentzat eta giza eskubideen aurka doazela zuzenean.

### 3.1.3. AGENDA 2030 ETA GARAPEN JASANGARRIRAKO HELBURUAK

Azkenik, Nazio Batuen Erakundeak sortutako ekintzak aipatzea garrantzitsua iruditu zaigu. Tentsio sozial, politiko eta ekologikoaren inguruan hitz egiten du, ustelkeria eta paradisu fiskalak barne. Bada denbora honen aurka borrokatzen ari dela eta gaur egun sortu duen Agenda 2030a munduko krisi eta arazo larrienen sintesia bezala ulertu daiteke.

Azken urteetan gizarteak arazo askori egin behar izan dio aurre, ekonomikoari, sozialari, ingurumenari... denak independenteki. Arazo hauek guztiak gizakiok XX. mendearen bigarren erditik aurrera egitura eta sistema sozialaren funtzionamendu okerraren ondorio dira. Krisi global honi aurre egiteko lehen mugimendua 80. eta 90. hamarkada inguruan sortu zen *giza garapenaren* ikuspegi bat azaldu zenean. Bertan, eztabaida teoriko eta kontzeptualak jasotzen ziren eta praktikan handitu egin zen garapen prozesu hori (Fernando, 2019).

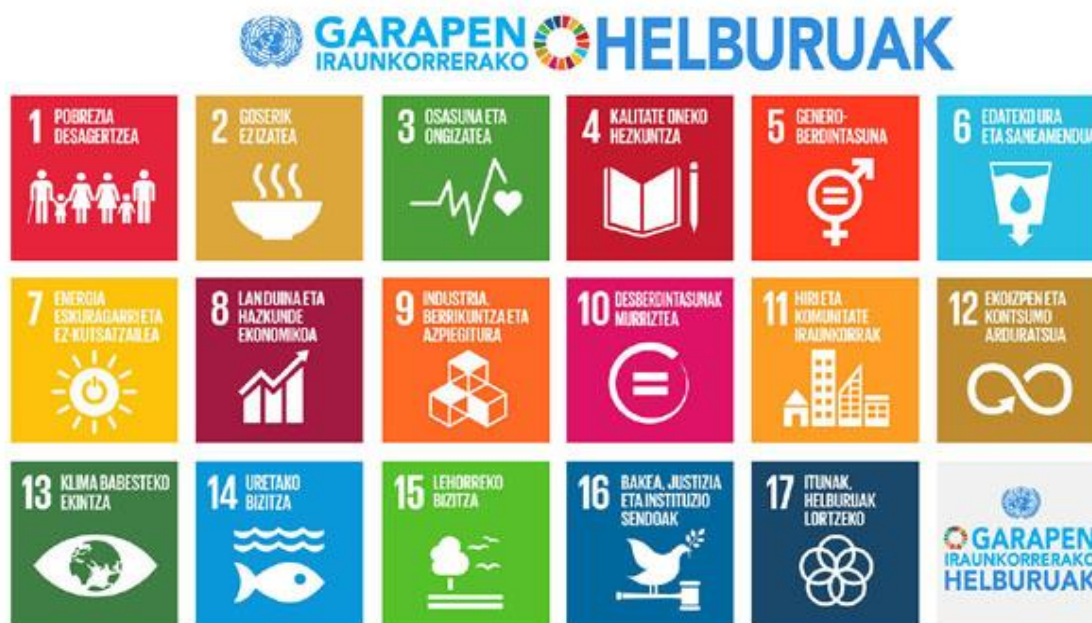
Bigarren mugimendu nagusia 2000. urtean eman zen Nazio Batuen Erakundeak "Milurtekoko Garapen Helburuak" (MGH) formulatu zuenean. Nueva York-en finkatu ziren helburu multzo hauek, pobreziaaren aurkako borroka zuten helburu, mundu baketsuago eta oparoago bat lortzeko asmoz. Hirugarren gertakaria Garapen Jasangarriari buruzko Nazio Batuen Konferentzia (Rio+20) izan zen. Hau 2012an egin zen ingurumena eta jasangarritasuna hobetzeko asmoarekin, betiere lotura ekonomiko eta sozialarekin (Fernando, 2019).

Azkenik, 2015eko Irailean Nazio Batuen erakundeak gaur egun martxan dagoen helburu multzo bat definitu zuten, Garapen Jasangarrirako Helburuak bezala ezagutzen direnak, edo Agenda 2030. Garapenerako agenda berri hau krisi globalari aurre egiteko aukera eman dezakeen ekimen unibertsala da, izaera kolektibo eta integralekoa. 2016ko urtarrilean inplementatu zirenetik, herrialde guztiek 2030 Agenda eta GJHen ekintza plana martxan jartzeko konpromisoa hartu dute, haren lehentasunak eta politika partikularrak aintzat hartuz. 2030 Agendak, Milurtekoko Garapen Helburuen (MGH) lekukoa hartu du, 15 urte iraungo duena, eta 2030 izango da inplementatzeko urtea. (Fernando, 2019)

Gai bakoitzean gizarte honetan dauden arazoak ikusten dira eta ondoren arazo horiei aurre egiteko helburuak eta indikatzaileak ezartzen dira. 2030 Agenda “personaren, planetaren eta oparotasunaren aldeko ekintza plana” dela esanez definitzen da eta 17 GJH herrialde guztiek inplementatu beharko dituzte, pobreenek nahiz aberatsenek. (Nazio Batuen Erakundea, 2015)

Ondorengo argazkietan ikusten dira 17 helburuak eta bakoitzak zerri eragiten dion:

Titulua: Garapen Iraunkorrerako Helburuak 1



Iturria: ODS-ren orrialde ofizialetik aterata

Titulua: Garapen Iraunkorrerako Helburuak 2




**OPAROTASUNA**

**PLANETA**

**JENDEA**

**BAKEA**

**LANKIDETZA**


Iturria: ODS-ren orrialde ofizialetik aterata

Proposatutako GJHak hiru dimentsio hartzen dituzte, ekonomikoa, soziala eta ingurumenari dagokiona. Kontzeptu hau “triple bottom line” bezala ezagutzen da, 90. hamarkadan sortu zuen John Elkingtonek eta berak garatu zuen 2004. urtean publikatutako *“The Triple Bottom Line: Does it All Add Up”* liburuan, hau da, orain dela gutxi sortu den kontzeptua da. Helburu ekonomikoa betidanik egon da baina helburu soziala eta ingurumenari buruzkoa izan da kontzeptu hau berri izatea eragin duena. (Sanchez, 2021)

Jakina da enpresak gure gizarteko partaide garrantzitsuetako bat direla, hori dela eta GJH horiek lortzen lagundu beharko luketela iruditzen zaigu. Azken urteotan, enpresek geroz eta informazio gehiago argitaratzen dituzte gizarteari informazioaren gardentasuna erakusteko. Enpresaren irudi fidela izateko ekonomia aldetik garbi egotea ez dela nahikoa konturatzen hasi dira, eta horrela ikuspegi etiko bat nabarmentzen hasi da. Materialtasunaren kontzeptuak indarra hartu du eta enpresak ingurumenarekin eta helburu sozialarekin duen jokabideak garrantzia handia hartu du. Enpresek beraien jarduerari buruzko informazio zehatza emateak helburu horien lorpenean lan egitera bultzatuko ditu eta horrela arduratsuago izango dira. Horretarako

—

sortu ziren GRI txostenak, enpresaren irudi fidela erakusteko alderdi guztietan, eta materialtasunaren kontzeptuari garrantzi handia ematen dio txosten honek.

Gaur egun enpresaren ikuspegia erradikalizatu egin da eta ingurumenaren eta helburu sozialaren alderdiak indar handia hartu du. Hori dela eta, erakunde batzuk sortu dira enpresei laguntzeko nola jardun behar duten arlo horretan, nola egin behar duten lan erakusteko alderdi guztietan direla fidelak eta gardenak.

Garapen Jasangarrirako 17 helburuetatik bada bat gure lanaren helburuarekin zuzenean erlazionatzen dena. Hain zuzen ere 16.a: Bakea, justizia eta erakunde solidoak.

Bertan ustelkeriari buruz hitz egiten da, ekartzen duen kaltea azalduz. Hori ikusteko honako datua erakusten du: ustelkeriak, sobornoak eta lapurretak US \$ 1,26 bilioi urteko kostatzen zaio garapenean dauden herrialdeei. Izugarritzko kaltea eragiten duela ikusten da eta horregatik helburu eta indikatzaile batzuk jarri zituen ustelkeriaren aurrean: (Nazio Batuen Erakundea, 2021)

16.4 Hemendik 2030era, nabarmen murriztea finantza- korronteak eta legez kanpoko armenak, lapurtutako aktiboen berreskurapena eta itzulera sendotzea, eta antolatutako delinkuentzia- mota guztien aurka borroka egitea.

16.4.2 indikatzailea. Atzemandako, aurkitutako edo entregatutako armen proportzioa, horien jatorria edo testuingurua agintari eskudun batek zehaztu edo ezarri badu, nazioarteko tresnen arabera

16.5 Nabarmen murriztea ustelkeria eta eroskeria, bere forma guztietan.

16.5.1 indikatzailea. Funtzionario publiko batekin gutxienez kontaktu bat izan duten eta funtzionario publiko bati eroskeria ordaindu dioten edo funtzionario publiko batek eroskeria eskatu dien pertsonen proportzioa, azken 12 hilabeteetan

16.6 Kontuak emango dituzten erakunde eraginkorrak eta gardenak sortzea maila guztietan.

16.6.1 indikatzailea. Gobernuaren lehen mailako gastuak, jatorriz onartutako aurrekontuaren proportzioan, sektorearen arabera banakatuta

16.6.2 indikatzailea. Zerbitzu publikoetan izandako azken esperientziarekin pozik sentitzen diren biztanleen proportzioa

### 3.2. PRENTSA ETA GOBERNUZ KANPOKO ERAKUNDEAK (GKE)

Mundu osoko erakunde askok iruzur fiskalaren ondorioak eta praktika fiskal onartezin horiek herritar guztien bizitzan duten eragina jakinarazi, mobilizatu eta salatu dute. Hori dela eta, gobernuz kanpoko erakundeak sortzen hasi dira herritarrei erakutsi nahian zergatik egiten duten borroka. Horrela, erakusten saiatzen dira zer zerikusi duen salaketa fiskal eta mobilizazio horrek ustez gure helburuetako bat den pobreziaen aurkako borrokarekin (Mora, 2017).

Bestalde, prentsak eduki duen garrantzia ezinbestekoa izan da borroka honetan. Egon diren hiru filtrazio nagusien, Panamakoaren, Paradisuaren eta Pandoraren esker, erakundeek askoz errazago egin dezakete lan. Filtratutako dokumentuek ustelkeria, kapital zuriketa edo zerga ihesaren delituen kasuak azal ditzakete, nahiz eta gehienak guztiz legezkoak diren eragiketen froga izan, aberatsek eta boteretsuek jabetzak erosteko enpresak sortzeko erabiltzen dituztenak.

Paradisu fiskalen inguruko informazioa geroz eta gehiago entzun prentsan, geroz eta gobernuz kanpoko erakunde gehiago sortzen dira, eta orain arte sortu diren bi nagusienak Transparentzia Internazionala eta Oxfam izan dira.

#### 3.2.1. TRANSPARENCIA INTERNACIONAL

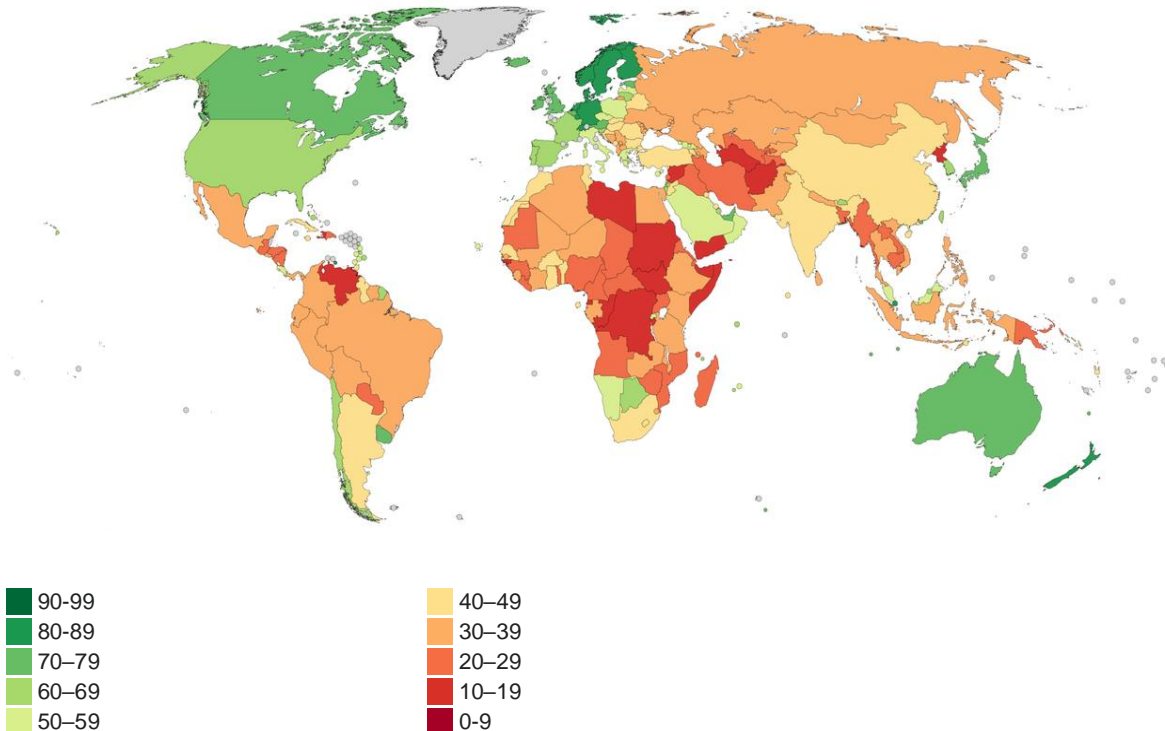
Lehenengoa eta garrantzitsua da **“Transparencia Internacional (TI)”**. Bere egoitza Berlinen (Alemania) dago eta 1993an sortu zen gobernuz kanpoko erakunde bat da. Bere finantziak Alemania gobernutik eta Europar Komisiotik lortzen du bereziki, nahiz eta fundazio eta sektore pribatuak ere laguntzen dion (Transparencia Internacional, d.g).

Munduan dagoen ustelkeria kalkulatzeko eta ekartzen duen kaltea ikusteko, erakunde honek urtero mundu mailako ustelkeriaren pertzepzioaren adierazle bat publikatzen du. Herrialde desberdinetako arlo publikoko ustelkeria maila kalkulatzeko gehien erabiltzen den adierazlea da. Indize hau kalkulatzeko erabiltzen den informazioa hainbat adituren analisitik eta galdeketen iritzietatik ateratzen da. Espainiaren kasuan, azken bederatzi urteetan, 57 eta 65 artean ibili da eta 2021. urtean 61eko puntuazioa izan du. Erakunde honek dio, Espainia bezalako ekonomia batek ezin duela pertzepzio adierazlearen 70 punturen azpitik egon bere lehiakortasuna mantendu nahi badu (Transparencia Internacional, d.g).

Esan beharra dago adierazle honek hainbat kritika eduki dituela ez duelako guztiz errealitatea erakusten, herrialde bakoitzak duen pertzepzioa baizik. Bertan, herrialde guztiei zenbaki batekin azaltzen zaie euren ustelkeria maila; zenbaki hori OtiK 100erako tartean dago. OtiK gertuen dagoenak ustelkeria maila altua duela esan nahi du. 3. irudian agertzen da TiK publikatutako 2020ko ustelkeriaren pertzepzio maila. Azken urtetakoak ikusita, Danimarka eta Zelanda Berria dira ustelkeria baxuen duten

herrialdeak, eta bestaldean Somalia dago, pertzepzio handienarekin. Irudi orokorra begiratuta Afrika da kontinenterik okerrrena kasu honetan (Transparencia Internacional, d.g).

Titulua: 2021eko ustelkeriaren pertzepzioaren adierazlea



Iturria: Transparencia Internacional-en orrialde ofizialetik aterata

Askotan esaten da Espainian ustelkeria kasu asko daudela, baina adierazle honen pertzepzioarekin ez dago argi benetako errealitatea erakusten ote duen. Era berean, beste europear herrialde batzuekin alderatuta, Espainiak pertzepzio handiagoa duela nabari da, ustelkeria gehiago alegia (Transparencia Internacional, d.g).

Erakunde honen arrakastarik handiena ustelkeria mundu osoan egon daitekeen eragozpen handienetako bat bezala ezagutaraztea izan da. Honen lanaren ondorioz, Banku Mundiala eta Nazioarteko Diru Funtsa gai honetan estuki sartu dira, beraien helburutan nola eragin dezakeen ikusita.

### 3.2.2. OXFAM INTERMON

Oxfam Intermon garapenerako lankidetzarako Espainiako gobernuz kanpoko erakundea da, Oxfam konfederazioan afiliatua, eta guztira 41 herrialdetan elkarrekin lan egiten duten 17 erakunde biltzen ditu.

Erakunde honek paradisu fiskalen inguruan duen iritzia honakoa da: "Munduko ekonomia % 1aren zerbitzura dago, eta gainerako % 99a baino aberastasun gehiago metatzen du. Muturreko desberdintasun hauek krisia maila jasanezinak lortzen ari da,

—

eta paradisu fiskalen mundu sareak ezberdintasun hori larriagotzen du. Enpresa handi eta aberastasun handietako gutxiengo pribilegiatu bati bere dirua erraz mugitzea ahalbidetzen ari da, dagozkien zergak ez ordaintzeko” (Oxfam, d.g).

Desparekotasun honekin bukatzeko asmoz hiru helburu nagusi ditu:

- 1) Paradisu fiskalen Espainiako zerrenda beltza eguneratzea, automatikoki barne hartuta % 0ko zerga presioa duten lurraldeak eta oso tributazio txikikoak.
- 2) Offshore sozietateen opakutasuna haustea, Espainian erregistro publiko bat sortuz, sozietate eta banku kontu guztietako jabe errealak, azken jabeak eta efektiboak hartzeko.
- 3) Enpresen mozkinak paradisu fiskaletara egiten duten ihesarekin eta enpresa handien zerga gutxiespenarekin amaitzea, zerga tasa %21etik behera ez dagoen gutxieneko efektiboa aplikatuz.

Munduko ekonomia eredu ekonomiko oso desberdin batek arautzen du, non aberastasun handien kapitalak eta multinazionalen onurak artifizialki desbideratzen diren paradisu fiskaletara, eta horrek kalte larria egiten die mundu osoko zerga bilketei. Ekintza horiek erakusten digute paradisu horiek sortzen duten zuloak baliabide publikoez husten dituela oraindik ere mundu osoko ekonomiak, Espainia barne (Oxfam, d,g).

### 3.2.3. PRENTSA

Azken urteotan laguntza handiak egon dira Paradisu Fiskalen aurkako borrokan prentsaren ondorioz. Paradisu Fiskaletan dagoen informazioaren filtrazioa egon da azken bost urteetan, hori dela eta justifikatu egiten da aurretik aipatu ditugun erakundeek egiten duten lana. Honako hirurak dira egon diren filtraziorik esanguratsuenak: Panamako Paperak, Paradisu Paperak eta Pandoraren Paperak.

#### **Panamako paperak**

Paradisu fiskalei aurre egiteko egon den ekintzarik garrantzitsuenetako bat 2016an gertatu zen **Panamako Paperekin**. Bertan hainbat urtetan paradisu fiskaletan gorde den diruaren dokumentuak agertzen dira. Guztira 11,5 milioi dokumentu baino gehiago daude eta sozietate “offshore” horien dokumentuen filtrazioa agertzen da. Hemen ikusten diren pertsona gehienak kirolariak, enpresariak, artistak eta politikariak dira.

Panamako Mossack Fonseca & Co abokatu bufetearen barne agiri konfidentzial multzo bat da, eta bertako enpresek edo pertsonak, bufete honekin harremanetan jartzen ziren zerga ordainketak gutxitzeko eta nortasuna ezkutatzeko asmoz. Ordurarteko ekintzarik garrantzitsuna izan zela diote adituek, nahiz eta bulego baten firmak bakarrik izan zabaldu zirenak (Grasso, 2021).

Panamako papelekin erlazio duten pertsona ospetsuenak hauek dira: Putinen lagun

handia (orkestrako zuzendaria), David Cameronen aita, Espainiako familia errealeko hainbat kide, Jordi Pujolen semea, Francoren ondorengoak, Platini, Messi, Real Sociedad taldea, Eufimiano Fuentes... Hauetaz gain, BBVA, Sabadell eta Santander ere agertzen dira Miguel Blesa Caja Madrideko nagusiarekin batera.

Espainari dagokionez, "La Sexta" eta "El Confidencial"ek ateratako estatistikek diotenez, 1.200 sozietate, 558 akzionista eta 166 bitartekari daude kasu honetan murgilduta. Horietatik izenik ospetsuenak hauek dira: Oleguer Pujol, Rodrigo Rato, Pilare Borboikoa, Miguel Blesa, Franco-ren ondorengoak, Imanol Arias... (EITB, 2016).

### **Paradisu paperak**

Urte bat eta erdi geroago, 2017ko azaroan, Paradisu Paperak filtratu ziren. Hauek 13,4 milioi dokumentu ziren eta Ikerketa Kazetarien Nazioarteko Partzuergoak edo Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ)k publikatu zituen. ICIJek Mossack Fonsecaren sinadurekin egindako ikerketarekin, sari batzuk irabazi zituen talde bat da. Ia dokumentu gehienak Applebyn zentratzen dira, Bermudasen sortutako bufete batean. Bigarren bufete garrantzitsua Asiatic Trustena da, Singapurren dagoena, eta honek milioi erdi bat dokumentu jakinarazi ditu (Forsythe, 2017).

Appleby bere bezeroei zerga kantitatea murrizten saiatzen da eta duen desberdintasuna da sozietate multinazionalak gestionatzen dituela, besteak ez bezala. Horien artean Uber, Nike eta Apple izan ziren kaltetuenak.

### **Pandoraren paperak**

Azkena 2021eko urriaren 3an gertatu da, ICIJek isilean zeuden 11,9 milioi dokumentu publikatu ditu, eta Pandoraren Paperak deitzen zaie. "Offshore" sozietateen filtraziorik handiena dela esaten da, Panamako papalak (11,5 milioi) gaindituz. Horretarako, 600 kazetari eta 116 herrialderen laguntza egon da. Paradisu fiskaletan sozietateak sortzen espezializatuta dauden 14 abokatu bulegoren informazioa filtratu da, eta aberatsenei etekina ateratzeko sortu direla ikusten da (Grasso, 2021).

Hainbat pertsona boteretsu ageri dira zerrenda honetan, eta horietako asko herrialdeetako gobernu-buruak dira. Latinoamerikako hiru presidente azaltzen dira, Txilekoa, Ekuadorrekoa eta Dominikar Errepublikakoa hain zuzen. Beste izen garrantzitsuak bi abeslari eta futbol entrenatzaile bat dira, Shakira, Julio Iglesias eta Pep Guardiola (Fernandez, 2021).

Bertan agertzen diren hainbat pertsona lehen aipatutako delituen salaketaren aurrean daude, hau da, kapital zuriketa, ihes fiskala eta ustelkeria (Grasso, 2021). Filtrazio hauek oso garrantzitsuak izango dira paradisu fiskalen aurkako borrokarako informazio handia ematen dutelako, baina ez da nahikoa. Paper hauen ondoren, erakundeek eta herrialdeek informazio honetaz baliatu behar dute paradisu fiskalen indarra murrizteko.

—

Lehen aipatu dugun moduan, azken helburu hau duen beste erakunde bat Nazio Batuen da, eta, nahiz eta arlo guztietan egon sartuta, paradisu fiskalak eta ustelkeria murriztu ditzakeen bat da.

Nazio Batuen Erakundeak sortutako Garapen Jasangarriaren Helburuak dira mundua aldatzeko sortutako proiektu bat eta Gizarte Erantzukizun Korporatiboaren alde borrokatzen dute. Agenda 2030 bezala ere ezagutzen da, eta helburu guztiak urte horretarako betetzea nahi da. Arlo guztietako helburuak betetzen ditu eta ustelkeriaren aurkakoa da gure gaiari gehien eragiten diona.

### **3.3. AKADEMIAREN EKARPENAK ENPRESEN KUDEAKETA ARLOAN. ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALA (EES)**

Gaur egungo krisi egoeran, enpresak ezin dira gelditu. Arduradunek erabaki egokienak hartzeko gai izan behar dute, biziraupena bermatzeko eta atzeraldiaren eragina minimizatzeko. Ezinbestekoa da enpresek kudeaketa kontrola ona egitea, beharrezko tresnak eman ditzake bertako erabakiak arrakasta izateko.

Azken hamarkadan, ustelkeriaren aurkako borrokak garrantzia hartu du enpresen gizarte erantzukizunari (EGE) dagokionez, giza eskubideen, ingurumenaren babesaren, lan eskubideen eta gizartean garrantzia duten beste gai batzuen ondoan. Sektore pribatuan ustelkeria arriskuak sor ditzaketen hainbat faktore daudenez, enpresek, konpromiso eta politikak izateaz gain, berariazko prozedurak izan behar dituzte, behar bezala kudeatzeko eta horiei buruzko informazioa gardentasunez emateko.

#### **3.3.1 ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALA (EES) DEFINITZEN**

Gizarte Erantzukizun Korporatiboa (GEK), hitzek dioten bezala, enpresek gizartearekiko duten erantzukizunean oinarritzen den gai internazionala da. Beste modu batean esanda, enpresek dituzten betebeharrak bere interes-taldeen eta hor barruan sartzen dira bezeroak, hornitzaileak, ingurumena, langileak... (AECA, 2004). Enpresek hartzen duten konpromisoa borondatezkoa da, bere betebeharrak legetatik kanpo dagoen ideia da, baina, aldi berean, bere irudi publikoa hobetzeko tresna gisa erabiltzen da.

GEK ez da kontzeptu berria, baina 2008ko krisiaz geroztik, indar handia hartu du eta garrantzi handiagoa hartuko du enpresetan, COVID 19ak ekarri duen krisiarekin. Gizarteak irabazi ekonomikoak izateaz gain, ingurumen eta sozial arloetan duten erantzukizunari gero eta garrantzi handiagoa emango diote. (Marin eta Fressoli, 2021)

Dena dela, enpresa gehienek oraindik irudi publikoa hobetzeko erabiltzen dute soilik eta honek hainbat kritika ekarri ditu. Kritika horiek enpresei seriotasun falta leporatzen die txostenak betetzeko orduan, datuek sinesgarritasuna galtzen dutelako. Kontua da helburu horretarako erabiltzen dutenek gardentasun falta edukitzen dutela, eta, ondorioz, GEK txostenak balioa galtzen du (Ionos, 2019).

—

Gizarte Erantzukizun Korporatiboa kontzeptu zabala izatearen ondorioz, definitzeko orduan iritzi desberdinak egon dira eta ez dira adostasun batera iritsi. Arlo guztietan erabiltzen den ideia izanda, nola defini dezakegu ?

1. ISO 26000

ISO 26000 GEKaren inguruan Estandarizaziorako Nazioarteko Erakundeak idatzitako gida multzo bat da eta honela definitu du kontzeptua: "Gizarte Erantzukizun Korporatiboa erakunde edo organizazioek beren erabakietan gizarte eta ingurumengogoetak txertatzeko eta beren erabakiek eta jarduerak gizartean eta ingurumenean dituzten eraginen berri emateko borondatea da"

2. Europar Komisia

Europar komisia 2011an berritu zuen definizioa. "GEK enpresek beren merkataritza eragiketetan eta gizarte solaskideekin dituzten harremanetan gizarte eta ingurumen kezkak borondatez integratzea da."

Definizio laburra da, baina bere interes taldeekin duten erantzukizunari ematen dio garrantzia.

3. Eusko Jaurlaritza

Eusko Jaurlaritzak ESKk lehen aipatutako hiru dimentsioei oreka bat bilatzeari ematen dio garrantzia: ingurumena, ekonomikoa eta soziala, eta honela definitu du kontzeptua: "Erantzukizun Sozial Korporatiboa (ESK) enpresek, euren lehiarako kokapena eta balio erantsia hobetzeko helburuarekin, gizarte, ekonomia eta ingurumen arloetan egiten duten borondatezko ekarpen gogotsua da."

Eusko Jaurlaritzak kontzeptu honi geroz eta garrantzi gehiago ematen dio, eta bertako enpresei hiru arlo hauek kontutan hartzeko eskatzen die. (Rabanal, 2017)

4. AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) AECA-k hiru definizio desberdin sortu zituen 2004an eta hau da gehien erabiltzen dena. (AECA, 2004)

"Gizarte Erantzukizun Korporatiboa enpresek borondatez eginiko konpromezu solidarioa da, gizartearen ongizatea eta ingurumenaren zaintzara bideratua, konpromezu sozial baten eskutik, enpresek bere erresposabilitatea eta hauek elkarri eragiten diren interes taldeen beharrak bermatuz.

Ikuspegi honekin enpresak interes legitimo guztiei erantzuten die, horien artean, hornitzaileak, bezeroak, akziodunak, langileak... eta horien arteko oreka bilatzen du. Oreka horrek, enpresaren jarduera osatzen duten beste dimentsioak elkarrarazten ditu, eta horrela, beren gizarte konpromisoaren berri ematen dute.

Gainera, gaur egun, enpresaren alderdi etiko edo morala, kasu askotan abantaila lehiakor bat bezala erabiltzen da merkatuan, beste jarduera enpresarialetik desberdintzeko. Horretarako, enpresak jardueri buruzko kontuak emateko betebeharra du eta gardena izan behar du informazio horrek. Sozialki ere sinesgarritasuna izan behar du enpresa batek, eta gizarteak egiten dizkion galderak erantzuteko gai izan behar da. Esan bezala, etikaren garrantziak geroz



—

eta indar handiagoa hartzen ari da. Moralki ondo egotea legeak agintzen ez duenean baina printzipioetan eta bidezko ekintzetan oinarritzean datza.

### 3.3.2 ENPESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALAREN PRINTZPIOAK

Lehen esan bezala, ISO 26000 GEKaren inguruko gida multzo bat da. Nazioarteko Arau Erakundeak (ISO)k 2010ean argitaratu zuen, baina ikuspegi desberdina zuten aditu talde batek landu zuen, bertan 40 herrialde eta 90 nazioarteko erakundek parte-hartuta. Hamaika urte pasa dira, eta gaur egun enpresentzako erreferentzia bat da gizarte erantzukizunari printzipioak ezartzeko entitate desberdinetan. (Cavala, 2018)

Honela, arau hau sektore pribatuko enpresetan ez ezik sektore publikoko erakundeetan ere aplikagarria da. Edozein sektoretako enpresek, gobernu kanpoko erakundeak barne, sistema hau ezarri eta gauzatu dezakete beren tamaina edozein dela ere.

ISO 26000-k zure erakundearen erantzukizun soziala indartzeko nazioarteko gomendioak zehazten ditu. Negozioaren izaera edozein dela ere, epe luzera gizarte erantzukizun estrategia formulatu eta ezartzeko gidatzen du. Gida honek negozio praktikatik ingurumenera eta garapen iraunkorrera sartzeko aukera ematen du. ISO 26000 Gidak honako oinarritzko printzipioak islatzen ditu enpresen erantzukizun sozialari dagokionean (Cavala, 2018):

- 1) **Ardura izatea:** gardentasun osoz erakutsi behar dute ingurumenarekin, gizartearekin eta ekonomiarekin duen konpromisoa.
- 2) **Gardena izatea:** enpresek informazio guztia eskainiko diete interes taldeei hizkuntza erraz baten bidez.
- 3) **Etikaz jokatzeko:** organizazioen jarrerak zintzotasunean eta segurtasunean oinarritu behar du. Ingurumenaren, pertsonen eta animalien ardura etengabea adieraziko dute.
- 4) **Interesdunen itxaropenak eta eskubideak errespetatzea:** enpresek errespetatu eta bere bezeroen, hornitzaileen, jabeen edo baimena duten edozeinen interesen inguruan erantzun beharko dute.
- 5) **Lege araudia errespetatzea:** kide guztiek jakin dezaten, sozietate bakoitzak bere legedia azaldu beharko die. Printzipio hau garrantzitsua eta derrigorrezkoa da.
- 6) **Nazioarteko jokabide kodeak errespetatzea:** enpresa hauek kontuan hartuko dute Gizarte Erantzukizunari buruzkoa den nazioarteko jarreraren araudia.
- 7) **Giza eskubideak errespetatzea:** erakunde hauek giza eskubideak errespetatuko dituzte, eta Nazio Batuen Erakundeak duen araudia beteko du.

Printzipio hauek modu guztietako antolakuntzetan erabili daitezke, sektore publikoan zein pribatuan eta garatutako edo garapen bidean dauden herrialdeetan. Gida hau erabiltzen duten enpresek onura batzuk izango dituzte: lehiatzeko abantaila, ospea, kanpoan duten iritzia hobetzea, langileen motibazioa, gobernu eta beste enpresekin duten erlazioa hobetzea, inbertsoreen pertzepzioa edota langileak erakartzeko gaitasuna (Cavala, 2018).

Bestalde, AECA-k ere informazio gabezien ondorioz, Gizarte Erantzukizunaren oinarritzko sei printzipio definitzen zituen: (AECA, 2004)

- 1) **Transparentzia (gardentasuna):** Garrantzitsuena, enpresa baten isla. Enpresa bat gardena izateko, enpresa jarduera guztiari buruzko informazioa emateko irismena

—

- eduki behar du, inolako salbuespenik gabe.
- 2) Materialitatea: Organizazioak kontuan izan behar ditu GEK-ari eragiten dioten erabakiak hartzeko interesa duten alderdien beharrak eta premiak, hala sorrazitako inpaktu edo eta aktibitate ezberdinak.
  - 3) Egiatagarritasuna: Beharrezkoa da kanpoko adituek enpresaren jarduera objetiboki konprobatzea.
  - 4) Ikuspegi zabala: Enpresaren helburuak ahalik eta gehien gizarte erantzukizuna betetzea bideratuak izan behar dute.
  - 5) Etengabeko hobekuntza: Kudeaketa jarraitua izatea gizarte erantzukizun korporatiboa jarraitzeko irizpide gisa.
  - 6) Erakundearen izaera soziala: Norbanako bakoitzak erakunde batean oinarrituta, gizartearekin duen balioa eta eginkizuna nabarmentzea.

Ikusten den bezala, bi zerrendetan ikusten den printzipio berdina gardentasunaren garrantzia da. Enpresek jarduerari buruzko informazio guztia eskaini beharra ezinbestekoa da borroka honetan.

Printzipio hauetaz gain, 1999an Munduko Ituna aurkezten da Nazio Batuen Erakundearen proposamena enpresen erantzukizun soziala bultzatzeko helburuarekin. Itun honetan beste 10 printzipio nabarmentzen dira, guztiz gardenak izan beharko dutenak, eta hauek lau eremuetan banatzen dira:

- Giza Eskubideak: lehen bi printzipioak sartzten dira hemen, eta giza eskubideak babestu eta errespetatu behar direla esaten da. (Pacto Mundial de Naciones Unidas, 2015)
- Lan arauak: 3, 4, 5 eta 6. printzipioak. Hemen sartzten dira lan baldintzak, haurren lana murriztea, bereizkeriarik gabeko enpresen alde egitea...
- Ingurumena: Hemen 7, 8 eta 9. sartzten dira eta sortutako kutsadura, teknologia egokia eta ingurumenean kontzientziatzea da helburu.
- Ustelkeriaren aurkako borroka: Azken printzipioa gure lanaren ingurukoa da, eta bertan ustelkeriaren aurka borrokatzea bultzatzen du. Ustelkerian sartzten diren delitu guztien aurka egin beharko du enpresak modu guztietan. (PMNU, 2017)

Nazio Batuen Munduko Itunaren printzipio hauek betetzea alperrik da informazio horrek gardentasun nahikorik ez badu. Oso gardenak ez diren erakundeek ez dituzte beren gain hartzen gizarte erantzukizun korporatiboaren kontzeptua eta helburuak. Interes taldeekiko harremanak erakundearen portaerarekiko gardenak izatera behartzen du.

EES-k hainbat kontzeptu ezberdinekin harremana du, nahiz eta gehienetan bere funtzio bakarra ingurumena zaintzea dela pentsatzen dugun. Honela, ondorengoak aipatuko genituzke EES-kin duten harreman estuagatik:

- 1) Triple bottom line:

Gizarte Erantzukizun Korporatiboa eta John Elkingtonek 1997 sortutako Triple Bottom Line elkarrekin doazen bi kontzeptu dira. Enpresen jasagarritasuna hiru alorretan oinarritzen da: ekonomikoan, sozialean eta ingurumenean. Lehenengoan, mozkinak izateari ematen zaio garrantzia, enpresak emaitza finantzario positiboa izan dezan. Bigarren arloan, langileen baldintzak, lanerako segurtasuna... sartzten dira eta azkenekoan ingurumenean sortzen duen ondorioetan zentratzen da, kutsaduran, adibidez.

—

Arrisku murriztea eta klima aldaketan inbertitzeak denbora eta kapital asko suposatzen dio enpresari. Hala ere, inbertsio hauek egitea ezinbestekoa dela esaten dute adituek, eta aurrera begira irabazten ateratzen dela orokorrean. Adituek ziotenez, kontzeptu hau erabili zuten enpresek mozkin handienak lortu zituztenak izan ziren urte horretan (Sanchez, 2021).

Hiru eremuen informazio gardena ematea da Erantzukizun sozial korporatiboaren oinarritzko elementua. Erakundeak bere gizarte portaerari buruz ematen duen informazioa eskuratzean oinarritzen da, eta informazio hori gizarte nahiei irekia dago (AECA, 2004).

Iraunkortasunaren hiru dimentsio horiek lehendik bazeuden ere, gardentasun handiagoranzko ikuspegiak eta alderdi interesdunak kontzeptuaren babesak berebiziko garrantzia izan zuten hiru gaiak barne hartzen zituzten txostenak sortzeko ekimenen prestakuntzan (Garayar eta besteak 2020).

Hiru eremu hauek hartzen dute Triple Bottom Line kontzeptua eta honen bidez enpresek beren interes taldeak ase beharra aipatzen du. GEK eta emaitza hirukoitz hau batera doazen kontzeptuak izateagatik, Interes Taldeak edo Stakeholderrak lehenengoaren beste elementu bat bezala hartu dezakegu.

## 2) Stakeholderrak edo Interes taldeak

Enpresa guztiek kontutan izan behar dituzte bere interes taldeen nahi eta beharrak, eta hauek asetzea izan beharko luke bere helburu nagusia. Horrela, oreka bat lortuko luke enpresaren, sozietatearen eta interes taldeen artean. Stakeholderrak edo Interes taldeak honela definitu dira:

“Organizazioaren irabazietan eragin dezakeen edo eragin diezaioken edozein talde” (Freeman, Wicks eta Parmar, 2004)

Enpresa baten interes taldeak hauek izan daitezke: hornitzaileak, bezeroak, gobernua, akziodunak, langileak... eta enpresaren betebeharra da hauen beharrez informatuta egotea helburu horietara iristeko, betiere Gizarte Erantzukizun Korporatiboaren printzipioak jarraituz. Interes talde hauek zaintzea ezinbestekoa da enpresak gizartearekiko eta naturarekiko konpromisoa duela erakusteko, eta nahiz eta batzuetan mozkin gutxiago izan, galerak saihesteko eta gizartearen iritzi ona mantentzeko ere balio du.

Gardentasunaren inguruan, funtsezko tresna da erantzukizun sozial korporatiboari lotutako alderdiak komunikatzea, beren interes taldeei zuzendutako txosten baten bidez, talde horien konpromisoa eta parte hartzea islatuz. Informazioaren gardentasunarekiko konpromisoak konfiantza handia ematen die erakundeei, eta bereziki balioesten dituzte interes taldeek (AECA, 2004).

## 3) Garapen Jasangarria

—

Beste elementuetako bat garapen jasangarria da, ez dago esan beharrik GEKrekin guztiz lotuta dagoela eta honen bidez egiten dituzten jarduerak, gehienetan jasangarritasuna dute helburu.

Enpresak jasangarritasunaren helburuak ondo betetzen dituela erakusteko eta informazioaren analisi bat egiteko indikatzaile batzuk erabili behar dituzte, eta horretarako hainbat modu daude, horien artean Garapen Jasangarrirako Helburuak egongo dira, baina ospetsuena eta nire kasu praktikoa indikatzaile hauetan oinarrituko da: **Global Reporting Initiative (GRI) indikatzaileak.**

### **3.3.3 ENPRESAREN ERANTZUKIZUN SOZIALA KOMUNIKATZEN: GLOBAL REPORTING INIATIVE (GRI) JASANGARRITASUN TXOSTENA**

GRI (Global Reporting Initiative) 1997an sortu zen CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) eta PNUMA (Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente)ren ekimenaren bidez eta jasangarritasun txostenen kalitatea hobetzeko sortu zen. Gaur egun Amsterdamen du bere zuzendari batzordearen egoitza eta giza eskubideko, lan eskubideko, ingurumeneko, inbertsoreen eta ikerketen ordezkariak daude (Garayar eta besteak 2020).

GRI erakunde independentea da, eta bere eginkizun nagusia gai ekonomiko, ingurumen eta sozialeko txostenak egitea da. Hau ingurumenaren eta gizartearen jokabidearen memoria izango da. GRIa Gizarte Erantzukizun Korporatiboaren informazioaren modelo sistematizatu bat da (Alvarez, 2009).

GRI estandarrak erakunde baten ekonomia, ingurumen eta gizarte inpaktuen berri jendaurrean emateko mundu mailako jardunbide onenak dira. Estandar horietatik abiatuta iraunkortasunari buruzko txostenak egiteak erakundeek garapen iraunkorrari egiten dizkioten ekarpen positiboak eta negatiboak buruzko informazioa ematen du.

Estandarrak gai materialetan oinarritutako jasangarritasun txostenak egiteko orduan erabiltzeko diseinatuta daude batez ere. Hiru estandar unibertsalak jasangarritasun txostena prestatzen duen edozein erakunderi aplikatu dakizkioke. Gainera, erakundeek estandar tematikoen artean aukeratzen dute beren gai materialen berri emateko, gai ekonomikoak, ingurumenekoak edo sozialak izan (Global Reporting Initiative, d.g).

Urte hauetan ingurumena eta gizartearen aldeko presioaren ondorioz, txosten hauek borondatezko izatetik, nahitaezko izatera pasa dira enpresa handitan, hau da, denboraren poderioz eboluzionatzen joan da GRIa. (Boletín Oficial del Estado, 2018)

Ohiko finantza txostenak oro har onartutako kontabilitate printzipio batzuetan oinarritzen dira. Printzipio horiei esker, interes-taldeen enpresaren finantza-egoeraren eta emaitza arrunten irudia izan dezakete, eta informazio hori, gainera, beste enpresa batzuek emandakoarekin alderatu daiteke. GRIk iraunkortasunari buruzko txostena finantza txosten batetik espero den zorrotasun, konparagarritasun, sinesgarritasun eta egiaztagarritasun maila berera eraman

—

nahi du. Helburu hori lortzeko bidean, iraunkortasun txostenak egiteko giden lau bertsio argitaratu dira: lehenengoa (G1) 2000. urtean, bigarrena (G2) 2002an, hirugarrena (G3) 2006an eta laugarrena (G4) 2013an (Garayar eta besteak, 2020).

Azkenik, Global Sustainability Board (GSSB) sortu zen 2016ean, GRI araudiaren azken bertsioa izango litzatekena, non hau, ez da G5 bezala definitzen. Azken eredu honen eskutik, zuzentarauak ezarritako aldaketak txertatzen dira, beti ere, informazioaren konparagarritasuna eta kalitatea bultzatzeko helburuarekin, gardentasuna areagotzeko, alegia. “GRI Standards” bertsioa 2018ko uztailaren 1ean indarrean sartu ziren, eta horrela jasotzen du abenduaren 28ko 11/2018 Espainiako legediak (Semper, 2019).

Laburbilduz, GRI-a jasangarritasun txosten bat egiteko ekimen pribatua eta independentea da. Txosten edo memoria horretan, informazio ez finantzarioaren egoerak jaso behar dituen alderdi edo gai bakoitzaren (ekonomikoak, sozialak eta ingurumenekoak) helburuak, politikak eta eraginaren kudeaketa zehatz mehatz azaltzen dira. GRI gidak informazio zehatzagoa eskaintzen du, izan ere, ingurumen alderdiak neurtzeaz gain, ingurumen inpaktuaren politiken eta kudeaketaren jarraipena egiten du, enpresetan biodibertsitatea zaintzeko, emisioak eta hondakinak murrizteko eta hornidura katea kudeatzeko programak edo proiektuak sustatuz, bertan ingurumena babesteko politikak bete daitezien, eta proiektuak partekatuz. GRI esparruak intentsitate handiagoko informazioa eskatzen du. Gaur egun, erakunde handiek eta interes publikokotzat jotako erakundeek bakarrik aurkeztu behar dute informazio ez finantzarioaren egoera, eta ETE-ek borondatez egin dezakete (Semper, 2019).

GRI estandarren egiturari dagokionez, serie batzuetan antolatua agertzen da, eta bi motatako serieak ezberdintzen dira: Estandar Unibertsalak eta Estandar Tematikoak. Estandar Unibertsalak (100 seriea), hiru ataletan banatzen dira: Oinarriak atala (101), eduki orokorrak atala (102) eta kudeaketa ikuspegia atala (103) (Garayar eta besteak, 2020).

Hasteko, GRI 101ek txostenen edukiaren eta kalitatearen printzipioak eta horiek egiteko beharrezkoak diren baldintzak deskribatzen ditu. Zein baldintza bete behar diren argi izateko, ezinbestekoa da lehenik eta behin GRI estandarrek jarraitzeko erakundeak zein aukera hautatzen duen jakitea; zehatza edo funtsezkoa. “Zehatza” aukeratuz gero, enpresa behartuta dago GRI 102 edukiaren barruko eduki guztia eskaintzera; eduki horietako batek informazio gabekia edukiz gero, ez aipatze horren zergatia azaldu beharko du. Bestalde, “funtsezkoa” aukeratuz gero, nahikoa da erakundearen izaera, gai materialak, horien inpaktuak eta nola kudeatzen diren ulertzeko gutxieneko informazioa biltzea (Garayar eta besteak, 2020).

Aipatutako bigarren dokumentuak, GRI 102k, enpresaren profila, estrategia, interes taldeen partehartzea, etika, gobernantza eta txostena egiteko prozesuak zehazten ditu 56 indikatzaileen bidez. Horietatik, 13 erakundearen profilari buruzkoak dira, 2 strategiari buruzkoak, 2 etikari buruzkoak, 22 gobernantzari buruzkoak, 5 interes-taldeen parte hartzeari buruzkoak eta, azkenik, beste 12 txostenak egiteko jardunbideei buruzkoak. Aipagarria den beste puntu bat da GRI estandarren arabera egindako txosten guztiek GRI edukien aurkibidea izan beharko dutela. Aurkibide horretan, eduki bakoitzari buruzko informazioa non argitaratuta dagoen ezarri behar da (orrialdea zein URLa), nahiz txostenaren barne argitaratua egon nahiz txostenetik kanpo, beste material batzuetan argitaratua egon (Garayar eta besteak, 2020).

Bestalde, GRI 103k enpresak, ekonomia, gizarte eta ingurumen baliabideetan bere jarduerak duen inpaktua azaltzeko informazioa nola eman behar duen adierazten du, hau da, inpaktu horiek kudeatzeko duen modua, materialtasunaren kontzeptua ere landuz. GRI estandarren arabera txostena egiten duen enpresa oro behartua dago bere kudeaketa ikuspegiaren berri ematera (Garayar eta besteak, 2020).

Estandar tematikoei dagokienez 200, 300 eta 400 serieetan sailkatzen dira, eta enpresak dituen ekonomia, ingurumen eta gizarte gaietarako buruzko informazio espezifikoa emateko erabiltzen dira, hurrenez hurren. Aipatzekoa da erakundeak beren jarduerak modu materialean eragiten dieten estandar tematikoak soilik lantzerantz daudela behartuak. Materialtasun serie bakoitzak hainbat estandar ditu, eta horiek gai bakoitzerako eduki espezifikoetan banatzen dira. Guztira, 33 estandar daude, honela banatuak: 200 seriean, 6 estandar eta 13 indikatzaile; 300 seriean, 8 estandar eta 30 indikatzaile; eta 400 seriean, 19 estandar eta 34 indikatzaile (Garayar eta besteak, 2020).

Beti saiatu izan da iraunkortasun txostena landu eta zorroztasun maila berdineko kontrola, erakargarritasuna, sinesgarritasuna eta egiaztapena egiten, informe finantzario konbentzional batekin elkar dadin (Alvarez, 2009).

Txosten horien edukiaren sinesgarritasuna handitzeko, ezinbestekoa izango da txostenen egiaztapena egitea, urteko kontu eta auditoria finantzarioekin gertatzen den moduan. Aipaturiko egiaztapen hori ere borondatezkoa da, baina sozialki arduratsuak diren enpresek erantzukizun hori bete beharko dute, aurrez erantzukizun kontuetan ezarritakoa behar bezala betetzen ari direla frogatu nahi badute. Beraz, garbi ikusten da txostenaren gardentasuna punturik garrantzitsuenetako bat dela.

GRIren egitura honakoa izango litzateke banan bana:

1. taula: Arlo Ekonomikora bideratutako indikatzaileak

<b>201</b> Jarduera Ekonomikoa	Sortutako eta banatutako zuzeneko balio ekonomikoa; finantza inplikazioak eta klima aldaketaren ondoriozko beste arrisku eta aukera batzuk; definitutako irabazien planeko betebeharrak eta gobernutik jasotako erretiroko eta finantza laguntzako beste plan batzuk.
<b>202</b> Merkatuko presentzia	Hasierako kategoria estandarreko soldataren ratioa sexuaren arabera, tokiko gutxieneko soldatarekin alderatuta; tokiko erkidegoko goi-exekutibo kontratatuen proportzioa.
<b>203</b> Zeharkako Eragin Ekonomikoa	Inbertsioak laguntza azpiegituretan eta zerbitzuetan; zeharkako eragin ekonomiko esanguratsuak.
<b>204</b> Eskuratze praktikak	Tokiko hornitzaileetan egindako gastuaren proportzioa.

<b>205</b> Ustelkeria aurkako praktikak	Ustelkeriarekin lotutako arriskueterako ebaluatutako eragiketak; ustelkeriaren aurkako politika eta prozedurei buruzko komunikazioa eta prestakuntza; baieztatutako ustelkeria kasuak eta hartutako neurriak.
<b>206</b> Lehia desleiala	Lehia desleialarekin eta jardunbide monopoliokoekin lotutako eta lehia askearen aurkako ekintza juridikoak.
<b>207</b> Fiskalitatea	Herrialdez herrialdeko txostenak aurkeztea.

Iturria: Garayar eta besteak (2020): GRI standards orrialde ofizialeko datuetan oinarrituta

## 2.taula: Ingurumenera bideratutako indikatzaileak

<b>301</b> Materialak	Pisuaren edo bolumenaren arabera erabilitako materialak; birziklatutako intsumoak; berrerabilitako produktuak eta ontziratze materialak.
<b>302</b> Energia	Energia kontsumoa erakundearen barruan; energia kontsumoa erakundetik kanpo; energia intentsitatea; energia kontsumoa murriztea; produktuen eta zerbitzuen energia eskakizunak murriztea.
<b>303</b> Ura eta influentea	Ura ateratzea; ur isurketak; ur kontsumoa.
<b>304</b> Biodibertsitatea	Eremu babestuen edo biodibertsitaterako balio handiko eremuen barruan edo horien ondoan dauden operazio-zentroak; jarduerak, produktuek eta zerbitzuek biodibertsitatean dituzten inpaktu esanguratsuak; habitat babestuak edo leheneratuak; IUCNaren zerrenda gorrian eta kontserbazio-zerrenda nazionaletan agertzen diren espezieak, haien habitatak eragiketen eraginpeko eremuetan badaude.
<b>305</b> Emisioak	BEG emisio zuzenak eta zeharkakoak; BEG emisioen intentsitatea; ozono geruza agortzen duten substantzien emisioen murrizketa; nitrogeno oxidoak, sulfuro oxidoak eta airera egindako beste emisio esanguratsu batzuk.
<b>306</b> Efluentek eta hondakinak	Hondakinak, mota eta deuseztatze metodoaren arabera; isuri esanguratsuak; hondakin arriskutsuen garraioa.
<b>307</b> Ingurumena betetzea	Ingurumen legeria eta araudia ez betetzea.
<b>308</b> Hornitzaileen ingurumen ebaluazioa	Ingurumen irizpideen arabera ebaluazio eta hautaketa iragazkiak igaro dituzten hornitzaile berriak; hornidura kateko ingurumen inpaktu negatiboak eta hartutako neurriak.

Iturria: Garayar eta besteak (2020): GRI standards orrialde ofizialeko datuetan oinarrituta

## 3.taula: Arlo Sozialera bideratutako indikatzaileak

<b>401</b> Lana	Langileen kontratazio berriak eta langileen txandakatzea; lanaldi partzialeko edo aldi baterako langileei ematen ez zaizkien lanaldi osoko langileentzako prestazioak; guraso baimena.
<b>402</b> Langile eta enpresa arteko erlazioa	Eragiketa aldaketei buruzko gutxieneko abisu epeak.
<b>403</b> Ogasuna eta segurtasuna lanean	Laneko osasuna eta segurtasuna kudeatzeko sistema batek estalitako langileak; lan istripuak eragindako lesioak; laneko gaitzak eta gaixotasunak.
<b>404</b> Prestakuntza eta irakaskuntza	Enplegatu bakoitzeko prestakuntza orduen batez bestekoa urtean; enplegatuen gaitasunak hobetzeko programak eta trantsizioari laguntzeko programak; lanbide jardunaren eta garapenaren aldizkako ebaluazioak jasotzen dituzten enplegatuen ehunekoa.
<b>405</b> Aniztasuna eta aukera berdintasuna	Aniztasuna gobernu organoetan eta enplegatuetan; emakumeen oinarrizko soldataren eta ordainsariaren ratioa gizonenarekin alderatuta.
<b>406</b> Diskriminazio eza	Diskriminazio kasuak eta hasitako ekintza zuzentzaileak.
<b>407</b> Elkartzeko askatasuna eta negoziazio kolektiboa	Elkartzeko eta negoziazio kolektiborako askatasuna arriskuan izan dezaketen eragiketak eta hornitzaileak.
<b>408</b> Haur lana	Haurren lan kasuen arrisku nabarmena duten eragiketak eta hornitzaileak.
<b>409</b> Lan behartua	Nahitaezko edo nahitaezko lan kasuen arrisku nabarmena duten eragiketak eta hornitzaileak.
<b>410</b> Segurtasuna bermatzeko praktikak	Giza eskubideen arloko politiketan edo prozeduretan gaitutako segurtasun langileak.
<b>411</b> Herri indigenen eskubideak	Herri indigenen eskubideen urraketan kasuak.
<b>412</b> Giza eskubideen ebaluazioa	Giza eskubideen gaineko eraginaren berrikuspen edo ebaluazioen mende dauden eragiketak; giza eskubideen gaineko politika edo prozeduretan enplegatuak prestatzea; giza eskubideen gaineko klausulak dituzten inbertsio akordio eta kontratu esanguratsuak edo giza eskubideen ebaluazioaren mende daudenak.
<b>413</b> Komunitate lokalak	Tokiko komunitatearen partaidetza duten eragiketak, inpaktuaren ebaluazioak eta garapen programak; tokiko komunitateetan eragin negatibo nabarmenak dituzten eragiketak.



<b>414</b> Hornitzaileen ebaluazio soziala	Irizpide sozialen arabera hautaketa iragazkiak igaro dituzten hornitzaile berriak; hornidura katean eragin sozial negatiboak eta hartutako neurriak.
<b>415</b> Politika publikoa	Alderdi eta edo ordezkari politikoei egindako ekarpenak.
<b>416</b> Bezeroen osasuna eta segurtasuna	Produktu edo zerbitzu kategoriek osasunean eta segurtasunean dituzten inpaktuak ebaluatzea; produktu eta zerbitzu kategoriek osasunean eta segurtasunean dituzten inpaktuei buruzko ez betetzeak.
<b>417</b> Marketina eta etiketa	Produktuen eta zerbitzuen informaziorako eta etiketatzerako eskakizunak; produktu eta zerbitzuen informazioarekin eta etiketatzearekin lotutako ez betetze kasuak; marketin komunikazioekin lotutako ez betetze kasuak.
<b>418</b> Bezeroaren pribatizatzea	Pribatutasuna urratzeari eta bezeroaren datuak galtzeari buruzko errekamazio arrazoituak.
<b>419</b> Betetze sozioekonomikoa	Gizarte eta ekonomia arloko legeak eta araudiak ez betetzea.

Iturria: Garayar eta besteak (2020): GRI standards orrialde ofizialeko datuetan oinarrituta

GRI indikatzaile denak aipatu eta laburbildu ditugu lehen, baina gure lana arlo ekonomikoan zentratuko da. Azken hauetan ikus dezakegu 200 serialaren azken indikatzailea (207) erakunde baten korrupzioa saihesteko tresnen azterketa egiten duela, baina fiskalitatean enfokatua. Lan honetan GRIren indikatzaile hauetan zentratuko gara, eta horretarako interesgarria iruditu zaigu indikatzaile honetan sakontzea.

### 3.3.4. 207. INDIKATZAILEA: FISKALITATEA

Serie ekonomikoa osatzen duten estandarrek (200) interes taldeen arteko kapital fluxua eta erakunde batek gizartean dituen inpaktu ekonomiko nagusiak jorratzen dituzte eta GRI 207 taldeak fiskalitatearen gaian zentratzen da.

Zergak diru iturri garrantzitsuak dira gobernuentzat, eta funtsezkoak dira politika fiskalerako eta herrialdeen egonkortasun makroekonomikorako. Nazio Batuek aitortzen dute fiskalitatea funtsezko zeregina dutela Garapen Jasangarriaren Helburuak lortzeko. Fiskalitateari buruzko txosten publikoak egiteak gardentasuna areagotzen du, eta konfiantza eta sinesgarritasuna sustatzen ditu erakunde zerga jardunbideetan eta zerga sistemetan. Interes taldeei erakunde baten zerga jarrerei buruzko iritzi informatuak egiteko aukera ematen die. Gardentasun fiskalak eztabaida publikoa ere informatzen du, eta gizartean lortu nahi den politika fiskalaren garapenaren euskarri da (Global Reporting Initiative, 2019).

Estandar honen edukiak diseinatu dira erakundeek zerga arloan duten kudeaketa ikuspegia ulertzen eta komunikatzen laguntzeko, eta beren diru sarreraren, zergen eta enpresa jardueren

berri emateko herrialdez herrialde .

Beraz, fiskalitatea beren gai materialetako bat dela hautematen duten erakunde guztiak gai horren kudeaketa ikuspegia aurkeztera behartuta daude, GRI 103 (Kudeaketaren ikuspegia) delakoaren edukiak eta atal honen kudeaketa ikuspegiari buruzko edukiak erabiliz. Atal honetako edukiak erakundeak fiskalitatea nola kudeatzen duen zentratzen dira (Global Reporting Initiative, 2019).

Lehenik eta behin, azaldu beharra dago, txostenak GRI bakoitzerako eduki orokor bat duela eta eduki tematikoa izango zena, non “eskakizunak”, “gomendioak” eta “jarraibideak” atalak barneratzen dituen: “Eskakizunak” atala beti egongo da, azken finean erakundeak eman behar duen informazioari buruz ari da; “jarraibideak” atalak, eskakizun horiek betetzeko, azaltzeko... moduak aurreikusten dira edo eta adibideren bat txertatzen da; “gomendioak” atalak aldiz, ez da beti aurkitzen, kasu batzuetan soilik, eta informazioa emateko aukera bat bezala agertzen da, ez du erakundea derrigortzen. Hortaz, GRI hauetako bakoitza, eta dagokien azpiatalak behar bezala azaltzeko, GRIaren webgunean lortutako informazioaz baliatuz informazio hau lortu da:

Kudeaketa ikuspegiari buruzko edukiak:

- **207-1 Zerga ikuspegia**

Eskakizunak. Erakundeek informazio hau aurkeztu behar dute:

A. Ikuspegi fiskalaren deskribapena, honako hauek adierazita:

- 1) erakundeak estrategia fiskalik duen, eta, hala bada, estrategia horretarako estekarik, publikoa bada.
- 2) estrategia fiskala eta berrikuspenen maiztasuna berrikusten eta formalki onartzen dituen erakundeko gobernu organoa edo maila exekutiboko kargua.
- 3) araudia betetzeari buruzko ikuspegia.
- 4) ikuspegi fiskalaren eta erakundearen enpresa estrategien eta garapen iraunkorreko estrategien arteko harremana.

Jarraibideak.

Informazioa ematen duen erakundeak bere zerga ikuspegia azal dezake bere zerga jardunbideen adibideekin. Erakundeak, adibidez, paradisu fiskalen erabileraren, erabiltzen dituen pizgarri fiskalen edo transferentzia prezioetan duen ikuspegiaren deskribapen orokorra eman dezake. Adibide horiek erakundea bere gain hartzeko prest dagoen arrisku maila adierazten laguntzen dute, baita erakundeak eta gobernu organo gorenak onargarritzat eta onartezintzat jotzen dituzten praktika fiskalak ere.

- **207-2 Gobernantza fiskala, arriskuen kontrola eta kudeaketa**

Eskakizunak. Erakundeek informazio hau aurkeztu behar dute:

A. Gobernantza fiskalaren eta kontrol esparruaren deskribapena, honako hauek adierazita:

- 1) Estrategia fiskala betetzeaz arduratzen den erakundeko gobernu organoa edo

—

maila exekutiboko kargua.

- 2) Nola txertatzen den ikuspegi fiskala erakundean.
- 3) Arrisku fiskalei buruzko ikuspegia, nola identifikatu, kudeatu eta gainbegiratzen diren barne.
- 4) Nola ebaluatzen den gobernantza fiskala eta kontrol esparrua betetzea.

B. Jokabide ez etiko edo ilegalekin eta erakundearen osotasunarekin lotutako kezkek jakinarazteko mekanismoen deskribapena, fiskalitateari dagokionez.

C. Zerga arloko edukiak egiaztatzeke prozesuaren deskribapena, eta, hala badagokio, txostenari, deklarazioari edo egiaztatzailearen iritziari buruzko aipamena.

#### Jarraibideak.

Gobernantza fiskala eta horren kontrol esparrua deskribatzean, erakunde informatzaileak adibideak eman ditzake gobernantza fiskaleko, zerga arriskuen kontroleko eta kudeaketako sistemen inplementazio eraginkorrari buruz. Informazio hori aurkeztean, interes taldeei ziurtatzen zaie erakundearen jardunbideek islatzen dituztela bere zerga estrategiaren edo dokumentu baliokideen fiskalitateari buruzko ikuspegiari buruz egindako adierazpenak.

### - **207-3 Interes taldeen parte hartzea eta kezken kudeaketa zerga arloan**

Eskakizunak. Erakundeek informazio hau aurkeztu behar dute:

A. Interes taldeen parte hartzeari eta interes taldeek fiskalitateari buruz dituzten kezken kudeaketari buruzko ikuspegiaren deskribapena, honako hauek barne hartuta:

- 1) ikuspegia, zerga agintarietikiko konpromisoari dagokionez.
- 2) zerga arloko politika publikoen defentsari buruzko ikuspegia.
- 3) Interes taldeen iritziak eta kezkek jasotzeko eta kontuan hartzeko prozesuak.

#### Jarraibideak.

Zerga agintarietikiko harremanari dagokionez, lankidetzeta betetzeko akordioetan parte hartzea, denbora errealean auditoria aktiboak bilatzea, transakzio garrantzitsu guztietarako baimenak bilatzea, zerga arriskueta parte hartzea eta prezioak finkatzeko alde aurreko akordioak bilatzea har ditzake barnean.

Gaikako edukiak:

### - **207-4 Txostenak aurkeztea herrialdez herrialde**

Eskakizunak. Erakundeek honako informazio hau aurkeztu behar dute:

A. Erakundearen finantza egoera kontsolidatu auditatuak edo erregistro publikoetan aurkeztutako informazio finantzarioa

B. 207-4-A Jurisdikzio fiskal bakoitzarentzat:

- 1) Erakundearen izenak
- 2) Organizazioaren jarduera printzipalak.
- 3) Langile kopurua
- 4) Hirugarrenei egindako salmenten diru sarrerak

—

- 5) Beste zerga jurisdikzio batzuekin egindako talde barruko transakzioetatik datozen diru sarrerak
- 6) Zerga aurreko mozkinak edo galerak
- 7) Eskudirua eta eskudiruaren baliokideak ez diren aktibo ukigarriak
- 8) Ordaindutako sozietateen mozkinen gaineko zerga
- 9) Sozietateen mozkinen gaineko zerga, irabazien edo galeren gain
- 10) Irabazien edo galeren gainean metatutako sozietateen mozkinaren gaineko zergaren eta zerga aurreko mozkin edo galerei legezko zerga tasa aplikatzen zaien kalkulaturako zergen arteko aldearen arrazoiak

· "4,5,6 eta 7" puntuei dagokienez, erakundeak informazio guztia bateratu beharko du, ikusteko ea ikuskatutako finantza egoera bateratuetan aitortutako datuak edo erregistro publikoak, 207-4-C edukian adierazitako aldiak aurkeztutako finantza informazioarekin bat datorren jakiteko. Jakinarazitako datuak ezin badira bateratu ikuskatutako finantza egoera kontsolidatuekin edo erregistro publikoetan aurkeztutako finantza informazioarekin, erakundeak aldearen azalpena eman beharko du.

· "9" puntuari dagokionez, 207-4-C edukiko sozietateen mozkinaren gaineko zerga sartu behar da.

C. 207-A edukian oinarrituz, erakundeak, momentuko informazioa eman beharko du: Erakundeak ikuskatutako finantza egoera kontsolidatu eguneratuei buruzko informazioa edo erregistro publikoetan aurkeztutako finantza informazioa aurkeztu beharko du. Aldi horri buruzko informaziorik ez badago, beste epealdi batekoa aurkeztu dezake, beti ere, gaurkotasan gehiena duena.

#### Jarraibideak.

Herrialdez herrialdeko txostenak aurkezteko, erakunde batek jarduten duen jurisdikzio bakoitzari buruzko informazio finantzarioa, ekonomikoa eta fiskala aurkeztu behar da, eta erakundeak eskakizunei buruz eman behar duen informazio guztia, honi buruzkoa izan behar du.

#### Gomendioak.

Erakundeek 207-4-A edukiaren barnean, honako informazio hau aurkeztu ahal dute jurisdikzio fiskal bakoitzeko: langileen guztizko ordainsaria; langileen izenean atxikitako eta ordaindutako zergak; bezeroek agintaritza fiskal baten izenean bildutako zergak; industriarekin lotutako zergak eta gobernuei egindako beste zerga edo ordainketa batzuk...

GRI estandarren testuinguruan, ustelkeriarekin eroskeria, erraztasun ordainketak, iruzurra, estortsioa, kolusioa, kapitalen zuriketa... bezalako praktikak hartzen dira korrupzioa bezala. Baita ere, opariak, erreziiboak, maileguak, ordainsariak, sariak edo beste edozeinen eskutik eratorritako abantailak, legez kanpoko delak esan daitezke. Hemen sartzen dira eskudirutan edo espezieetan lortutako onurak, hala nola ondasun libreak, opariak edo oporrak, abantaila desegokia sortzeko asmoz emandako zerbitzu pertsonal bereziak, eta abantaila hori jasotzeagatik presio morala eragin dezaketenak.

—

### 3.3.5. 103 INDIKATZAILEA

#### 1) 103-1: Gai materialen estaldura eta honen azalpena

Eskakizunak. Gai material bakoitzerako, informazioa ematen duen erakundeak honako informazio hau aurkeztu behar du:

A. Gaia materiala izateko arrazoien azalpena.

B. Gai materialaren estaldura, honako hauen deskribapena duena:

1) Inpaktua non gertatzen den.

2) Erakundearen inplikazioa inpaktuetan. Adibidez, erakundeak inpaktuak eragin dituen edo horietan lagundu duen edo bere negozio harremanen bidez inpaktuekin zuzenean lotuta dagoen.

C. Gaiaren estaldurari buruzko edozein muga berezi.

Jarraibideak.

Gai materialak erakunde batean eragin ekonomiko, ingurumen eta soziala dituzten arazoak islatzen dituztenak eta taldearen balorazioetan eta erabakietan eragiten dutenak dira. Gai materiala azaltzeko, ondorengo baldintzak bete beharko lirateke:

A. Identifikatutako gai material horrek izandako eragin garrantzitsuen deskribapena

B. Identifikazio prozesu horren deskribapena

#### 2) 103-2: Kudeaketa ikuspegia eta honen osagaiak

Eskakizunak. Gai material bakoitzerako, informazioa ematen duen erakundeak honako informazio hau aurkeztu behar du:

A. Erakundeak gaia nola kudeatzen duen azaltzea.

B. Kudeaketa-ikuspegiaren helburuaren adierazpena.

C. Honako honen deskribapena, kudeaketa ikuspegiak osagai hori barne hartzen badu:

1) Politikak

2) Konpromisoak

3) Helburuak eta xedeak

4) Erantzukizunak

5) Errekurtsoak

6) Kexatzeko eta/edo erreklamatzeko mekanismo formalak

7) Ekintza espezifikoak, hala nola prozesuak, proiektuak, programak eta ekimenak

Jarraibideak.

Helburua erakundeak informazio nahikoa ematea da jasangarritasun txostena irakurtzen duen edonork ulertzeko zer adierazten duten; eta kudeaketa ikuspegiaren helburua erakundearen inpaktu negatiboak, ekiditu edo saihestea da.

#### 3) 103-3: Kudeaketa ikuspegiaren eboluzioa

Eskakizunak. Gai material bakoitzerako, informazioa ematen duen erakundeak

—

honako informazio hau aurkeztu behar du:

A. Erakundeak kudeaketa ikuspegia ebaluatzeko moduari buruzko azalpena, honako hauek barne:

- 1) Kudeaketa ikuspegiaren eraginkortasuna ebaluatzeko mekanismoak.
- 2) Kudeaketa ikuspegiaren ebaluazioaren emaitzak.
- 3) Kudeaketa ikuspegiarekin lotutako edozein aldaketa.

Jarraibideak.

Kudeaketa ikuspegiaren eraginkortasunari segimendua egiteko mekanismoetan, auditoretza edo kanpoko edo barneko egiaztapena, neurtze sistemak... egin daitezke.

Hala ere, GRI txosten hauek hainbat kritika izan dituzte bere eboluzioan zehar. Aspaldi hasi ziren esaten publikatzen zituzten txosten horiek ez zirela gardenak. Batetik, Deeganek eta Rankinek (1996) lanari jarraiki enpresek zabalduko informazioaren manipulazioa zegoela eta bestetik, Pattenek (2002) esan zuen erlazio urria zegoela enpresaren benetako jarreran eta zabaltzen duten informazioaren artean. Nahiz eta denbora aurrera joan ahala gardentasun maila hobetu egin den, oraindik txosten honen erabilgarritasuna zalantzan jartzen da.

Horren ondorioz, interes taldeek, eta batez ere inbertitzaileek, gero eta gardentasun handiagoa eskatzen diete enpresei gizarte, ingurumen eta gobernu alderdiei lotutako arriskuen eta inpaktuen komunikazioan. Ildo horretan, erakundearen alderdi materialak kudeatzeko sistema bat ezarri dutela eta eredu estrategikoan integratuta daudela ere frogatu behar dute, horrela negozioaren epe luzerako iraunkortasuna ziurtatuz.

Horrenbestez, gero eta garrantzitsuagoa da erakundeek transparentzia maila altua izatera iristea, jarduera guztiz gardenak burutzeko gai izatea. Hori dela eta, ustelkeria bezalako praktikak saihesteko, transparentziaren kontzeptua zer den jakitea ezinbestekoa suertatzen da. Gaur egun, transparentziaren analisisa arlo gubernamental eta instituzional batean, askoz ere garatuago dago, ohikoena, orain arte ikusi ditugun herrialde bateko korrupzio indizeekin lotzea da, analisi sakon bat burutzeko. Transparentzia kontzeptuak enpresari arlo guztietan ematen dio lasaitasuna, jasangarritasun txostenean irudi fidel bat erakusten dio, eta baita ere transparentziak enpresa ustelkeria eskandaluetatik kanpo uzten du. Horregatik, hori saihesteko azterketa egitea beharrezkotzat jotzen da gaur egun, batez ere enpresa dimentsio handikoa denean, dena kontrolpean izatea zailagoa baita.

## **4. ATAL PRAKTIKOA: FISKALITATERAKO ENPRESEK EZARRITA DITUZTEN POLITIKEN AZTERKETA**

### **4.1 Sarrera**

Orain arte Gizarte Erantzukizun Korporatiboa zer den eta hau jasangarritasun txosten batean nola aplikatzen den ikusi dugu, dena, ikuspuntu teoriko batetik, hau da, izan beharko litzatekeena azalduz; errealitatea aldiz, guztiz desberdina da eta enpresa bakoitzak teorikoki egin behar den hori, moldatu eta forma ematen dio, modu batetan lana “ongi” dagoela eginda erakusteko, kanpora begira, hoberenak direnaren oihartzuna handitzeko.

Atal praktikoa honen helburua enpresek aipatutako informazioa betetzen duten konprobatzea da eta fiskalitatearen inguruko informazioa kalitatekoa den edo ez baieztatzea. Horretarako, Espainian kokatuta dauden sektore desberdinetako 8 enpresa hartuko ditugu eta horietako bakoitzak 2020an publikatutako GRI txostena irakurriko dugu. Bakoitzak fiskalitatearen inguruan idatzita duenean zentratuko gara, hau da, 207. estandarrean. Ondoren, beraien arteko konparaketa bat egingo dugu, antzekotasun eta desberdintasunak identifikatu eta ondorioak ateratzeko.

Azkenik, Oxfam erakundeak publikatutako dokumentu batean oinarrituko gara enpresa bakoitzaren gaur egungo egoera fiskala bilatzeko. Horrela, enpresa bakoitzaren GRI txostena eta dokumentu horrek dion errealitatea alderatuko dugu, GRI txostena gardena den ala ez jakiteko aukera izateko.

### **4.2 Analisia**

Lehen esan bezala, aplikazio hori egiaztatzeko, hainbat sektoretan jarduten duten IBEX 35 indizeko enpresa batzuk aukeratu ditugu, horrela, GRI funtzionamenduaren ikuspegi pluralagoa izan dezagun. Aukeratutako enpresak hauek izan dira: Acciona, BBVA, Endesa, Iberdrola, Inditex, Repsol eta Santander, guztiak IBEX 35 indizearen parte dira eta Espainiako Balore Burtsako enpresa indartsuenetakoak dira.

Enpresak aukeratzeko, erabilitako arrazoiak hauek izan dira: kapital handia izatea edo ezagunenetako izatea bere sektorean eta GRI txostenak publikatuta izatea. Azkenean, horrela geratu da aukeraketa; finantza bankuen sektoretik bi enpresa, Santander eta BBVA, kapital handiena duten biak. Elektrizitatea eta gasaren sektoretik Endesa eta Iberdrola, telekomunikazioan Telefonica, petrolioaren sektorean Repsol eta eraikuntzaren sektoretik Acciona. Azkenik, ehungintzaren, jantzien eta oinetakoen sektoreko Inditex enpresa aukeratu dugu, aipatu beharra dago hau IBEX-35eko kapitalik handiena duen enpresa dela.

Aipatutako enpresa guztiek publikatzen dute GRI jasangarritasun txostena, beraz, 2020. urteko txostenak begiratu ditugu, eguneratutako informazioa izan dadin.

Nahiz eta kasu guztietan aztertua izan den, emaitzak aurkezteko garaian 103. indikatzailearen taularik ez dut eraiki, orokorrean dena proportzio maila berdinean doalako, hau da, enpresa bakoitzari jarritako balorazioan sartzen da. Enpresa batek 1eko balorazioa badu, 103ari buruz

gutxi hitz egin duelako da, eta alderantziz balorazio horretan 3a badago. Beraz, balorazioan dauden zenbakiak hau esan nahi dute:

- 0 puntu → GRI 207 eta 103 indikatzaileei buruz ezer esaten ez duenean.
- 1 puntu → GRIk 207 eta 103 indikatzaileei buruz eskatzen duen informazioa, zerbait hitz egiten dutenean, nahiz eta bat ez egin berez azaldu behar duen gaiarekin.
- 2 puntu → GRIk, 207 eta 103 indikatzaileei buruz adierazitakoa orokorrean, betetzen denean, erabaki edo konklusio bat ateratzeko gai garenean.
- 3 puntu → GRIk, 207 eta 103 indikatzaileei buruz ezarritakoa betetzeaz gain, alternatiba asko eskaintzen dituztenean eta bikaintasuna dakarrenean.

#### 4. Taula: 207-1: Zerga Ikuspegia

Enpresa	Informazioa	Komentarioak	Balorazioa
Acciona	Bai	Gai guztiak aipatzen ditu baina detailerik gabe. Berrikusketaren inguruan gauza gutxi.	2
BBVA	Bai	Informazio asko eta ona ematen du, berrikusketaren ingurukoa ezik.	2/3
Endesa	Bai	Gai guztiei buruz hitz egiten du baina detailerik gabe. Berrikusketari buruz ez du ezer esaten.	2
Iberdrola	Bai	Informazio asko eta ona.	3
Inditex	Bai	Gai guztiak aipatzen ditu, baina ez du informazio sakonik ematen. Ez dago estrategiaren estekarik.	1
Repsol	Bai	Informazio asko eta ona.	3
Santander	Bai	Gai guztiak aipatzen ditu baina detailerik gabe. Berrikusketaren inguruan gauza gutxi.	2
Telefonica	Bai	Informazio asko eta ona.	3

Iturria: Egileak egina

Ikusten den bezala, informazioa enpresa guztiek ematen dute, asko edo gutxi izanda ere. Orokorrean balorazioa onak ikusten dira, eta honek enpresei estrategia fiskalak asko kezkatzen diela esan nahi du. Faltan gehien bota den informazioa enpresa hauek ezarrita dituzten estrategia fiskalaren berrikuspenen maiztasuna izan da, enpresa gutxi bakarrik izanik aipatu dutenak.

Detalle gehiagotan sartuta, Inditex izan da informazio gutxien eman duena, eta gainera, ez



—  
digu aukerarik ematen bere estrategia fiskalera bideratzeko, hau da, ez baitu erraztasunik ematen informazioa bilatzeko. Beste enpresa guztiek ematen dute ia informazio guztia, Telefonica, Iberdrola eta Repsol nagusituz.

5. Taula : 207-2:Gobernantza fiskala, arriskuen kontrola eta kudeaketa

Enpresa	Informazioa	Komentarioak	Balorazioa
Acciona	Bai	Gai guztiak aipatzen ditu baina detailerik gabe.	1
BBVA	Bai	Orokorrean ondo, baina ez du esaten garbi zein den gobernuko organo nagusia. Irregularitasunen salaketan eta egiaztatzearen inguruan ere ezer gutxi esaten du.	2
Endesa	Bai	Egiaztatzearen eta Irregularitasunen salaketan inguruan ezer. Estekak ez dizu dokumentura eramaten, gaizki gidatuta. Beste lau puntuak ongi azalduta.	1
Iberdrola	Bai	Nahiz eta irregularitasunen salaketa eta egiaztatzearen gaia beste link batean dauden, informazio guztia oso ona da.	3
Inditex	Ez	Ez du informaziorik ematen. Erabilgarriak ez diren zenbaki asko eta narrazio gutxi.	0
Repsol	Bai	Informazio asko eta ona.	3
Santander	Bai	Irregularitasunaren inguruan informaziorik ez eta organo gorenaren inguruan erdizka.	1
Telefonica	Bai	Informazio asko eta ona.	3

Iturria: Egileak egina

Bigarren azpi-indikatzailean gobernantza fiskala eta arrisku fiskalen inguruan hitz egiten da eta lehengoarekin alderatuz, hemen informaziorik ematen ez duen enpresa bat dagoela ikusten da, Inditex.

Gai honen inguruan informazio asko eskatzen du GRI txostenak, eta ez da erraza informazio guztia ematea. Horregatik dira balorazioak lehenagokoak baina txikiagoak, nahiz eta ez egon diferentzia handirik. Irregularitasunen salaketa eta egiaztatzearen inguruko informazioa izan da gehien falta dena, eta gutxi batzuk ez dute garbi uzten zein den gobernuko organo nagusia.

Detailetan sartuz, hemen ere informazio gehien eman dutenak Iberdrola, Repsol eta

Telefonica izan dira.

6. Taula: 207-3: Interes taldeen parte hartzea eta kezken kudeaketa zerga arloan

Enpresa	Informazioa	Komentarioak	Balorazioa
Acciona	Bai	Informazio gutxi. Politika publikoen defentsari buruz ez du ezer esaten.	1
BBVA	Bai	Dena aipatzen du eta orokorrean ondo. Pixka bat gehiago sakontzea falta zaio.	2/3
Endesa	Bai	Informazio ona baina pixka bat sakontzea falta zaio.	2
Iberdrola	Bai	Lehen bi puntuak oso ondo azalduta baina interes taldeen iritzia ez du aipatzen.	2
Inditex	Bai	Interes taldeen iritzia ez du aipatzen eta beste biak oso informazio gutxirekin.	1
Repsol	Bai	Informazio asko eta ona.	3
Santander	Ez	Informaziorik ez.	0
Telefonica	Bai	Informazio asko eta ona.	3

Iturria: Egileak egina

Hirugarren azpi indikatzailean kezken kudeaketa eta interes taldeei buruz hitz egiten da eta informazio gutxien eskatzen duen zatia da. Hala ere, enpresa batzuk ez dute informaziorik ematen (Santander) eta beste batzuk gainera aipatu bakarrik.

Gaur egun interes taldeek indar handia dute enpresetan eta honen inguruko informazio egotea logikoa izango litzateke holako enpresa handientzat. Repsol eta Telefonica dira nabarmentzen direnak puntu honetan.

7. Taula: 207-4: Txostenen aurkezpena herrialdez herrialde

Enpresa	Informazioa	Komentarioak	Balorazioa
Acciona	Bai	Orokorrean ondo. Detaile batzuk falta dira baina bestela ondo. Aktibo ukigarria falta da.	2
BBVA	Bai	Informazio asko eta ona.	3
Endesa	Bai	Informazio asko eta ona	3
Iberdrola	Bai	Informazio asko eta ona.	3

—

Inditex	Bai	Informazioa falta da, aktibo ukigarriak eta langile kopurua adibidez.	1
Repsol	Bai	Taulan ez ditu datu guztiak jartzen eta informazioa bilatzeko zaila dago. Bestela nahiko ondo.	2
Santander	Bai	Ez dago aktibo ukigarririk. Informazio falta dago.	2
Telefonica	Bai	Informazio asko eta ona.	3

Iturria: Egileak egina

Enpresek atal honi ematen die garrantzirik handiena, eta balorazioan ikusten da garbi. Informazioa denek ematen dute taula batean baina orokorrean modu desberdinean. Enpresa askoren portaera GRIk eskatu baino zerga informazio gehiago ematen dutela da, eta aldi berean GRIk eskatutako datu batzuk falta zaizkie, eskudiruak ez diren aktibo ukigarriak eta langile kopurua adibidez. Hori dela eta ez zaie eman 3ko balorazioa enpresa horiei.

Taula honetan enpresa baten jurisdikzio bakoitzaren informazio finantzario eta fiskalaren laburpena ikusten da, horregatik ematen die horrelako garrantzia enpresek.

Enpresetan sartuz, lau dira 3ko balorazioa dutenak, eta Inditex da orain ere puntuaziorik baxuenarekin. Beste azpi-indikatzaileekin alderatuz, Endesak egin du saltoa informazio sakonagoa emanda.

#### 8. Taula: Batz besteko balorazioa

Enpresa	Batz Besteko Balorazioa
Inditex	1
Santander	1
Acciona	1 eta 2 artean
Endesa	2
BBVA	2 eta 3 artean
Repsol	3
Iberdrola	3
Telefonica	3

Iturria: Egileak egina

Indikatzailearen azpiatal guztiak aztertu ondoren azken taula honetan aukeratutako enpresen batz besteko balorazioa ikusten da, GRI txostenari fiskalitatean eman dioten garrantzia

—

ikusten delarik. Taula hauetan atera dezakegun informaziorik nagusia, Oko balorazioarik ez dagoela batz bestea, eta beraz enpresa guztiek dutela fiskalitatea gai garrantzitsutzat.

Balorazio nuluaren duten bi azpiatal bakarrik ikusi ditugu, Santander gobernantza fiskala eta arrisku fiskalaren inguruan eta Inditex interes taldeei buruzko informazioan. Batz besteko balorazioan, ordea, ez dago enpresarik balorazio nulurekin, hau da, enpresa guztiek ematen dute gutxienezko informazio bat 207. eta 103. indikatzaileen inguruan.

### 4.3 Enpresen balorazioa

#### 1eko balorazioa: INDITEX eta SANTANDER

Bi enpresa hauek informazioa aipatzen dute gutxienez azpi indikatzaile batean, baina informazio gutxi eta gehienetan desagokoa. Ez dute informazio interesgarriarik aipatzen, badirudi ez diotela garrantzi handirik eman, zerbait jartzeagatik egin dutela ematen du batzuetan. Hala ere, egia da bi enpresa hauen artean ere aldea dagoela nahiz eta balorazio berdina izan. Bien artean, gure ustez Inditex da informazio desagokiagoa ematen duena.

Harrigarria dirudi **Inditex** bezalako enpresa batek, mundu mailako enpresarik garrantzitsuenetako bat izanda, halako informazio desagokoa ematea fiskalitatearen inguruan. Bere administrazio kontseiluak onartutako estrategia eta politika fiskala betetzen dituela esaten du, baina ez du esaten nolakoa den, ezta bere printzipioak ere, eta ez du informazio hori zabalago eskaintzen duen orrialde batera gidatzen. Gainera, gobernantza fiskala eta arrisku fiskalaren inguruan ez du informaziorik ematen.

Beste gai batzuk oso motzean aipatzen ditu, paradisu fiskalak ez erabiltzea eta erakunde nagusien legedia betetzea horien artean. Garbi ikusten da narrazioari ez diola garrantzirik ematen, eta horrela zenbakiak garrantzi gehiago ematen diela, baina zenbakien informazioa ere ez da egokia. Bertan, jurisdikzio bakoitzaren zergen aurreko emaitza, mozkinen gaineko zerga, zerga propioak eta bildutako zergak bakarrik aipatzen dira.

Bigarren enpresa 1eko balorazioa eman dioguna **Santander** da, IBEX 35eko finantza sektoreko kapitalik handiena eta IBEX 35 osoko lehen hiru kapitalik handiena duen beste enpresa bat. Inditexen balorazio berdina izanda ere, esan beharra dago informazio gehiago ematen duela orokorrean. Politika eta estrategia fiskalaren inguruan eta herrialdez herrialdeko txostenaren inguruan informazio nahikoa ematen du baina lehenengoan ez du estekarik jartzen, ezta bigarrenetan aktibo ukigarrien informaziorik ere.

Santanderrek ez du informaziorik ematen interes taldeen parte hartzea eta kezken kudeaketaren inguruan, eta gaur egun garrantzi handia dutela jakinda, ez da normala horrelako enpresa batek informaziorik ez ematea. Gobernantza fiskalaren inguruan berriz, erdizka aipatzen du, garbi utzi gabe zein den bere organo gorena estrategia fiskala onartzen duena.

#### 1 eta 2 arteko balorazioa: ACCIONA

—

**Accionaren** kasuan ia gai guztiak aipatzen ditu baina detaile askotan sartu gabe. Berrikusketaren inguruan eta politika defentsei buruz ez du ezer aipatzen eta herrialdez herrialdeko txostenean eskudirua ez den aktibo ukigarrien inguruan ere ez du ezer esaten. Beste informazio guztia ematen du nahiz eta batzuetan detailetan ez sartu (Acciona, 2020).

207 indikatzaile barruan dauden lau zatiak ongi desberdintzen ditu, eta estrategia fiskaleko printzipioak ere azalduta daude. Gainera, politika eta estrategia fiskala sakonago ikusteko esteka jarrita dauka erraz bilatzeko dokumentua. Interes taldeen parte hartzean eta kezken kudeaketan inguruko informazioa hobeto azaltzea falta zaio.

## **2ko balorazioa: ENDESA**

Endesak 207 eta 103 indikatzaileei buruz orokorrean ondo hitz egiten dute eta nahiko informazio ematen dute. Ia gai guztiak aipatzen dituzte, eta gehienetan informazio osatua emanez.

Balorazio berdineko beste enpresa **Endesa** da, kasu honetan akats txikiengatik ez dauka 3ko balorazioa. Aipatzen ez duen informazioa egiaztapena eta irregulartasunaren salaketa da baina bere akats nagusia informazioa bilatzeko estekak ez dituela guztiz ondo jarri da, batzuetan bere web orrialde nagusira eramaten zaitu dokumentura gidatu beharrean. GRIak eskatutako informazioan zentratu beharrean, enpresari bi urtetan emandako gardentasun sariari ematen dio garrantzia.

Fiskalitatearen inguruko zatirik onena Endesaren kasuan herrialdez herrialdeko txostenean ematen du, informazio guztia eta txukuna. Aurreko paragrafoan esandako akatsak kenduta, Endesak oso ondo azaltzen du enpresaren fiskalitateari buruzko informazioa, bai estrategia fiskala, bai gobernantza fiskala eta baita interes taldeen parte hartzea ere. Gardentasunaren inguruko dokumentuak aurkezten ditu urtero oso ongi azalduta, eta lehen esan bezala, hainbat sari irabazi ditu fiskalitatea ondo eta garden eramateagatik.

## **2-3ko balorazioa: BBVA**

BBVAren kasuan ez zaio ez 2ko ezta 3ko balorazioa eman bien tartean dagoelako. 207. eta 103. indikatzaileei buruzko informazioa Endesa eta Acciona baino gehiago eta hobeto ematen du baina 3ko Iberdrola, Repsol eta Telefonica baino pixka bat gutxiago. Horregatik jarri dugu bien tartean, oso informazio ona ematen du baina perfektua izan gabe.

Enpresa honen inguruan esan beharra dago ia informazio guztia ematen duela eta oso ondo ordenatuta. Lehen azpi-indikatzailean berrikusketaren inguruan ez du ezer esaten eta bigarrean, ez du garbi esaten zein den gobernuko organo nagusia. Gainera, irregulartasunaren salaketa eta egiaztapena aipatzen ditu baina informazio gehigarririk gabe. Orokorrean beste dena oso ondo azalduta dago, batzuetan informazio sakontzea falta zaio baina fiskalitateari garrantzia ematen diola argi geratzen da.

Informazio oso ona ematen du offshore enpresen eta bertako kontrol eta gainbegiratzearen inguruan. Aipatzekoa herrialdez herrialdeko txostenean ere informazio ona ematen duela,

—

GRIk eskatutakoa oso ondo azalduta.

### 3ko balorazioa: IBERDROLA, REPSOL, TELEFONICA

Azkenik, 3ko balorazio duten hiru enpresa daude, Iberdrola, Repsol eta Telefonica. Hauek GRIk eskatutako fiskalitatearen inguruko informazio bikaina eman dute, informazio sakona emanez eta galdera guztiei ongi erantzuten.

Hiru enpresek garrantzi handia ematen diote fiskalitatea ondo informatzeari eta GRIk eskatzen duenari, gai eta azpi-gai guztiak erantzuten oso ongi ordenatuta. Guztietatik aipatzekoa **Repsolen** lana, GRIren gai guztiak banaka banaka ezin hobeto azaldu dituela, fiskalitatearen gardentasunari garrantzi handia ematen diolarik.

**Iberdrolaren** kasuan, interes taldeen iritziaren inguruko informaziorik ez du aipatzen eta gaur egun gai garrantzitsua da. Horretaz gain, gai batzuen informazioa gehigarria lortzeko, beste dokumentu batzuetara gidatzen zaitu, eta informazioa lortzeko zailagoa izaten da. Hori kenduta, informazio bikaina ematen du gai bakoitzaren inguruan.

Azken enpresa, **Telefonica**, Repsolekin batera guztietan onena, informazio detailatua, ordenatua eta egokia ematen du 207 eta 103. indikatzaileen inguruan. Zati hau ondo bete nahi duten enpresei, Telefonica eta Repsol eredu bezala hartzeko gomendatuko genieke.

#### 4.4 Enpresen errealitateko fiskalitatea

GRI txostenak indikatzaileetan enpresek beraien estrategia fiskalaren inguruan hitz egiten dutenean, jarraibideak Paradisu Fiskalen erabilera aipatzeko esaten du eta enpresa gehienek beraien txostenetan Paradisu Fiskalak ez dituztela erabiltzen aipatzen dute. Beraz, interesgarria iruditu zaigu GRI txostenetan esaten dutena zenbateraino datorren bat errealitatearekin ikusteko, enpresa hauek paradisu fiskalak erabiltzen ote dituzten aztertzeko beste informazio iturri bat erabiltzea. Horretarako, Oxfam Intermonek 2020an publikatutako dokumentuan zentratuko gara, paradisu fiskalen gobernuz kanpoko erakunde nagusietako bat baita.

9.taula: Enpresek Paradisu Fiskaletan dituzten filialak

Enpresa	Filial kopurua
Endesa	1
Telefonica	13
Inditex	20
Iberdrola	31
Acciona	32
BBVA	36

—

Repsol	62
Santander	176

Iturria: (Oxfam, 2020)

Paradisu fiskaletako filialak zenbatzeko, Urteko Kontuen mendeko sozietateen eranskina aztertzen da, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalan (CNMV) gordailutzen diren kontuekin osatuta, zeinak osoagoak izan ohi diren, eta soilik sozietate ez-operatiboak sartzeko irizpidea aplikatzen da, edo, bestela, eragiketak egin arren, paradisu fiskaltzat hartzen den lurraldean egiten ez duten (Oxfam, 2020).

Ikerketa sakonagoa egiten den lurraldeetako bat Delawareko Estatu Batuen estatua eta bertan identifikatzen diren sozietateak dira. Sozietate guztien iturri ofizialetan egiaztatu da haien egoitza soziala Estatu Batuetan dagoela. Kasu askotan, AEBetako sozietateen urteko kontuetan informatzen da, Delaware ez diren estatuetan, baina iturri ofizialak egiaztatzean frogatzen da sozietate hori Delawaren helbideratuta dagoela, izen sozial berarekin, eta beste estatuetako sozietateak Delawareren filialak direla (Oxfam, 2020).

Oxfamek beste balorazio bat egiten du enpresa hauentzat: fiskalitatearen inguruan emandako informazioa, baina ez GRIk eskatutako gaiekin. Horregatik guk jarritako balorazioekin alderatuta ez dira berdinak.

## **ENDESA**

Endesaren kasuan ez dago aipatzeko askorik, Oxfamen (2020) ustetan enpresa hoberenetako bat da praktika fiskalak azaltzen, eta gure balorazioan 2koa izan du baina detaile txikiengatik, orokorrean lan ona egin du atal honetan.

Ikusten den bezala, enpresa bakarra da filial bakarra duena, Herbehereetan, eta beste enpresekin alderatuta diferentzia handia dago. Komunikabideek eta Endesak berak diote fiskalitatearen gardentasunaren ondorioz hainbat sari irabazi dituela eta badirudi ez dagoela kontraesanik, denak daude ados. Beraz, konklusiotzat hartzen da Endesa IBEX 35eko enpresarik gardenetakoena dela eta etikoki ere garrantzi handia ematen diela paradisu fiskalek ekar ditzaketen arazoei.

## **TELEFONICA**

Gure lanean, Telefonicari jarri diogu baloraziorik onena, GRIk eskatutako gai guztiak banaka azaltzen dituelako oso ondo eta modu ordenatuan. Oxfamek, berriz, fiskalitatearen inguruan emandako informazioa erdizkakoa dela dio, datu batzuk falta zaizkiola bere ustetan (Oxfam, 2020).

Fiskalitatearen inguruan emandako informaziorik okerrera zera da, paradisu fiskalen eta offshore enpresen inguruan ez duela gauza askorik esaten, baina beste dena aipatzen du modu ezin hobean. Egon daitezkeen zalantzak ere argi uzten ditu detaile guztietan sartuz eta herrialdez herrialdeko txostenean, GRIk eskatzen duena azaltzen du bikain. (Telefonica,

—

2020)

Telefonicaren kasua berezia da, enpresa berak esaten du ez duela filialik paradisu fiskaletan, Espainiak egindako paradisu fiskalen zerrendan oinarrituta. Baina Oxfamek dio, berak egindako paradisu fiskalen zerrendan hamahiru filial dituela Telefonikak. Beraz, ondorio bezala har daiteke Telefonica Espainiaren zerrendaz baliatzen dela paradisu fiskalen erabilpena ukatzeko. Horrela bere enpresarekiko iritzia hobeto mantentzen du gezurrik esan gabe, baina ez da guztiz gardena izaten ari.

## **INDITEX**

Inditexek 1eko balorazioa jarri diogula ikusi dugu lehen GRIk eskatzen duena ondo ez azaltzeagatik. Oxfamek esaten du informazioa erdizka ematen duela baina informazio horretan legezko tasaren gainean ordaindutako zergak ondo egiten dituela.

Inditexek Espainian ordaintzen dituen zergaren kantitatea handia da, bertako kapital handiena duen enpresa dela jakinda. 2020. urtean 640 milioiko zergen aurreko emaitza izan zuen eta hortik 103 milioi ordaindu zituen sozietateen gaineko zerga bezala (Inditex, 2020).

Nahiz eta Inditexek orokorrean ospe ona izan fiskalitatean eta gardentasunean, erakunde eta talde politiko batzuk leporatzen die diru kantitate esanguratsua saihestu duela paradisu fiskalen bidez. Horretarako sozietateen gaineko zerga saihesteko teknika fiskal oldarkorrak erabili dituztela esaten die, batez ere, Herbehereetan, Irlandan eta Suitzan. Horretarako 2016an Europar Parlamentuko talde politiko batek publikatutako dokumentuan oinarritzen dira, honako izena duena: 'Tax Shopping: Exploring Zara's Tax Avoidance Business'. Dokumentu honek dio 600 milioi saihestu dituela hiru urtetan (Maldita, 2019).

Inditexek esaten du paradisu fiskalak ez dituela erabiltzen ez bada behintzat taldearentzat ezinbestekoa den merkataritza jarduera garatzeko, hala nola Macao SAR eta Monakoko dendetan aritzen diren sozietateak. Suitza eta Herbehereen inguruan ez du aipamenik egiten, eta horrek nolabaiteko zalantza sortzen digu enpresaren gardentasunaren inguruan, jakina baita erakunde batzuk bi herrialde hauek beren paradisu fiskalen zerrendan dituztela.

## **IBERDROLA**

Iberdrolaren kasuan, Oxfamek dio hogeita hamaika filial dituela paradisu fiskaletan eta ematen duen informazio erdizkakoa dela. Guk, aldiz, 3ko balorazio eman diogu GRIk eskatutako informazioa oso egoki ematen duela iruditu zaigulako.

Iberdrolaren filial gehienak Delawaren daude, enpresen lekurik gustukoena, eta paradisu fiskaltzat hartzen da. Hala ere, Iberdrolak fiskalitateari buruz igotako dokumentuan ongi azaltzen du Delawaren kasua, atentzio berezi bat emanez, zalantzak egon daitezkeelako. Zalantza haiek argitzeko honakoa dio Iberdrolak:

“Delawareri dagokionez, Iberdrola taldea osatzen duten hainbat sozietate estatu horretan eratu ziren. Izan ere, Estatu Batuetan, ohikoa da Delaware estatuan sozietateak eratzea, bere merkataritza zuzenbidearen garapenagatik eta jurisprudentzia finkatuagatik. Konbinazio



—

horrek segurtasun juridiko handia ematen du merkataritza eremuan. Hala ere, sozietate horien zerga egoitza (aplikagarri zaien zerga sistema zehazten duena, horretarako erregistratu eta zergak ordaindu behar diren tokia) sozietateen negozioen administrazio kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatuta dauden tokiak zehazten du, eraketa egoera edozein dela ere. Horrela, Iberdrola taldeko sozietateek, bai Delawaren bai Ameriketako Estatu Batuetako beste edozein estatutan eraturakoek, zerga egoitza dute eta zerga talde kontsolidatuaren jardura zentroak dauden estatuetan ordaintzen dituzte zergak, Delaware ez delarik horietako bat. Laburbilduz, Iberdrola taldeko sozietateen eraketa negozio irizpide objektiboen ondorio da, eta ez ingeniarietza fiskaleko egituren ondorio” (Iberdrola, 2020).

Konklusio bezala Iberdrola nahiko gardena dela esango genuke, zeren ia filial guztiak Delawaren ditu kokatuta, falta diren gutxitako batzuk Herbehereetan, Irlandan eta Luxenburgon daude (Iberdrola, 2020). Sozietate horietan egongo litzateke gardentasun falta baina bestela fiskalitatean lan ona egiten duela aterako nuke konklusiotzat.

## **ACCIONA**

Oxfamek, ateratako dokumentuan gogor egiten dio Accionari, ez duela informaziorik ematen fiskalitatearen inguruan ondorio batzuk atera ditzan. Gure kasuan 1 eta 2 arteko balorazio eman diogu GRIk eskatutakoa ondo betetzen duelako, enpresa honetan izan dugu alderaketa handiena Oxfamekin.

Kasu honetan hogeita hamabi filial dauzkala ikusten da paradisu fiskaletan, nahiz eta enpresa berak esan taldeak ez duela onartuko opakotasunean edo ekonomia baxuetan oinarritutako sozietate egiturak egotea (Acciona, 2020).

Komunikabide batzuk diote azken urteetan Holanda, Andorra, eta Panama bezalako jurisdikzioak erabili dituela zerga baxuez aprobetxatzeko. Bere dokumentuan ez du ezer esaten hauei buruz, beraz, honek ere zalantza ekartzen digu gardentasunari begira. Bestalde, Oxfamek egindako azterketak bost adierazle neurtu ditu desparekotasunean laguntzen ari diren enpresak definitzeko eta horien artean dago Acciona. Hauek dira adierazleak: generoko soldata arraila, soldata altuenetik batez bestekora dagoen distantzia, legezko tasaren gainean ordaindutako zergak, paradisu fiskaletan dauden filialak eta dibidenduetara bideratutako etekina (Oxfam, 2020).

## **BBVA**

BBVAri ia 3ko balorazio jarri diogu eta Oxfamek esaten du informazio bikaina ematen duela fiskalitatearen inguruan. Azken taulan ikusten den bezala hogeita hamasei filial ditu paradisu fiskaletan, baina honek beste enpresen aldean azalduta dauka eta onartu egiten du.

Fiskalitatearen arloan esaten du hainbat offshore sozietate dituela eta horiekin duen kontrola eta politika azaltzen du oso ondo. Horren ondoren herrialdez herrialdeko txostenean informazio guztia jartzen du jurisdikzio bakoitzarentzat (BBVA, 2020).

BBVAk duen arazo bakarra, Panamako Paperetan bere enpresaren izena agertzea izan da,

—

Santanderrekin batera. Honen kasuan 19 sozietate opako aipatzen dira eta esan beharra dago honek ez diola laguntzen fama ona izaten enpresari (EITB, 2016).

Panamako Paperen kasua kenduta, enpresa honek ematen duen informazioa eta errealitatean duena berdintsua dela esango genuke, fiskalitatearen gardentasunari garrantzia ematen. Enpresa bakarretakoa da offshore sozietateak dituela onartzen duena, eta ez da gutxi.

## **REPSOL**

Azkeneko enpresaren kasuan, bai Oxfam enpresa eta gure balorazioa berdintsua izan da, biontzat informazio gehien eta gardenen eman duen enpresa da fiskalitatearen inguruan. Beste enpresek eredutzat hartu beharko lukete Repsolek egin duen lana, 207. eta 103. indikatzaileei buruz egindako lana. Ikusten den desberdintasun bakarra herrialdez herrialdeko txostenean dago, Repsolek ELGaren eredia jarraitzen duelako, baina ematen duen informazioa antzekoa da.

Gai bakoitzari bere garrantzia ematen dio eta informazio bikaina ematen du bakoitzaren inguruan. Paradisu fiskalen inguruan, Oxfamek dio hirurogeita bi filial dituela leku horietan Repsolek, Santander eta gero zifra handiena izanez. Hala ere, urte bat baino gehiago darama kantitate hori gutxitzen eta Oxfamek merezimenduko ahalegin bat bezala kontsideratzen du (Oxfam, 2020).

Repsolek informazio guztiari ematen dio garrantzia, erakundeekin eta interes taldeekin duen harremana, publikatzen dituen gardentasunari buruzko dokumentuak, eta gai guztietan ez du zalantzarik uzten, galdera guztiei erantzuteko gai baita.

Gainera, Repsolek bere dokumentuan esaten du paradisu fiskalak gutxitzen ari dela, hau da, onartu egiten du filialak dituela. Ez du inon esaten ez duela offshore sozietaterik, besteekin gertatzen den bezala, beraz, gardentasun lanak oso ondo egiten dituela ondoriozta dezakegu.

## **SANTANDER**

Enpresa honek dauka zeresan gehiena gai honen inguruan. Lehenik eta behin, esan beharra dago hainbat urte daramatzala IBEX 35eko enpresen artean paradisu fiskaletan filial gehien dituen enpresa izaten. Oxfamek dioenez azken urteetan paradisu fiskaletan duen filial kopuru gehien murriztu duen enpresa izan arren, 2020. urtean oraindik ehun eta hirurogeita hamasei filial zituen.

Kasu honetan, Oxfamek informazio ona daukala dio, baina gure lanean GRIk eskatutakoa ez duela ondo bete iruditu zaigu, datu faltagatik eta estekik ez egoteagatik informazio hori eskuragarri jartzen duen dokumentu batera bideratuta. Oxfamek ez baitu GRIk eskatzen duen informazio bera bilatzen eta horregatik dago diferentzia hori.

Enpresa honek dio helbideratutako erakundeak ez dituela sortu behar offshore jurisdikzioetan administrazio kontseiluaren berariazko baimenik gabe, eta hala bada taldeak lurralde horietan

—

duen presentziaren gaineko kontrol egokia ziurtatu behar du, eta pixkanaka gutxitzen saiatu (Santander, 2020).

Gainera, lanean zehar aipatutako Pandoraren paperen zerrendan agertzen da Santander enpresa, bere bezeroen mesedetan erabiltzen zuen Mossack Fonsecaren bufeta. Nahiz eta Santanderrek ez onartu, ikerketak dio, Santanderrek 110 sozietate opako sortu zituela (EITB, 2016).

Beraz, Santanderrek dioena eta Oxfamek eta beste komunikabideek ematen duten informazioaren artean kontraesan bat dagoela esango genuke. Bere filialei buruzko informazio gehiago ematen ez duenez, berak publikatutako informazioa errealitatearekin bat ez datorrela esatera ausartuko ginateke.

Azkenik, gure azterketan ateratako batz besteko balorazioaren eta Oxfamen dokumentuarekin ateratako konklusioekin beste taula bat osatu dugu. Taula berri honen sailkapena egiteko kontuan hartu ditugu: enpresari atera diogun batez besteko balorazioa, Oxfamek enpresari atera dion balorazioa, errealitatearekin bat datozen eta paradisu fiskaletan ahalik eta filial gutxien izatea.

10. taula: Azken balorazioa

Azken sailkapena	Enpresa
1.	Endesa
2.	BBVA
3.	Repsol
4.	Iberdrola
5.	Telefonica
6.	Acciona
7.	Inditex
8.	Santander

Iturria: Egileak egina

Sailkapeneko lehen lau enpresak nahiko gardenak direla esan genezake, eta horietatik Endesa da filial gutxien dituen, bakarria hain zuzen, eta horregatik jarri diogu lehen postua. Nahiz eta BBVA eta Repsolek filial kopuru esanguratsu bat izan, bere dokumentuetan onartu egiten dute, beraz, GRIari erabilgarritasuna ematen die. Iberdrolak laugarren postua hartu du Delawareren ondorioz, hala ere, ondo azalduta dauka bere dokumentuan.

Bosgarren postuan Telefonica dago, baina lehen postuetatik gertuago dago azkenekoetatik baino. GRlari egiten hoberena dela ikusi dugu, baina errealitatearekin bat datorren ikustean informazioa ezkutitzen saiatzen dela ikusi dugu. Oxfamek dio hamahiru filial dituela paradisu

—

fiskaletan (besteekin alderatuta gutxi da), baina bere txostenean dio ez duela halakorik. Hori dela eta jaitsi da sailkapen orokorrean.

Azken hiruretan aldaketarik ez da egon, Acciona, Inditex eta Santanderrek azken hiru postuetan sailkatu dira. Aldaketarik nagusiena Endesa lehen postura igotzea izan da, eta horren arrazoirik nagusiena paradisu fiskalen filialik ez izatea da.

## **5. ONDORIOAK**

Lan hau egin ondoren, paradisu fiskalak, gizarte erantzukizun korporatiboa eta jasangarritasun txostenak ongi aztertuta, ondorio batzuk atera ditugu, positiboak zein negatiboak.

Lehenik eta behin esan beharra dago gaur egungo gizartea hobetzen ari dela ingurumenari eta arlo sozialari begira, urtetik urtera informazio gehiago eskatzen zaie enpresei hauen inguruan. Espainiako enpresa handiek nahitaez publikatu behar dute informazio ez finantzarioa gaur egun, ingurumenean eta arlo sozialean zer nolako eragina duten azaltzeko. Nahitaezkoa izateagatik kritika batzuk egon dira, baina, gure ustean, aurrerapauso handia izan da, baita enpresentzat ere. Nahiz eta hasieran gastu bat bezala ikusi, epe luzera begira, abantaila izango dela iruditzen zaigu, horrela bezeroek enpresa arduratsutzat hartuko dutelako.

Informazio hori zabaltzerako orduan gardentasunaren kontzeptua sartzen da, eta gardentasunak informazioa emateari buruzko legezko eskakizunak betetzetik harago joan behar du; kontuak emateko, ariketa efektiboa izan behar du. Enpresen gardentasuna funtsezko tresna da enpresak bere interes taldeekin duen harremanean. Kontuak emateko esparru horretan, enpresaren txosten nagusiak gizarte erantzukizun korporatiboaren kontzeptua betetzen duen ebaluatu behar da, jardueraren hiru dimentsioak (ekonomikoa, soziala eta ingurumenekoa) betetzen dituen, alegia.

Gizarte erantzukizun hau baloratzeko edo gardentasuna bilatzeko, jasangarritasun txostenak egiten dira, eta gu Global Reporting Initiative-n zentratu gara. Txosten horretan, bi adierazleri jarri diogu arreta, 103ari eta 207ari, hau da, fiskalitateari eta hori kudeatzeko erabilitako politikak adierazten dituztenei. Horretarako, IBEX 35eko zortzi enpresa aztertu ditugu eta ateratako ondorioak nagusiena zera da: denek hitz egiten dute fiskalitatearen inguruan, eta orokorrean GRIk eskatutakoa ondo betetzen dute denak. Enpresa batzuek besteek baino hobeto eta sakonago azaltzen dute, baina, emaitza orokor bat atera beharko balitz, balorazio onarekin aterako litzateke Espainiako IBEX 35a arlo horretan, aukeratutako laginaren arabera, noski.

GRIaren txostenaren inguruan ezer gutxi genuen entzunda eta informatzen hasi ginen bere helburua ulertzeko asmoz. Informazioa aurkitzean, batzuek txosten honen gardentasun falta kritikatzeko zutela ikusi genuen, idazteagatik idazten zutela, betelana alegia, eta ez GRIk benetan eskatzen zuena. Hori dela eta, aztertzen saiatu gara eta bi puntu izan ditugu aztergai enpresa bakoitzean: batetik, GRIk eskatzen duena betetzen duen eta, bestetik, txostenean esandakoa errealitatearekin bat datorren. Horrela aztertuta, hiru aldagai hauek ikusi ahal izan

—

ditugu: GRIk eskatutakoa bete bai, baina errealitatearekin bat ez etortzea; biak ez betetzea eta biak ongi betetzea.

Aztertutako enpresen kasuan, Santanderrek eman digu ezustekorik handiena, guk aztertutako dokumentazioan oinarrituta, informazio desegokia eta, gardentasunari dagokionez, zalantzazkoa dela ikusten baita. Asko harritu gaitu Espainiako banku arloko enpresarik garrantzitsuenetakoa den enpresa batek halako lana egitea, izan ere, oso informazio gutxi ematen du eta emandako horrek errealitatearekin talka egiten du. Ez du GRIk eskatutakoa betetzen, eta, gainera, paradisu fiskalen inguruko informazioa ezkutatu egiten du, bera izanik filialik gehien dituen halako lekuetan.

Atentzioa eman digun bigarren enpresa Inditex izan da. Kasu honetan, esaten duenak ez du errealitatearekin talkarik egiten, baina emandako informazioa oso urria da eta ondorioak ateratzen laguntzeko mugatua. Inditex bezalako mundu mailako enpresa batek fiskalitateari buruz publikatutako informazioa hain pobrea izatea harrigarria dirudi. Hala ere, badirudi Inditexek paradisu fiskalen erabilera murriztu egin duela eta gai honekin kontzientziatuago dagoela.

Bestalde, ondoen informatu duten txostenen artean, Repsol eta Telefonica daude; bi enpresek informazio asko eskaintzen dute eta horregatik dute, lan honetan, baloraziorik altuena. Balorazio orokor bat aterata, ordea, Repsol eta Endesa izan dira sailkapenaren lehen postuan kokatu direnak, txostenaren kalitatea eta errealitatean bat etortzeari garrantzia eman dielako. Gure ustean, dena den, eta merezimendurik kendu gabe hauek egindako lanari, horrelakoak izan beharko lirateke enpresa handi guztien txostenak, fiskalitateak gaur egun duen garrantzia ikusita.

Egindako azterketa honetan atera dugun ondorioak negatiboena paradisu fiskalen ingurukoa da, oraindik ere nabarmen erabiltzen direla ikusi dugulako. Ia enpresa guztiek dituzte hainbat filial halako lekuetan, eta horrela, modu ezkutu batean bertako abantailez gozatzen dute. Baina okerrena ez da hori, okerrena da GRI txostenean ez dutela aitortzen horrelako filialik dutenik, nahiz eta errealitatearekin bat ez etorri. Ondorioz, ikusi ahal izan dugu txosten honen erabilgarritasuna ez dela guztiz ona, eta enpresa bakoitzak komeni zaiona idazten duela berari buruzko iritzi ona mantentzeko.

Jasangarritasun txostenen erabilgarritasunari buruz esan nahiko genuke duen baino garrantzi gehiago eman beharko litzaiokeela eta horretarako, gure ustez, gizarte ikuskapenaren kontzeptuak indarra hartu beharko lukeela. Esan bezala, enpresa askok haien interesen arabera idazten dute txostena eta aztertutako kasuetan ikusten dugu batzuek ez dutela benetako informaziorik ematen. Beraz, agian iritsi da momentua lan hauek zorrotzago zuzentzeko, izan ere, horrek lan baldintzen kalitatea, gizartearekiko begirunea eta ingurumena zaintzea bultzatuko luke. Uste dugu txosten hau enpresa guztiek egin beharko luketela eta norbaitek uko eginez gero, gobernuaren aldetik nolabaiteko erantzuna izan beharko lukeela, azken batean gizarteari aurrera egiten laguntzea baita.

Bukatzeko, lan honi hutsune bat bilatzekotan ezin izan dugula mota desberdinetako irakurketarik egin. Guk Espainiako enpresa handien irakurketa bat egin dugu eta enpresa

—

arteko ondorioak atera ditugu baina sektoreko irakurketa bat egitea zaila izan zaigu. Helburu horrekin joango bagina, sektore bakoitzeko enpresa gehiago hartuko genituzke eta elkarren artean alderatu. Sektore bakoitzean gehienez bi enpresa aukeratu ditugu, finantza arloan, adibidez, BBVA eta Santander; azken sailkapenean bata bigarren postuan geratu da eta bestea azkena hurrenez hurren. Beraz, sektore desberdinei buruzko lana egin nahi duenari gomendatuko genioke sektore bakoitzeko hiru edo lau enpresa hartzea eta elkarren artean ondorio batzuk ateratzea.

Gure kasuan, gure inguruko enpresak nahi genituen aztertu gehien eragiten digutelako, baina beste herrialdeko enprekin ere egin daiteke. Horrela, beste aukeren artean, Espainiako enpresen arteko ondorioak atera beharrean, herrialde desberdinen arteko ondorioak aterako lirateke.

—

## 6.- BIBLIOGRAFIA

- Acciona (2020): Memoria de Sostenibilidad 2020.  
<https://mediacdn.acciona.com/media/3cbbqfin/memoria-sostenibilidad-2020.pdf>
- AECA (2004): Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa. AECA.
- Aldaz, M. (2021): La corrupción y su control. Master en Auditoría de cuentas y contabilidad superior. Irakaslearen materiala.
- Alvarez Echeverria, I. (2009): Las memorias de sostenibilidad: un instrumento para la gestión de la sostenibilidad. Revista Española de Financiación y Contabilidad 38. bolumena, 144. zenbakia 2009 urria-abendua, 677-697 orr.
- Banku Mundiala (2020ko otsailaren 20a): La Lucha Contra la Corrupción  
<https://www.bancomundial.org/es/news/factsheet/2020/02/19/anticorruption-fact-sheet>
- BBVA (2020): Estado de información no financiera.  
<https://accionistaseinversores.bbva.com/microsites/cuentasanuales2020/informe-de-gestion/estado-de-informacion-no-financiera/index.html>
- Boletín Oficial del Estado (BOE), (2018ko Abenduaren 29a): Ley 11/2018  
<https://www.boe.es/boe/dias/2018/12/29/pdfs/BOE-A-2018-17989.pdf>
- Caño Tamayo, X. (2017ko Abenduaren 12a): La decepcionante lista de paraísos fiscales elaborada por la UE.  
<https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/decepcionante-lista-paraisos-fiscales-elaborada-ue/20171212184625146249.html>
- Carabjal M.I. (2020): El regreso del Principe Galeoto: Escritos sobre este tiempo de virus y su cuarentena.  
[https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/127241/CONICET\\_Digital\\_Nro.b1e02f2c-940c-4181-b399-2dd98e53ce8d\\_B.pdf?sequence=5&isAllowed=y](https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/127241/CONICET_Digital_Nro.b1e02f2c-940c-4181-b399-2dd98e53ce8d_B.pdf?sequence=5&isAllowed=y)
- Cavala (2018): Principios de Responsabilidad Social Corporativa según ISO 26000  
<https://responsabilidad-social-corporativa.com/principios-de-responsabilidad-social-segun-iso-26000/>
- Comision Europea (2017ko abenduaren 5a): The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes.  
<https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>
- Conceptos Jurídicos (2021): Derecho Penal, Delitos.  
<https://www.conceptosjuridicos.com/categorias/penal/delitos/>
- EITB, (2016ko maiatzaren 12a): ¿Quién figuran en los “Papeles de Panamá”?

—

<https://www.eitb.eus/es/noticias/internacional/detalle/3959026/aequien-aparece-papeles-panama-lista-nombres-implicados/>

·Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundea (ELGA): (2021)

<http://www.oecd.org/>

·Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundea (ELGA): Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998)

<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>

·Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundea (ELGA): Towards Global Tax Co-operation

<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

·Endesa (2020): Estado de Información no Financiera y Sostenibilidad 2020

<https://www.endesa.com/content/dam/enel-es/home/inversores/gobiernocorporativo/juntagenerales/documentos/junta-general-2021/estado-informacion-no-financiera-sostenibilidad-2020.pdf>

·Enriquez, G. (2018): EVOLUCIÓN DE LOS PARAÍDOS FISCALES EN EL MUNDO. Digital Publisher, 5. zenbakia.

·Fernandez, A. (2021eko urriaren 5a): ¿Qué son los Papeles de Pandora?

<https://www.lavanguardia.com/vida/junior-report/20211005/7766902/que-son-papeles-pandora.html>

·Fernando Herrera, A. (2019ko azaroa): 2030 Agenda eta Garapen Jasangarrirako Helburuak: jatorria, edukia eta jarraipena

[https://publicaciones.hegoa.ehu.es/uploads/pdfs/428/Hegoak\\_zabalduz\\_11.pdf?1575562955](https://publicaciones.hegoa.ehu.es/uploads/pdfs/428/Hegoak_zabalduz_11.pdf?1575562955)

·Forysthe, M. (2017ko azaroaren 5a): ¿Qué son los Paradise Papers?

<https://www.nytimes.com/es/2017/11/05/espanol/que-son-los-paradise-papers-papeles-del-paraiso.html>

·Gamero Távora, J. (2018): PARAÍDOS FISCALES

[https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/78217/Para%c3%adsos%20fiscales\\_GAMERO\\_T%c3%81VORA\\_J.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/78217/Para%c3%adsos%20fiscales_GAMERO_T%c3%81VORA_J.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

·Garayar, A., Aldaz, M., Alvarez, I. eta Arocena, J. (2020ko Abendua): Kontabilitate Finantzarioaren begirada zabalduz gizarteari eta naturari buruzko informaziora. Gizarte Kontabilitatearen jatorria, eboluzioa eta etorkizuneko erronkak. Hegoak Zabalduz, 16. zenbakia

·Global Reporting Initiative (d.g): GRI standards

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish->



—

[translations/](#)

- Global Reporting Initiative Standards (2016): GRI 103: Enfoque de Gestión  
<https://www.globalreporting.org/standards/media/1441/spanish-gri-103-management-approach-2016.pdf>
  
- Global Reporting Initiative Standards (2019): GRI 207, Fiscalidad.  
file:///C:/Users/pablito/Downloads/spanish-gri-207-tax-2019%20(1).pdf
  
- Gonzalez Rodriguez, J.J. (2020): Cambio social en la España del siglo XXI  
[https://www.alianzaeditorial.es/primer\\_capitulo/cambio-social-en-la-espana-del-siglo-xxi.pdf](https://www.alianzaeditorial.es/primer_capitulo/cambio-social-en-la-espana-del-siglo-xxi.pdf)
  
- Grasso, D. (2021ko urriaren 5a): ¿Qué son los “Papeles de Pandora? ¿Para qué se utiliza una sociedad “offshore”?  
<https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>
  
- Iberdrola (2020): Estado de Información no Financiera, Informe de Sostenibilidad.  
[https://www.iberdrola.com/documents/20125/42349/jga21\\_IA\\_InformeSostenibilidad20.pdf/8d64d310-b9ac-97c0-31f4-284af06d3df2?t=1631250731264](https://www.iberdrola.com/documents/20125/42349/jga21_IA_InformeSostenibilidad20.pdf/8d64d310-b9ac-97c0-31f4-284af06d3df2?t=1631250731264)
  
- Inditex (2020): Estado de Información no Financiera del Grupo de Inditex.  
<https://www.inditex.com/documents/10279/664163/Estado+de+informaci%C3%B3n+no+financiera+2020+Inditex.pdf/f3b5b040-68b9-d7c0-9f4e-448ec9168e36>
  
- Innovación y desarrollo directivo (idd) (10 de Abril de 2019): EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA  
[El fraude fiscal en España \(datos y penas\) \(iddconsultoria.com\)](#)
  
- Ionos,(2019ko apirilaren 8a): ¿Qué es la responsabilidad social corporativa?  
<https://www.ionos.es/startupguide/gestion/responsabilidad-social-corporativa/>
  
- Llorente, A.(2016ko apirilaren 7a): ¿Cuándo es legal tener una cuenta en un paraíso fiscal?  
[https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160406\\_paraíso\\_fiscal\\_offshore\\_panama\\_papers\\_cuenta\\_ilegal\\_all](https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160406_paraíso_fiscal_offshore_panama_papers_cuenta_ilegal_all)
  
- Maldita (2019ko Maiatzaren 24a): ¿Qué sabemos sobre los impuestos de Inditex en España y su supuesta elusión fiscal?  
<https://maldita.es/malditateexplica/20190524/que-sabemos-sobre-los-impuestos-de-inditex-en-espana-y-su-supuesta-elusion-fiscal/>
  
- Marin, A. eta Fressoli, M. (2021eko Irailaren 27a): Crisis Clímatica, sobrevivir al siglo XXI.  
<https://www.revistaanfibia.com/crisis-climatica-sobrevivir-al-siglo-xxi/>
  
- Martija, S. (2021eko urriaren 4a): Zer dira Offshore sozietateak?  
<https://www.eitb.eus/eu/albistek/ekonomia/bideoak/osoa/8359934/bideoa-zer-dira-offshore-sozietateak/>

—

·Mora Torrero, C. (2017ko Apirilaren 21a): ¿Por qué hablan de Paraísos Fiscales las ONG de desarrollo?

<https://www.elsalmoncontracorriente.es/?Por-que-hablan-de-Paraisos>

·Moreno Haro, D. (2016): CÓMO FUNCIONA Y QUÉ COSTE TIENE UNA EMPRESA OFFSHORE

<https://www.serviciosdac.com/como-funciona-y-que-coste-tiene-una-empresa-offshore/>

·Mister empresa (2013ko Abenduaren 6a): La elusión fiscal: la legalidad frente a la ética ¿dónde está el límite?

<https://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/la-elusion-fiscal-la-legalidad-frente-a-la-etica-donde-esta-el-limite>

·Nazioarteko Diru Funtza (2016ko irailaren 26a): El FMI y el Banco Mundial

<https://www.imf.org/es/About/Factsheets/Sheets/2016/07/27/15/31/IMF-World-Bank>

·Nazio Batuen Erakundea (2021): "Esta es, sobre todo, una crisis humana que llama a la solidaridad"

<https://www.un.org/es/coronavirus/articles/humanitarian-crisis-coronavirus-solidarity>

·Nazio Batuen Erakundea (2015): Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development

<https://stg-wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/11125/unepswiosm1inf7sdg.pdf?sequence=1>

·Oxfam Intermon (s.f): Acabemos con la era de los Paraísos Fiscales

[https://www.oxfamintermon.org/es/no-escaqueo-fiscal-no-paraisos-fiscales#:~:text=\\*,%C2%A1Acabemos%20con%20la%20era%20de%20los%20para%C3%ADsos%20fiscales!,para%C3%ADsos%20fiscales%20agrava%20esta%20desigualdad.](https://www.oxfamintermon.org/es/no-escaqueo-fiscal-no-paraisos-fiscales#:~:text=*,%C2%A1Acabemos%20con%20la%20era%20de%20los%20para%C3%ADsos%20fiscales!,para%C3%ADsos%20fiscales%20agrava%20esta%20desigualdad.)

·Oxfam Intermon (2020ko Azaroa): LA HORA DEL COMPROMISO Las empresas del Ibex 35 ante el reto de la pandemia.

<https://f.hubspotusercontent20.net/hubfs/426027/Oxfam-Website/oi-informes/hora-compromiso-empresas-ibex-35-pandemia-covid.pdf>

·Pacto Mundial de Naciones Unidas (PNMU), (2015-2017): Diez Principios

<https://www.pactomundial.org/category/aprendizaje/10-principios/>

·Repsol (2020): Autoevaluación de Buenas Prácticas Tributarias.

<https://www.repsol.com/content/dam/repsol-corporate/es/sostenibilidad/informes/2020/autoevaluacion-buenas-practicas-fiscales.pdf>

·Repsol (2020): Informe Contribución Fiscal 2020.

<https://www.repsol.com/content/dam/repsol->

—

[corporate/es/sostenibilidad/informes/2020/informe-contribucion-fiscal-2020.pdf](https://www.telefonica.com/corporate/es/sostenibilidad/informes/2020/informe-contribucion-fiscal-2020.pdf)

- Rodríguez, D. E. (2015): Evasión y elusión de Impuestos.  
<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/6958/RODRIGUEZ%20CALDERON%20DIANA%20ESPERANZA%202015.pdf;jsessionid=4513F18E69EEB22C16B7A88B13EDB1B6?sequence=1>
  
- Ruiz de Valbuena, I. (31 de marzo de 2017): ¿QUÉ PAÍSES SE CONSIDERAN PARAÍOS FISCALES?  
[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/03/30/legal/1490890312\\_530659.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/03/30/legal/1490890312_530659.html)
  
- Sabatino, M. (2020): Crime Treasure Islands; Tax Havens, Tax Evasion and Money Laundering  
<file:///C:/Users/pablito/Downloads/SSRN-id3530218.pdf>
  
- Sanchez, C. (2021): RSC y Triple bottom line  
<https://www.cmiuniversal.com/rsc-triple-bottom-line/>
  
- Sanchez, L. (2021eko Abenduaren 31a): balance de la crisis climática en 2021  
<https://www.rtve.es/noticias/20211231/resumen-crisis-climatica-2021-filomena-incendios-mediterraneo-mar-menor/2245143.shtml>
  
- Santander (2020): Informe Anual 2020, Informe de Gestión Consolidado  
<https://www.santander.com/content/dam/santander-com/es/documentos/informe-anual/2020/ia-2020-informe-anual-es.pdf>
  
- Santiago Rabanal (2017ko azaroa): Erantzukizun Sozial Korporatiboa  
<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurilaritza/-/informazioa/erantzukizun-sozial-korporatiboa/>
  
- Semper, J. D. C (2019): MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD: LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LOS MARCOS GRI Y AECA
  
- Servulo Gonzalez, J. (2019ko irailaren 22a): Así florece el dinero negro en el mundo  
[https://elpais.com/economia/2019/09/21/actualidad/1569062038\\_189861.html](https://elpais.com/economia/2019/09/21/actualidad/1569062038_189861.html)
  
- Soto, R. (2003): LA CORRUPCIÓN DESDE UNA PERSPECTIVA ECONÓMICA.  
[https://www.flacsoandes.edu.ec/sites/default/files/agora/files/1275931953.raimundo\\_soto.pdf](https://www.flacsoandes.edu.ec/sites/default/files/agora/files/1275931953.raimundo_soto.pdf)
  
- Telefonica (2020): Informe de Gestión Consolidado.  
<file:///C:/Users/pablito/Downloads/Informe-de-Gestion-Consolidado-Telefonica-2020.pdf>
  
- Transparencia Internacional: Índice de Percepción de la Corrupción (IPC)  
<https://transparencia.org.es/indice-de-percepcion-de-la-corrupcion/>
  
- Universidad Nacional de México (2019): Observatorio de la corrupción e impunidad (OCI), MOOC Primer curso ANTICORRUPCIÓN. <https://oci.juridicas.unam.mx/>

—