

ESTUDIOS

E

GOBERNANZA TRIBUTARIA MUNDIAL

F. ALFREDO GARCÍA PRATS

DIRECTOR

BENJAMÍN SEVILLA BERNABÉU

COORDINADOR



INCLUYE LIBRO
ELECTRÓNICO

III ARANZADI

© F. Alfredo García Prats (Dir.), Benjamín Sevilla Bernabéu (Coord.) y otros, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/>

Primera edición: 2025

Esta obra ha sido financiada y es un resultado científico del Proyecto de la Conselleria de Innovación, Universidades, Ciencia y Sociedad Digital: «La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI» —XXITAX— (PROMETEO/2021/041); y del Proyecto de la Comisión Europea «Strengthening European Cooperation in Taxes» —SECOTAX— (620108-EPP-1-2020-1-ES-EPPJMO-PROJECT).



With the support of the
Erasmus+ Programme
of the European Union



GENERALITAT
VALENCIANA
Conselleria d'Educació,
Universitats i Ocupació

XXITAX
Prometeo/2021/041

Depósito Legal: M-9446-2025

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-1085-030-9

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-031-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

Página

GOBERNANZA TRIBUTARIA MUNDIAL	
PROF. DR. F. ALFREDO GARCÍA PRATS	23
1. Introducción: breve evolución histórica de las normas de fiscalidad internacional.	23
2. El nuevo escenario de la fiscalidad internacional: Implicaciones en el cambio del modelo de gobernanza tributaria.	29
3. Hacia un nuevo modelo de gobernanza tributaria internacional.	36
4. La función de la ONU en la mejora de la gobernanza tributaria mundial.	40
5. El papel de la UE en el nuevo escenario tributario internacional.	44

PILAR 1, PILAR 2 E IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES

THE TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY: TURKISH EXPERIENCE	
PROF. DR. BILLUR YALTI	55
1. Introduction.	55
2. Digital Services Tax: Treaty Override by way of Circumvention	57
2.1. <i>Basics of the DST</i>	57
2.2. <i>Comparison</i>	59

	<i>Página</i>
2.3. <i>Reactions and statistics</i>	60
2.4. <i>Character</i>	62
3. Income Tax: Treaty Override by Interpretation	65
3.1. <i>Introduction of income tax on digital advertising services</i> ...	65
4. Conclusion	67

EN BUSCA DE LAS REGLAS DE ASIGNACIÓN DE JURISDICCIÓN TRIBUTARIA EN LA ECONOMÍA DIGITAL DRA. ANDREA LAURA RICCARDI SACCHI	69
1. Contexto y problemática	70
2. ¿Barajar y dar de nuevo?	73
2.1. <i>Términos de Referencia de la Convención Marco de la ONU ¿descontento ante el Monto A del Pilar 1?</i>	73
2.1.1. La Convención Marco y el protocolo temprano sobre servicios transfronterizos	73
2.1.2. El Monto A del Pilar 1 y su (¿nula?) probabilidad de concreción	75
2.2. <i>Los impuestos sobre servicios digitales ¿segunda mejor opción?</i>	82
2.3. <i>Hacia una alternativa más allá de la dicotomía «Monto A – Impuestos sobre servicios digitales (DSTs)»</i>	84
2.3.1. Reglas de nexo domésticas	84
2.3.2. Reglas de nexo convenidas	87
3. Una «lista de deseos»	88

OBLIGACIONES FORMALES DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA DIRECTIVA 2021/514 (DAC 7), DIRECTIVA (UE) 2023/2026 (DAC 8) EN EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES Y EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL MARÍA LUISA FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS	91
1. Introducción	92

	<i>Página</i>
2. Modelo OCDE. Documentos técnicos de las reglas de reporte de operadores de plataformas digitales.	93
3. Ámbito normativo de las obligaciones fiscales de las plataformas digitales.	95
3.1. <i>Normativa Internacional</i>	95
3.2. <i>Normativa española</i>	97
4. Obligaciones formales fiscales derivadas de la Directiva 2021/514 (DAC 7) y Directiva (UE) 2023/2026 (DAC 8)	100
4.1. <i>Ámbito subjetivo</i>	101
4.2. <i>Ámbito objetivo</i>	103
4.2.1. <i>Obtención de la información</i>	103
4.2.2. <i>Obtención, suministro y comunicación de la información de las actividades pertinentes</i>	105
4.2.3. <i>Suministro y comunicación de la información recopilada y verificadas por la Agencia Tributaria.</i>	105
4.2.4. <i>Intercambio automático de información entre Estados Miembros de la Unión Europea</i>	106
5. Obligaciones formales de las plataformas digitales en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	107
5.1. <i>El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales</i>	107
5.2. <i>Obligaciones formales de los arts. 13 y14 del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales</i>	109
5.3. <i>La localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto</i>	110
5.4. <i>Modelos Tributarios</i>	112
5.5. <i>Infracciones y sanciones.</i>	113
a) <i>Régimen sancionador general del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.</i>	113
b) <i>Régimen sancionador específico para los «vendedores sujetos a comunicación»</i>	114
c) <i>Régimen sancionador específico para los «operadores de plataformas»</i>	114
6. Conclusiones	115

7. Bibliografía	118
------------------------------	-----

THE IMPACT OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND QUANTUM TECHNOLOGIES ON THE TAXATION OF DIGITAL ECONOMY AND ALLOCATION OF TAXING RIGHTS: RETHINKING GLOBAL TAX POLICY RESPONSES MZWANDILE NGIDI.	123
---	-----

1. Introduction	123
2. The Contemporary Rules of Allocation of Corporation Profits and Its Deficiencies	125
2.1. <i>Allocation of Taxation Rights</i>	125
2.2. <i>Deficiencies</i>	127
3. The Advent of AI	130
3.1. <i>What is AI?</i>	130
3.2. <i>Brief AI History</i>	130
4. AI Adoption and QTs and the Global Economy	136
4.1. <i>AI Adoption</i>	136
4.2. <i>QTs Adoption</i>	139
5. Tech and Tax: How AI and QTs Impact Taxation of DE and Allocation of Taxing Rights?	140
5.1. <i>Lack of nexus</i>	141
5.2. <i>Highly Mobile HTVIs</i>	141
5.3. <i>Fragmented Global Value Creation</i>	144
5.4. <i>AI and QTs Technical Skills</i>	145
6. Moving Forward: Navigating Taxation of DE and Allocation of Taxing Rights Amidst AI and QTs	145
7. Conclusion	149

PILLAR ONE AND PILLAR TWO ARE FAILURES, BUT THERE ARE ALTERNATIVES PROF. DR HANS VAN DEN HURK	151
---	-----

ÍNDICE GENERAL

	<i>Página</i>
1. Introduction	151
2. The Inclusive Framework	151
3. Pillar One	156
4. Pillar Two	162
5. General Conclusion	168

THE SUBJECT TO TAX RULE OF PILLAR TWO

BENJAMÍN SEVILLA BERNABÉU	169
1. Introduction	169
2. General and tax policy issues	171
3. Design and operation	172
4. Connected persons	176
5. Personal exclusions	176
6. Materiality threshold	178
7. Tax rate of 9%	179
8. Assessment and impact	179
9. Conclusions	181
10. Bibliography	182

IMPLICACIONES DEL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS ACUERDOS INTERNACIONALES DE INVERSIÓN Y EL ARBITRAJE DE INVERSIONES

PALOMA GARCÍA CÓRDOBA	185
1. Introducción	185
2. Los acuerdos internacionales de inversiones y el mecanismo de arbitraje	186
3. Las cláusulas de los AII y su aplicación en materia tributaria	190
4. Las disputas tributarias bajo el arbitraje de inversiones ...	194

5.	El impacto de las regulaciones del Pilar Dos y el impuesto mínimo global	199
6.	Reflexiones finales	201
7.	Bibliografía	202

ADAPTACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS: VÍAS DE MEJORA

INSTRUMENTOS FISCALES, REGULATORIOS Y ECONÓMICOS PARA LA GOBERNANZA CLIMÁTICA EN LA UE: EL PAPEL DE LA TARIFICACIÓN DEL CARBONO		
	ÁLVARO ANTÓN ANTÓN	209
1.	Introducción: La lucha contra el cambio climático en el contexto de la UE	210
2.	El principio de «quien contamina, paga» en la gobernanza medioambiental	219
3.	Instrumentos para hacer efectivo principio «quien contamina, paga»	222
3.1.	<i>Instrumentos jurídicos y económicos para la tarificación del carbono</i>	228
3.1.1.	<i>Instrumentos de fijación de precios directos al carbono</i>	231
3.1.2.	<i>Instrumentos de fijación de precios indirectos al carbono</i>	236
3.2.	<i>Principales Diferencias entre instrumentos directo e indirectos</i>	238
3.3.	<i>Implementación de instrumentos de fijación de precio al carbono: desafíos y barreras</i>	239
4.	Estado de los instrumentos jurídicos y económicos para la tarificación del carbono en la UE	244
4.1.	<i>La Reforma del RCDE y la ampliación sectorial: El nuevo RCDE II</i>	249
4.2.	<i>El Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC)</i> ..	254
4.3.	<i>La Directiva sobre Imposición Energética (DIE): Reforma y desafíos</i>	259

	<i>Página</i>
5. Hacia una gobernanza climática integral y coherente en la UE	269
6. Conclusiones	273
7. Bibliografía	275

LA ARMONIZACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL COMO VÍA DE PROTECCIÓN DEL MERCADO ÚNICO INTERIOR EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA

DR. MANUEL BENÍTEZ PÉREZ	281
1. Elementos relacionados con la residencia fiscal que distorsionan el funcionamiento del mercado único interior	282
1.1. <i>La existencia de doble imposición internacional provocada por los conflictos de residencia fiscal no resueltos en la UE.</i>	282
1.2. <i>La indefinición en las Directivas armonizadoras de la imposición directa.</i>	286
1.3. <i>La dificultad práctica de resarcir una posible vulneración de libertades en ausencia de normativa positiva.</i>	287
2. La regulación europea de las normas sobre residencia fiscal: reflexión sobre su conveniencia	289
3. Propuestas para integrar la residencia fiscal de los Estados miembros en el ordenamiento de la UE	293
3.1. <i>Propuesta principal: armonización de las reglas de residencia fiscal en la UE mediante la creación de una Directiva</i>	293
3.1.1. Base legal	293
3.1.2. Elementos básicos de la Directiva	294
3.1.3. Interpretación de la Directiva e intercambio de información entre los Estados miembros	296
3.1.4. Interacción con los CDI y con los demás tratados internacionales que contengan disposiciones tributarias	297
3.2. <i>Propuesta subsidiaria: integrar un CDI multilateral en el Derecho de la UE</i>	298
3.2.1. Base legal	298

	<i>Página</i>
3.2.2. Contenido de la propuesta	298
4. Bibliografía	299
 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: RETOS Y PROPUESTAS PARA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL EFECTIVA	
DIEGO BECERRA FERNÁNDEZ	303
1. Introducción	303
2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: situación actual.	306
3. Reflexiones Finales	317
4. Bibliografía	320
 LA SOSTENIBILIDAD TRIBUTARIA EMPRESARIAL PARA EL FORTALECIMIENTO DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS: EL CASO CHILENO	
ANTONIO FAÚNDEZ-UGALDE	321
1. Introducción	321
2. Reportes de sostenibilidad tributaria	323
3. Sistemas de intercambio de información fiscal para indicadores de transparencia	327
4. Regulación de la sostenibilidad tributaria: el caso chileno .	328
5. Conclusiones	331
6. Referencias	332

LA CORRECTA APLICACIÓN DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN ENTRE ESTADOS, COMO VÍA PARA AJUSTAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES. ESPECIAL REFERENCIA A LAS CATEGORÍAS DE INFORMACIÓN RECOGIDAS EN EL ARTÍCULO 8.1 DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO, DE 15 DE FEBRERO DE 2011, RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD	
ELENA ISABEL ALBALADEJO SOBOLEWSKI	337
1. Marco teórico del intercambio de información analizado . .	338
1.1. <i>Regulación del intercambio automático de información previsto por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad</i>	338
1.2. <i>Regulación del intercambio de información previsto por los Tratados internacionales</i>	340
2. Problemática identificada en la práctica. Especial referencia a los rendimientos del trabajo y a los rendimientos del capital inmobiliario	341
2.1. <i>El supuesto de la problemática hispano-francesa en los que a los rendimientos del trabajo respecta</i>	341
2.2. <i>El supuesto de los rendimientos del capital inmobiliario.</i>	344
3. Efectos de la problemática analizada	345
CONTROVERSIES IN THE ACCREDITATION OF TAX RESIDENCE: CONNECTION WITH SPECIAL PARTIAL TAXATION REGIMES	
GALYA IVANOVA DUSHEVA, UV	347
1. Introduction.	347
2. Tax Residence as a Criterion for Tax Liability on Worldwide Income.	348

	<i>Página</i>
3. The Certificate of Tax Residence as a Means of Proof for Accreditation	349
3.1. <i>The Position of Scientific Doctrine</i>	349
3.2. <i>Management and Subsequent Verification Based on Tax Residence Certificates</i>	351
4. The Evolution of Administrative Doctrine Regarding the Accreditation of Tax Residence Through Certificates	353
4.1. <i>Cases of Tax Residence in Another State That Does Not Issue Residence Certificates</i>	354
4.2. <i>Proof of Tax Residence and Special Tax Regimes</i>	355
5. Jurisprudence	356
5.1. <i>The Effect of the Supreme Court Judgment Dated 12 June 2023</i>	356
5.2. <i>The United Kingdom's "Remittance Basis" Regime in Spanish Jurisprudential Doctrine</i>	357
6. The Simulation of Tax Residence	361
7. Conclusions	363
8. References	364

GOBERNANZA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

LOS PROCESOS DE TOMA DE DECISIONES EN LAS INICIATIVAS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU IMPACTO EN LA LEGITIMIDAD A NIVEL ESPAÑOL

RAQUEL ALAMÀ PERALES	371
1. Introducción	371
2. La legitimidad de los convenios fiscales y de los procedimientos de adopción de decisiones fiscales en España	373
2.1. <i>Definición y esferas de la legitimidad</i>	373
2.2. <i>Una plural y solapada legitimidad de entrada</i>	374
2.3. <i>Los representantes de España en las organizaciones internacionales con competencias fiscales</i>	378

	<i>Página</i>
3. El proceso de toma de decisiones de las organizaciones internacionales y el debate en España	381
4. El papel del parlamento y un soft-law no tan «soft»	383
5. Conclusión	387
6. Bibliografía	388
CONTRIBUTORY FAULT IN INTERNATIONAL INVESTMENT DISPUTES: IMPLICATIONS FOR INTERNATIONAL TAX GOVERNANCE	
ANTONIO LOPO MARTINEZ	389
1. Introduction	390
1.1. <i>Overview of the Principle</i>	391
2. Evolution of the Concept of Contributory Fault	392
2.1. <i>Historical Development of Contributory Fault in International Investment Law</i>	392
2.2. <i>Inconsistencies in Application</i>	393
2.3. <i>New Concepts to Enrich Understanding</i>	394
3. Case Studies in Tax-Related Investment Disputes	394
3.1. <i>Occidental Petroleum Corporation v. Ecuador</i>	394
3.2. <i>Yukos Universal Limited v. Russian Federation</i>	395
3.3. <i>Bear Creek Mining Corporation v. Republic of Peru</i>	396
3.4. <i>Analysis of Tribunal Approaches</i>	397
4. Tensions Between Investor Protection and State Sovereignty in Tax Matters	397
4.1. <i>Balancing Interests</i>	397
4.2. <i>Penalization for Aggressive Tax Planning</i>	398
4.3. <i>Increasing Role of Investment Arbitration in Tax Disputes</i>	399
5. Integrating Economic Theories in Assessing Fault and Damages	399
5.1. <i>Enhancing Consistency and Transparency</i>	399
5.2. <i>Application in Arbitral Decisions</i>	400

6.	Role of Contributory Fault in Combating Tax Avoidance and Evasion	401
	6.1. <i>Holding Investors Accountable</i>	401
	6.2. <i>Promoting Fairness in International Tax Governance</i>	402
7.	Implications for International Tax Governance	403
	7.1. <i>Influence on Investor and State Behavior</i>	403
	7.2. <i>Development of an Equitable International Tax Regime</i>	404
8.	Challenges and Proposals for Standardizing Contributory Fault Assessment	404
	8.1. <i>Addressing Inconsistencies</i>	404
	8.2. <i>Recommendations</i>	405
	8.3. <i>Arbitral Practice Deficiencies</i>	406
9.	Conclusion	406
10.	References	407

VACÍO E INDIFERENCIA EN LA GOBERNANZA TRIBUTARIA GLOBAL: LOS CASOS DE HAITÍ Y NICARAGUA

	RAMOS OBANDO	413
1.	Introducción	413
2.	Participación en la Gobernanza Tributaria Global	415
	2.1. <i>Estatus de la Gobernanza Tributaria Global</i>	415
	2.2. <i>Sobreestimación y Expectativas de la Participación Formal en Iniciativas Tributarias Globales</i>	418
3.	Nicaragua y Haití: Dos Monedas de la Misma Cara	423
	3.1. <i>El Siglo XXI en Haití y Nicaragua: Breve Historia de Inestabilidad y Represión</i>	423
	3.2. <i>Situación de los Países en la Gobernanza Tributaria Global</i> ..	426
	3.2.1. <i>Nicaragua</i>	427
	3.2.2. <i>Haití</i>	429
	3.2.3. <i>Conclusiones Provisionales</i>	431

	<i>Página</i>
4. El Vacío de la Participación Formal y la Necesidad de Leer el Panorama	432
5. Conclusiones	434

**ESTÁNDARES TRIBUTARIOS INTERNACIONALES.
ADAPTACIÓN Y EVOLUCIÓN**

**LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO
COMO UNA POSIBLE HERRAMIENTA DE SELECCIÓN DE
CONTRIBUYENTES A INSPECCIONAR**

ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ.....	439
1. Introducción	439
2. Programas de evaluación multilateral de riesgos	443
2.1. <i>ICAP</i>	445
2.2. <i>ETACA</i>	446
2.3. <i>Similitudes y diferencias. Un objetivo común</i>	446
3. Interrelación de estos programas con las inspecciones conjuntas	452
4. Conclusiones	456
5. Referencias bibliográficas	457

**REFLEXIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN EN EL PERÚ DE
LAS RENTAS REALIZADAS EN LA MODALIDAD DE
TELETRABAJO EN EL EXTRANJERO**

ELARD JHONNY ESQUIVEL AGUILAR.....	461
1. Introducción	461
2. Definición de teletrabajo	462
3. Legislación del impuesto a la renta en el Perú sobre el trabajo en relación de dependencia	463
4. Reflexiones	467
5. Consideraciones internacionales	468
6. Conclusiones	469
7. Referencias bibliográficas	470

ARMONIZACIÓN DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ENTRE LOS PAÍSES FUNDADORES DEL MERCOSUR EDUARDO ORLANDINI	473
1. Introducción	473
2. Integración Regional y MERCOSUR	475
3. Armonización Tributaria de los Países Fundadores del MERCOSUR	479
3.1. <i>Otras fuentes para la armonización de la legislación tributa- ria entre los países fundadores del MERCOSUR</i>	481
4. Escenario actual y futuro de la armonización de la legisla- ción tributaria de los países fundadores del MERCOSUR .	484
4.1. <i>Los derechos fundamentales de los contribuyentes como pun- to de partida para la armonización de la legislación tributaria</i>	486
4.2. <i>Armonización de la legislación tributaria a través de la OC- DE</i>	487
4.3. <i>Armonización de la legislación tributaria a través del ILADT</i>	487
4.4. <i>Oportunidad para que el MERCOSUR avance.</i>	488
5. Conclusión	489
6. Referencias	490
EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA EN LA DELIMITACIÓN DE LOS ACUERDOS DE TESORERÍA CENTRALIZADA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PAULA GRANELL RAMÍREZ	493
1. Introducción	493
2. El papel de la tesorería en las empresas multinacionales. ..	495
3. La importancia de la regulación sobre precios de transfe- rencia de las operaciones financieras	497
4. El Capítulo X sobre transacciones financieras en las Direc- trices de Precios de Transferencia de la OCDE	497
5. Delimitación, tipología y ventajas de las operaciones de cash pooling	499

ÍNDICE GENERAL

	<i>Página</i>
6. Análisis de la jurisprudencia en acuerdos de <i>cash pooling</i> .	501
7. Conclusiones	504
8. Bibliografía	506
LA APLICACIÓN JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE	
DIEGO BOQUERA TARÍN	507
1. Introducción	507
2. Criterios de la Audiencia Nacional	508
3. Criterios administrativos de la Dirección General de Tri- butos	512

Gobernanza Tributaria Mundial

PROF. DR. F. ALFREDO GARCÍA PRATS
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN: BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS NORMAS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL. 2. EL NUEVO ESCENARIO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: IMPLICACIONES EN EL CAMBIO DEL MODELO DE GOBERNANZA TRIBUTARIA. 3. HACIA UN NUEVO MODELO DE GOBERNANZA TRIBUTARIA INTERNACIONAL. 4. LA FUNCIÓN DE LA ONU EN LA MEJORA DE LA GOBERNANZA TRIBUTARIA MUNDIAL. 5. EL PAPEL DE LA UE EN EL NUEVO ESCENARIO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

1. INTRODUCCIÓN: BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS NORMAS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

Las primeras dos décadas del siglo XXI se han caracterizado por una mutación importante y todavía en proceso de los estándares tributarios internacionales que habían presidido las relaciones tributarias entre países desde el período de entreguerras del siglo XX. Las décadas que afrontamos a partir de ahora, pueden derivar incluso en unos cambios mayores de los habidos hasta la fecha.

La necesidad de reconstrucción derivada de los daños causados por la primera Guerra Mundial obligó a recomponer las relaciones económicas internacionales transfronterizas, para lo que se tuvieron que abordar los efectos de la interacción y aplicación simultánea de los sistemas tributarios de diferentes países sobre dichas relaciones. Con el auspicio de la Cámara de Comercio Internacional, la Sociedad de Naciones inició un proceso de negociaciones que terminó en 1945 con la firma de dos Modelos de Conve-

nio —el de Londres y el de México— en el seno del Comité Fiscal¹, que asumían un importante enfoque común y discrepaban en alguna de las soluciones específicas.

En cuanto al enfoque común, los Modelos abordaban principalmente la necesidad de establecer medidas para corregir la doble imposición internacional a través de una vía convencional de carácter bilateral que, partiendo de un modelo elaborado internacionalmente, fuera objeto de negociación entre los países interesados. A pesar de que inicialmente se tomó en consideración la posibilidad de tomar en cuenta un modelo unitario de reparto de rentas del grupo multinacional entre las jurisdicciones afectadas, finalmente se optó por el reconocimiento de la competencia tributaria a partir de los principios de empresa separada —contabilidad separada— y su corrección por el principio de empresa independiente —o criterio *at arm's length*— atendiendo a la menor complejidad de su control y aplicación.

La principal diferencia entre ambos modelos estribaba en la adopción del denominado principio del establecimiento permanente en el Modelo de Londres, mientras que en el Modelo de México se optaba por el reconocimiento pleno de la jurisdicción del denominado Estado de la fuente para gravar las rentas empresariales obtenidas por empresas del otro Estado contratante.

Tras la segunda Guerra Mundial, la ONU asumió inicialmente el testigo dejado por la Sociedad de Naciones en materia tributaria internacional a través de su Comisión Fiscal². Sin embargo, su desarrollo se vio truncado a mediados de la década de los cincuenta, y su función fue asumida por la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), posteriormente OCDE, a través de su Comité Fiscal, que desarrolló y articuló el Modelo de Convenio de 1977, convertido en un Modelo actualizable a partir de 1992. El Modelo de la OCDE asumía los postulados básicos desarrollados por la Sociedad de Naciones y contenidos en el Modelo de Londres —solución bilateral convencional de la doble imposición internacional a través de los principios de empresa separada e independiente—. La progresiva internacionalización económica consolidó el Modelo con la ampliación de la red de convenios bilaterales, hasta un número superior a 3000, que otorgaban cobertura a los esquemas y estructuras de planificación que los asumían, sobre todo tras la consolidación de los mismos con la aprobación del Modelo de Convenio de la ONU en 1980, elaborado sobre los mismos presupuestos

-
1. League of Nations. Fiscal committee. London and Mexico Model Tax Conventions. Commentary and Tex. Geneva. 1946. C.88.M.1946.II.A.
 2. Teo, N. *The United Nations in global tax coordination: hidden history and politics*. Cambridge University Press. 2023.

y criterios de distribución de la competencia tributaria, con algunas adaptaciones para tomar en consideración los intereses específicos de los países en vías de desarrollo.

La última década del siglo XX comenzó a mostrar signos de revisión del modelo tradicional, con la consolidación de la libre circulación de capitales a nivel internacional, la eliminación de diferentes trabas administrativas y económicas, el desarrollo económico y tecnológico, la globalización económica, y el aprovechamiento del nuevo escenario por parte de algunas jurisdicciones, que utilizaron sus competencias tributarias para atraer de forma perjudicial la vehiculización de determinadas inversiones internacionales. La toma en consideración de dichos efectos perniciosos alentó un importante compromiso político, a nivel supranacional, para revisar determinados regímenes tributarios «perniciosos» a partir de la elaboración de unos criterios de sustancia económica que delimitaban el ejercicio aceptable de las competencias tributarias en relación con el uso de determinados incentivos fiscales en atención a los efectos generados en las arcas públicas de otras jurisdicciones³. Sin embargo, dicho compromiso político surgió de forma correctiva, *a posteriori*, y no con carácter preventivo, tras observar los efectos perniciosos que la liberalización de capitales había generado.

La crisis económica y financiera de principios del siglo XXI supuso un cambio evidente en la percepción de los efectos derivados de la internacionalización económica. La comunidad internacional intentó buscar mecanismos de corrección de los desequilibrios financieros, creyendo encontrar en la opacidad fiscal generada por el secreto bancario y en la necesidad de evitar el vaciamiento de las bases imponibles corporativas a dos de las principales fuentes adicionales de ingresos públicos para hacer frente a los déficits presupuestarios.

Por un lado, la pervivencia del secreto bancario en materia tributaria permitía el desarrollo de esquemas de ocultación tributaria con los que se eludía el control transfronterizo de determinados actos con relevancia tributaria. En este sentido, la comunidad internacional ejerció una importante presión política para modificar esos parámetros y conseguir un cambio de paradigma, aceptando una excepción importante al secreto bancario cuando se trataba de defender el interés fiscal incluso de jurisdicciones terceras para permitir el control de la correcta contribución al sostenimiento de las cargas públicas y al cumplimiento de las normas tributarias por parte de los actores que utilizaban determinados mecanismos de elusión fundados en el secreto bancario. Dicha evolución se lleva a cabo a través de varios

3. OECD. *Harmful tax competition. An Emerging Global Issue*. 1998.

mecanismos fundamentales. En primer lugar, obligando a eliminar el secreto bancario como causa legítima de denegación de la asistencia administrativa. En segundo lugar, estableciendo mecanismos de control y supervisión —*peer review process*— para verificar y garantizar el intercambio efectivo de información con relevancia tributaria. En tercer lugar, aprovechando una norma extraterritorial norteamericana —la FATCA— para revertir el estándar de colaboración interadministrativa en materia tributaria, e imponer el intercambio automático de información tributaria sobre determinados hechos transfronterizos con relevancia tributaria —*common reporting standards*— como estándar internacional en lugar del intercambio previo requerimiento.

Por otro lado, la crisis económica y financiera comportó la necesidad de revisar la capacidad recaudatoria de la imposición societaria, que se veía mermada por estrategias de planificación fiscal internacional que, aprovechando los mecanismos legales y las asimetrías derivadas de la interacción entre los sistemas tributarios y las normas internacionales que les otorgaban cobertura. Con estos mecanismos determinados contribuyentes lograban una reducción global significativa de dicha carga, en especial los grupos multinacionales que operaban en varias jurisdicciones. Con dicha revisión se intentaba obtener un incremento de la recaudación tributaria, precisamente sobre un grupo de contribuyentes, las multinacionales en particular, que manifestaban capacidad económica que podía quedar al margen de la necesaria tributación.

El desarrollo del proceso y la consecución de acuerdos en este campo fueron considerables, tanto en relación con los objetivos perseguidos, como en el alcance, o el plazo en lograrlos. En poco tiempo se formularon una serie de propuestas que supusieron una reconsideración de algunos de los estándares tributarios internacionales. En algunos casos, con una reconsideración de relevancia, como la *actualización* de la red de convenios tributarios internacionales mediante la superposición del denominado instrumento multilateral, que incorporaba las medidas convencionales sugeridas dentro del plan BEPS que necesitaban de una incorporación en los convenios tributarios, para lo que se distinguía en función del consenso internacional obtenido y de las alternativas de incorporación. Dicha flexibilidad dio como resultado una especie de multilateralismo a la carta que bajo la asunción del compromiso con los fines, permite a los Estados sobre una base de acuerdo y/o concordancia bilateral, incorporar los instrumentos consensuados internacionalmente. En otros casos, la actualización no significaba una superación de los principios tradicionales, como el de empresa separada —principio de establecimiento permanente— y el de empresa independiente —principio *at arm's length*—, pero si una ampliación de sus con-

tenidos para evitar una utilización de los mismos contraria a la garantía de imposición única y efectiva.

En otros casos, de no menor importancia, las propuestas sugerían incorporar medidas tributarias en el orden interno para contrarrestar los resultados que se observaban contrarios a una nueva asunción aceptada, la de la necesidad de garantizar el gravamen de las rentas societarias, al menos, una vez. Dicha propuesta se formulaba sin reparar en la ausencia necesaria e imprescindible de los presupuestos que la validaban, como era una cierta comprensión coordinada del concepto renta societaria, en la necesidad de establecer el mínimo de gravamen aceptable o validado y en la posibilidad de neutralizar la decisión soberana y legítima de determinadas jurisdicciones de dejar sin gravamen o exentas determinadas rentas societarias. Con todo, el proceso cerró en falso uno de los principales temas objeto de consideración, el de los desafíos vinculados a la economía digital, ante la falta de consenso sobre la necesaria actualización y ajuste de los criterios tradicionales de reconocimiento de la jurisdicción tributaria en los Convenios que permitía a las empresas de economía digital generar importantes beneficios escapando de un gravamen comparable al que soportaban las empresas no digitalizadas con las que competían.

Es importante destacar que el impulso de las medidas de reacción se asumió en el plano internacional con el apoyo político e institucional del máximo nivel, tras las reuniones del G7 y del G20⁴. Como consecuencia de dicho apoyo político, la reconfiguración de dichas relaciones tributarias entre Estados constituyó una de las prioridades a escala internacional, y en cierta medida continúa ocupando la agenda de dichas reuniones de alto nivel.

Para el desarrollo, discusión y elaboración de las respuestas normativas se designó al Comité Fiscal de la OCDE como institución encargada, en atención a su experiencia técnica en materia tributaria, y para garantizar la solvencia necesaria de las medidas que debían articular las decisiones políticas. El reforzamiento de dichas iniciativas políticas vino de la mano del respaldo político mostrado por los representantes de la comunidad internacional, integrados en el denominado Marco Inclusivo de la OCDE, creado *ex professo* para afrontar dicho reto.

Además, el proceso no terminó con la formulación de respuestas para las quince acciones del plan BEPS. Al finalizar la acción 1 sin consenso suficiente y ante la proliferación de reacciones unilaterales, con diversos

4. Para un análisis detallado del proceso *vid.* García Prats, F. A. *Legitimidad de los nuevos paradigmas tributarios internacionales*. IEF. 2025 (en prensa).

impuestos sobre servicios digitales o empresas tecnológicas, que fueron seguidos de la amenaza de imposición de aranceles por parte de Estados Unidos, la OCDE intentó buscar un principio de acuerdo entre las jurisdicciones afectadas. El acuerdo dio lugar al denominado plan BEPS 2.0, que se fundamentaba en el desarrollo de dos pilares, los denominados Pilar 1 y Pilar 2. El resultado de las negociaciones llevadas a cabo en el seno del Marco Inclusivo dio lugar a un compromiso internacional por el G-20 y respaldado por el Marco Inclusivo, que integra a 139 jurisdicciones.

Bajo el Pilar 2, construido a partir del modelo GILTI incorporado por los Estados Unidos como consecuencia de la reforma tributaria de 2017, se reconocía el derecho de aplicar un impuesto complementario mínimo a la jurisdicción de la última entidad matriz de los grupos multinacionales con un volumen de ingresos superior a 750 millones de euros por cada jurisdicción en la que operaba en la que no se aplicara un impuesto societario con un tipo efectivo de al menos el 15%. La propuesta condiciona y limita fuertemente la competencia fiscal inter-jurisdiccional y no únicamente la erosión de bases imponibles, obligando a replantear la política de incentivos fiscales en muchas jurisdicciones. La efectividad del impuesto mínimo global depende de que un número suficiente de jurisdicciones adopte el impuesto mínimo global siguiendo los parámetros elaborados por la OCDE. La UE incorporó obligatoriamente las reglas modelo elaboradas por la OCDE mediante la Directiva 2022/2523, de 15 de diciembre.

De conformidad con la propuesta del Pilar 1, se reconocía un derecho de gravamen adicional de gravamen a las denominadas jurisdicciones de mercado sobre los beneficios extraordinarios obtenidos por las 100 principales multinacionales —monto A—, así como se proponía una simplificación de la determinación de los rendimientos atribuibles a las actividades de distribución —monto B—. El monto A determina un reparto de las rentas extraordinarias entre todas las jurisdicciones de mercado que ratifiquen el Convenio Para la aplicación del monto A, la OCDE elaboró un Convenio Multilateral⁵ de cuya ratificación depende su aplicación efectiva. El compromiso político internacional determinaba que la aplicación del Convenio multilateral comportaba la suspensión de la exigencia de los impuestos sobre servicios digitales exigidos de forma unilateral por determinadas jurisdicciones. Es incierto el futuro del Convenio multilateral, así como el mantenimiento de los impuestos digitales, ante las amenazas de las jurisdicciones contraparte de establecer contramedidas, como la aplicación de

5. OCDE. Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One. 11 octubre 2023.

aranceles a los productos originarios de las jurisdicciones que lo mantengan.

2. EL NUEVO ESCENARIO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: IMPLICACIONES EN EL CAMBIO DEL MODELO DE GOBERNANZA TRIBUTARIA

El proceso puesto en marcha durante lo que llevamos de siglo XXI genera importantes cambios en las relaciones inter-administrativas y políticas internacionales relacionadas con el ejercicio del poder tributario, así como en el contenido y alcance de las propuestas que se formulan a nivel supranacional. A su vez, genera críticas y reacciones encontradas en torno a la legitimidad de los actores implicados y en la propia legitimidad del contenido de las propuestas que se formulan.

Los cambios más importantes que se observan en el devenir de las actuaciones de las organizaciones internacionales en materia tributaria son, en resumen, los siguientes.

Históricamente, el contenido de las normas fiscales propuestas a nivel internacional se había limitado a la formulación de modelos de convenios internacionales de carácter bilateral, con los que hacer frente a los problemas de doble imposición internacional que se generaban como consecuencia del ejercicio simultáneo del poder tributario por parte de dos o más jurisdicciones sobre rentas (o patrimonio) con vinculación en más de un Estado. A este campo inicial se añadieron una serie de medidas y mecanismos de cooperación administrativa desarrollados y previstos para poder hacer frente a la evasión fiscal internacional y, en menor medida, a la elusión fiscal internacional.

A partir de estas actuaciones, los Estados participaban en mayor o menor medida en el desarrollo y articulación de modelos consensuados a nivel internacional, y posteriormente en su comprensión común —o dispar—, traducida en una serie de informes que con el consenso final se incorporaban como textos adjuntos a los modelos de Convenio. Estos informes pasaban a formar parte del derecho en agraz o *soft law* con el que se completaba la formación del consenso internacional y, en diferente grado en cada jurisdicción, podía ser tomado en consideración para la interpretación y aplicación de los Convenios que se ajustaran al Modelo de Convenio. Con posterioridad, los representantes de los Estados decidían utilizarlos en mayor o menor medida para la negociación de los Con-

venios bilaterales, como puntos de partida, sin que se vieran constreñidos a adoptar los mismos o a seguir sus directrices⁶.

Sin embargo, a consecuencia del proceso de globalización económica la interacción derivada del ejercicio de la jurisdicción tributaria sobre las rentas de origen transnacional trasciende al desarrollo de medidas tributarias sobre las operaciones transfronterizas. El ejercicio de la jurisdicción tributaria interviene de forma decisiva sobre los actores económicos, sobre sus decisiones de inversión y sobre el propio desarrollo de los diferentes modelos de negocio, impactando no sólo en las decisiones de inversión transfronteriza sino afectando, también y de forma cada vez más importante, a los obligados tributarios que llevan a cabo operaciones puramente internas o domésticas, generando distorsiones y efectos potenciadores o desincentivadores sobre algunos actores, operaciones comerciales y modelos de negocio cuya ecuación equitativa resulta en ocasiones de difícil resolución.

La ampliación material de las actuaciones llevadas a cabo por los organismos internacionales en materia tributaria es variada.

Por un lado, a resultados del compromiso alcanzado en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, las jurisdicciones fuerzan el acuerdo y el compromiso a nivel internacional para someter a análisis, revisión y, en su caso, eliminación o sustitución, de aquellas medidas que tengan la consideración de perniciosas de acuerdo con criterios establecidos a nivel internacional, fruto del consenso y compromiso político⁷. La evolución de dicho proceso, que comporta la aceptación de la revisión de la normativa tributaria interna por organismos internacionales, normalmente a través de una evaluación inter-pares (*peer review process*), se concreta fundamentalmente en dos ámbitos.

6. Únicamente los países miembros de la OCDE asumían el compromiso político expresado en la Recomendación de 23 de octubre de 1997 de concluir convenios de doble imposición sobre renta y capital con otros Estados miembros de la OCDE, y en la medida en que resulte apropiado con países no miembros de la OCDE o de revisar los convenios existentes cuando no reflejen las necesidades actualizadas. A su vez, cuando se concluyeran nuevos convenios bilaterales o se revisaran los anteriores de conformar los mismos al Modelo de Convenio tal como viene interpretado por los Comentarios correspondientes. A su vez, se recomendaba a las administraciones tributarias de los Estados miembros a seguir los Comentarios de los artículos del Modelo de Convenio, tal como se modifican con el paso del tiempo, cuando apliquen e interpreten los preceptos de los Convenios bilaterales que se basan en los artículos del Modelo de Convenio.

7. *Forum on Harmful Tax Practices*, <https://www.oecd.org/en/topics/harmful-tax-practices.html>

En primer lugar, en el desarrollo de mecanismos que garanticen la transparencia en materia tributaria, superen el secreto bancario como límite al necesario y conveniente control por parte de las autoridades tributarias competentes, y mejoren el proceso de rendición de cuentas de los agentes económicos previniendo su cooperación en los esquemas y estructuras de planificación fiscal internacional que se consideran lesivas para los intereses —fiscales— de los Estados⁸.

En segundo lugar, la propuesta insiste en el desarrollo de mecanismos de revisión de la política tributaria de incentivos fiscales puesta en marcha por algunas jurisdicciones. En este campo, la acción de los organismos internacionales y los procesos que se desarrollaron a nivel internacional supusieron, en primer lugar, la revisión necesaria de determinados regímenes tributarios preferenciales que, en atención a sus características, generaban una lesión importante en la capacidad recaudatoria de otras jurisdicciones. Dicha revisión fue precisando el contenido de sus propuestas hasta formular unos requisitos de sustancia económica mínima para permitir validar y aceptar, a nivel internacional, la aplicación de determinados incentivos fiscales. Sin embargo, con la aparición de las propuestas del Pilar 2, y su concreción final en las normas modelo, dicho consenso ha sido objeto de revisión importante, puesto que el impuesto mínimo global neutraliza gran parte de los incentivos que quedaban aceptados previamente de acuerdo con los postulados formulados como conclusión de la acción 5 del Plan BEPS, que se formularon como estándar mínimo que conllevaba el compromiso de participar en el proceso de revisión a nivel internacional.

Por otro lado, a consecuencia del compromiso político alcanzado, el mandato encomendado por el G-7 y el G-20 no se limita a la formulación de modelos de Convenio internacional de seguimiento y negociación voluntaria, sino que incide en el desarrollo y concreción de un auténtico modelo de reglas tributarias internas encaminadas a articular y configurar un tributo —complementario— interno en su integridad y a condicionar su aprobación y posterior interpretación y aplicación. Dicha acción no sólo discute, elabora y concreta el contenido de la norma completa, referida a todos los elementos esenciales de una figura tributaria como es el impuesto mínimo complementario, sino que además, procura el desarrollo interpretativo de último nivel de los preceptos contenidos en la norma-modelo, desplazando hacia el organismo internacional no sólo la capacidad de articular los elementos esenciales de dicho tributo, sino también la capacidad de concretar

8. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm. En la actualidad 147 jurisdicciones forman parte de dicho Foro Global.

su significado, hurtando de este modo dicha función al control jurisdiccional de la actuación administrativa aplicativa, que puede quedar limitado, caso de existir, a verificar que se han seguido los criterios interpretativos formulados a nivel internacional.

Esta reorientación supone una importante incursión de la acción que se desarrolla en el plano internacional sobre la concreción de la política fiscal interna de los Estados, y obliga a replantear el proceso de asunción o derivación de competencias por o hacia un organismo internacional; así como el proceso que permite generar el consenso a nivel internacional. La formulación de estándares internacionales ya no se limita a buscar un modelo de estándar de tratado o norma internacional, bilateral o multilateral, sino que articula y desarrolla la auténtica estructura de un impuesto interno —aún de naturaleza complementaria—, que se consensua a nivel internacional y al margen de los parlamentos nacionales.

Podrá afirmarse, en contraposición, que las normas modelo elaboradas a nivel internacional por un organismo internacional al que no se le ha otorgado o atribuido un mandato expreso por parte de los entes que disponen de la capacidad para otorgarlo —los Parlamentos nacionales—, sino por el propio organismo internacional, mediante automando— no suponen una quiebra de la legitimidad constitucional del ejercicio del poder tributario; pues, en última instancia, son los Parlamentos nacionales los que deben decidir o no implementar o aprobar la norma sobre el impuesto mínimo, ajustada en mayor o menor medida a los parámetros que se derivan de las normas-modelo, decidiendo si las mismas optan a la consideración de normas cualificadas o no.

Que la actuación de los parlamentos nacionales sea limitada pone de manifiesto que el concepto de legitimidad democrática que se predicaba de los parlamentos nacionales como justificación última del principio de legalidad tributaria —*no taxation without representation*— se entiende parcialmente superado, aunque con diferentes intensidades en función del Parlamento en cuestión. Mientras algunos Parlamentos retienen la capacidad para definir la adhesión, incorporación o modulación de la propuesta a nivel interno —caso de los Estados Unidos, o de otros parlamentos que se resisten a la aprobación o *transposición* automática de una ley tributaria interna basada en las normas modelo—, en otros la capacidad de decisión sobre su incorporación resulta más limitada. Así, para algunos países resulta más conveniente seguir las directrices internacionales contenidas en la norma-modelo y sus documentos interpretativos de desarrollo que optar por alternativas que puedan ser decididas tras el debate en el Parlamento y cuenten con mayoría suficiente para ser acordadas en atención a la defensa

de los intereses nacionales, aunque discrepen de las alternativas propuestas y acordadas a nivel internacional. La potencial presión que puede generar apartarse de los estándares formulados a nivel internacional puede conllevar que el Parlamento nacional quede influenciado por dicha presión frente a una verificación y validación de la norma conforme a los intereses nacionales propios. En otros países, como los de la Unión Europea, la capacidad de decisión de los Parlamentos nacionales se ha trasladado a las instituciones de la Unión Europea que, al aprobar la Directiva 2022/2523, ha hurtado a los parlamentos nacionales la posibilidad de debatir o formular alternativas a su adopción, limitándose el Parlamento al limitado debate sobre la correcta, adecuada u oportuna transposición de la misma dentro de los escasos márgenes de actuación que ofrece.

En consecuencia, las implicaciones de la superación de las funciones asumidas por los organismos internacionales en materia tributaria no sólo se ciñen a una ampliación del alcance material de sus funciones, sino que se proyectan sobre el orden procedimental. Y en este ámbito se observa, por lo menos hasta la fecha, que la actuación de dichos organismos internacionales no aparece articulada por unas normas claras, transparentes o preestablecidas sobre su funcionamiento, o sobre el proceso de toma de decisiones, así como en relación con la presentación de iniciativas, debate, o tramitación de las mismas. Con ello nos referimos fundamentalmente a la OCDE, los Foros internacionales desarrollados por dicha organización y el Marco Inclusivo. Del análisis de sus páginas web o los documentos publicados por las mismas no resulta posible conocer, con la mínima transparencia que resultaría exigible, los criterios de validez exigidos para los procesos señalados, ni consta mecanismo alguno seguido para la aprobación final de los documentos, más allá del consenso sobre las mismas finalmente expresado en los compromisos políticos.

A pesar de que el Marco Inclusivo ha ampliado la base de jurisdicciones que han participado en el proceso de desarrollo de los estándares de las reglas modelo y de otros acuerdos internacionales, y ha ampliado, progresivamente, el marco de actuación de los Estados no miembros⁹,

9. La creación del Marco Inclusivo obedeció, inicialmente, a la necesidad de ampliar el proceso de implementación o aplicación de los acuerdos asumidos como consecuencia del desarrollo del plan de Acción BEPS, por lo que la participación quedó limitada al proceso de puesta en marcha de las decisiones previamente acordadas sin la participación de los mismos. Con posterioridad, con el desarrollo de la «solución» de los dos pilares a los retos de la digitalización económica, los países integrantes del Marco Inclusivo pudieron participar en el desarrollo de las negociaciones, en diferente medida en función de la capacidad financiera y técnica de cada jurisdicción, aunque no necesariamente en la formación o concreción de las iniciativas que iban a ser objeto de desarrollo y consenso.

algunos representantes de jurisdicciones no miembros de la OCDE han expresado su malestar por su limitada capacidad para operar y para conocer el proceso de toma de decisiones, por la falta de claridad o por la opacidad del proceso. Este malestar se ha concretado en la aparición de grupos alternativos —como el G-24— que proponían medidas alternativas a las formuladas por el Marco Inclusivo¹⁰. Finalmente, la reacción de dichos países ha cristalizado en el seno de la ONU¹¹, en el que se ha creado un órgano intergubernamental para la promoción de una cooperación internacional en materia tributaria inclusiva y efectiva. Dicho proceso será objeto de análisis en un apartado posterior. Debemos avanzar no obstante que su consolidación como una alternativa más inclusiva y efectiva debería superar las críticas y las deficiencias observadas en el proceso desarrollado en el seno del Marco Inclusivo.

La superación del fundamento constitucional del ejercicio del poder tributario implica, además, que, con la traslación del desarrollo de la función normativa implícita a todo ejercicio de la función legislativa a un órgano supranacional para el que no existan reglas claras de procedimiento y toma de decisiones, ni tampoco de atribución de la competencia, se diluye el proceso de rendición de cuentas de los representantes de la soberanía en materia tributaria, al quedar reducida su función a la aceptación del modelo propuesto. Sin que dicha dilución venga acompañada de la necesaria asunción de responsabilidad política del órgano u organismo encargado de la formulación y debate de la propuesta finalmente aceptada y acordada, para el que no se otorga ni atribuye una responsabilidad política específica, ni exigencia alguna de rendición de cuentas dificultándose la posible verificación o control de su constitucionalidad o legalidad.

El proceso puesto en marcha, además, comporta en ocasiones la anulación *de facto* del contenido de la función legislativa en materia tributaria. Con la adopción y asunción del modelo propuesto de impuesto mínimo complementario por parte de las normas del pilar 2, se neutraliza una parte importante de la política de incentivos fiscales que las jurisdicciones habían utilizado para la atracción de inversiones extranjeras, limitando su capacidad y su eficacia, y supone una disminución de las políticas públicas disponibles para estimular la atracción de inversiones extranjeras. El impuesto mínimo global va más allá de la necesidad de contrarrestar la erosión de bases imponibles y la desviación de beneficios, buscando neutralizar la uti-

10. A pesar de su denominación, el grupo está formado por 28 países. *Vid.* las resoluciones del G-24 en <https://g24.org/> <https://g24.org/working-group-on-tax/>

11. Resolución del Segundo Comité de la Asamblea General de la ONU de 23 de noviembre de 2022 y de la Asamblea General de 30 de diciembre de 2022 (Resolución 77/244).

lización de determinadas ventajas fiscales en otras jurisdicciones distintas de la que aplica el impuesto mínimo. Lo que se persigue desde la acción de dichos organismos internacionales que formulan las normas modelo del Pilar 2 no es simplemente atacar y contrarrestar la competencia fiscal perniciosa, sino neutralizar hasta determinado nivel impositivo, marcado por el propio organismo internacional, la competencia fiscal inter-jurisdiccional sobre la renta corporativa.

La interacción entre las normas que regulan la imposición sobre la renta de diferentes países no es exclusiva del Pilar 2, ni puede considerarse novedosa. La aplicación del método de imputación por parte del Estado de la residencia para eliminar la doble imposición internacional ya condicionaba y neutralizaba la rebaja impositiva obtenida por un residente de dicho país en otra jurisdicción, calculada en comparación con el impuesto debido en el país de residencia. Sin embargo, con los efectos del pilar 2, dicha neutralización no sólo afecta a contribuyentes específicos en relación con las actividades llevadas a cabo directamente por el mismo o detraídas hacia un tercero dependiente —normas de planificación fiscal internacional—.

Por último, las implicaciones del cambio de incidencia de las decisiones tomadas a nivel internacional en materia tributaria gobernanza tributaria afectan al tipo y naturaleza de instrumentos elaborados por las instancias internacionales, y en consecuencia, aconsejarían fijar mejor los mecanismos que estructuran y articulan la gobernanza tributaria internacional. Tradicionalmente, las propuestas de los organismos y organizaciones internacionales se habían limitado a la formulación de modelos de Convenio de naturaleza bilateral, considerando que los Convenios bilaterales constituían el instrumento internacional convencional que mejor se ajustaba a delimitar la interacción entre dos sistemas tributarios internos. Los Convenios multilaterales tributarios se limitaban a regiones homogéneas —las Resoluciones del Grupo Andino o el Modelo de Convenio entre los países nórdicos para evitar la doble imposición que seguía teniendo base bilateral¹²—, o restringidos a un número reducido de países firmantes y a la cooperación inter-administrativa, con una trascendencia práctica muy limitada hasta bien entrado el siglo XXI¹³.

Sin embargo, la labor de los organismos internacionales se ha ampliado considerablemente. En primer lugar, optando de manera definitiva por modelos de convenio de naturaleza bilateral, cuando no por la elaboración

12. Helminen, M. *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a model for a Multilateral EU Tax Treaty*. IBFD. 2014.

13. Convención sobre Asistencia administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y los países miembros de la OCDE de 29 de enero de 1981.

de convenios internacionales multilaterales¹⁴. En segundo lugar, mediante la atribución a los organismos internacionales de la capacidad para someter a revisión la normativa y práctica administrativa de otros Estados y realizar evaluaciones sobre el grado de cumplimiento de los compromisos políticos alcanzados en sede internacional¹⁵. En tercer lugar, las organizaciones internacionales han asumido las funciones de diseño de política tributaria que correspondería a los Estados, de forma individual o coordinada, llegando a formular modelos tributarios destinados a ser implementados de forma unilateral. La ampliación de funciones atribuidas o asumidas a nivel internacional debería comportar el análisis del traslado o autoatribución del mandato, la selección o fijación de materias o aspectos que deben ser debatidos y acordados a nivel internacional y su alcance, así como de las reglas que deberían fijarse para generar un resultado aceptado a nivel internacional.

3. HACIA UN NUEVO MODELO DE GOBERNANZA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Así las cosas, resultaría recomendable que el proceso al que asistimos de progresiva asunción de competencias tributarias por parte de las organizaciones, organismos, foros y otras instituciones internacionales de difícil adscripción o catalogación se reforzara con el diseño de mecanismos de gobernanza internacional que prefijara los presupuestos de actuación de dichas organizaciones internacionales y los procesos de toma de decisiones en materia tributaria en sede de dichos organismos. Puesto que la transferencia, asunción o autoatribución de competencias en materia tributaria por parte de dichos organismos es un dato contrastado, debería exigirse una mayor atención al total proceso de formulación de dichas propuestas internacionales que afectan al ejercicio del poder tributario por parte de Estados y otras jurisdicciones, en principio soberanos.

Varios son los aspectos que deberían mejorarse para propiciar un entramado institucionalizado de gobernanza tributaria internacional.

En primer lugar, la fijación de la institución o instituciones que pueden asumir o a las que se atribuye la responsabilidad de ofrecer una respuesta

14. OCDE. Instrumento Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. 24 noviembre 2016. OCDE. *Convenio Multilateral sobre el monto A del Pilar 1*. 11 octubre 2023. OECD-Consejo de Europa. Convención sobre cooperación administrativa de 2010. La ONU también ha optado por la negociación y adopción de una Convención Marco en materia tributaria de carácter multilateral.
15. Labor que se ejerce, fundamentalmente, a través de los Foros sobre competencia tributaria e intercambio de administración.

supranacional o internacional a los retos que no pueden afrontarse desde una perspectiva únicamente unilateral. En este sentido, la iniciativa y asunción de esta responsabilidad había correspondido tradicionalmente a la OCDE y a su Comité Fiscal, que con su consolidación —y la correspondiente dotación presupuestaria— ha podido desarrollar una capacidad técnica evidente para ofrecer respuestas técnicas para los retos planteados. Y, llegado el caso, ante las críticas de su membresía limitada, ha abierto el proceso de participación para incluir a más Estados y jurisdicciones, bien ampliando la membresía, o creando Foros y puntos de encuentro —como el Marco Inclusivo, cuya naturaleza institucional es difícil de precisar— que ampliaran la participación, aseguraran una ejecución más amplia y global, o abrieran la discusión a Estados que previamente no habían participado en dicha toma de decisiones.

La aparición de la ONU con la creación de un mecanismo intergubernamental —encargado de negociar el denominado Convenio Marco en Materia Tributaria— dependiente de la Asamblea General y en paralelo al preexistente Comité Fiscal de la ONU —de naturaleza personal, consultiva, y dependiente del ECOSOC— genera la discusión de la correcta asignación, reparto de responsabilidades a ambas instituciones —y sus foros o puntos de encuentro— y la convivencia, conveniencia y correlación de ambos foros —ahora ya intergubernamentales ambos— y de las propuestas que surjan de los mismos. En favor de su desarrollo se alega su membresía más inclusiva —193 Estados miembros de la ONU, frente a 34 de la OCDE, o los 147 del Marco Inclusivo de la OCDE-G20—. En detrimento de la misma, las dudas que genera su falta de experiencia en materia técnica tributaria y la necesidad de dotar financieramente este nuevo órgano intergubernamental. En cualquier caso, parece evidente que la nueva aparición no debería producir una duplicidad de esfuerzos a todas luces innecesaria e ineficiente. Pero queda por decidir, si no ya las propias perspectivas de consolidación futura del marco desarrollado por la ONU todavía en proceso de negociación, los mecanismos de integración y correlación entre ambos organismos —OCDE y ONU— y sus respectivas propuestas, así como de la vinculación y correlación de los órganos *paralelos* en el seno de la ONU.

En segundo lugar, debe precisarse el objeto que requiere de la institucionalización del modelo de gobernanza, su desarrollo o su fijación. En este sentido, la fijación de los puntos de la agenda —en este caso, tributaria— que merecen o deben ser tratados con carácter supranacional o internacional ha correspondido históricamente a los países con mayor capacidad de influencia en la esfera internacional; bien implícitamente, con el control indirecto de los organismos internacionales que presentan y desarrollan las iniciativas, o de forma explícita —o aparentemente explícita— como se

infiere de los mandatos expresos formulados por el G-7, refrendados por el G-20, y finalmente respaldados por el Marco Inclusivo, de encomendar el desarrollo de dicha agenda al Comité Fiscal de la OCDE.

Es comprensible el descontento de otras jurisdicciones que no han podido tomar parte en la concreción de dichas iniciativas, relegando su papel al de la participación e influencia en el desarrollo del debate, consecución del consenso final o implementación de los acuerdos y compromisos políticos y jurídicos asumidos a nivel internacional. Pero superar esa dinámica requiere, en primer lugar, tomar conciencia de la relevancia que dicha discusión tiene para una jurisdicción —la mayoría de las jurisdicciones, incluso en el seno de la ONU ante el desarrollo de los Términos de Referencia, han permanecido en posición *silente*—. En segundo lugar, tomar conciencia de la capacidad relativa de actuación en el plano internacional —o de la limitada capacidad de actuación unilateral—, lo que requiere la integración en grupos o bloques que permitan una defensa más coordinada de los intereses relativos de los integrantes de dicho grupo —la denominada regionalización o sectorialización de los grupos en su participación en la toma de decisiones internacionales—. En tercer lugar, la exigencia de la potencial participación en la fijación de la agenda internacional y de los aspectos *tributarios materiales* a tratar requiere del análisis de las necesidades específicas de cada país, de su incapacidad para afrontar o resolver las mismas de manera unilateral, de la posible solución que puede ofrecerse a nivel internacional o supranacional, y de los elementos y contrapesos asumibles en el subsiguiente y previsible proceso de negociación.

Exigir una reconsideración de temas ya abordados a nivel internacional en atención al desacuerdo con el consenso finalmente alcanzado, por débil que sea, sin tomar en consideración estos aspectos previamente mencionados no garantiza —ni probablemente requiere— el desarrollo institucional —aunque sea mínimamente— de instrumentos de gobernanza tributaria internacional. Con ello no puede pretenderse asumir que el favorecimiento de una cierta institucionalización de la gobernanza tributaria internacional debe realizarse en función de una enumeración previa de materias que deberían ser objeto de análisis, pues el proceso de institucionalización debería servir, precisamente para poder garantizar a futuro que dicha fijación pueda realizarse con unos criterios preestablecidos, transparentes, inclusivos y conocidos. Ni tampoco proponer la formulación de soluciones únicas, globales, válidas y de aceptación por todas las jurisdicciones. El consenso internacional en materia tributaria puede requerir, e incluso aconsejar, la formulación de propuestas ajustadas e incluso desarrollos plurilaterales o asimétricos, en atención al nivel de consenso sobre la dimensión del pro-

blema, la necesidad de respuesta, el alcance de la misma y el grado de vinculación que exija¹⁶.

En cuanto al proceso de toma de decisiones son varios los aspectos que deberían reforzarse para mejorar el actual estado de gobernanza tributaria internacional. El análisis del proceso de toma de decisiones debe considerar los criterios que determinan la participación de los Estados afectados, su representatividad, el alcance de su participación en la iniciativa, debate, desarrollo y proceso decisorio, los criterios de selección y agrupación de dichos países en los organismos de decisión. Un aspecto muy relevante es la fijación del mecanismo de toma de decisiones. La asunción del consenso o acuerdo inter-estatal sobre una determinada propuesta internacional requiere de un mecanismo de negociación —más o menos complejo, más o menos opaco— que en última instancia, es el que garantiza un grado suficiente de aceptación y, por tanto, la viabilidad, eficacia y legitimidad de salida de dicha propuesta. La búsqueda de dicho consenso puede requerir en ocasiones un importante grado de flexibilidad, reconocimiento de la capacidad soberana de los Estados y verificación de los compromisos asumidos. La fijación previa de los mecanismos de toma de decisiones —como por ejemplo, un sistema de votación por mayorías— puede suponer un importante riesgo para la efectividad y aceptación del modelo de gobernanza que se propone, como pone de manifiesto los intentos infructuosos de modificar la regla de unanimidad para la aprobación de normas de derecho derivado en materia tributaria en el seno de la Unión Europea.

A su vez, deberían preverse la tipología de resultados —modelos, proyectos, recomendaciones, buenas prácticas, ...— y el nivel de vinculación respectivo y las formas de asunción de dichos compromisos por parte de las jurisdicciones afectadas o interesadas.

Asimismo, la institucionalización de mecanismos de gobernanza debería asegurar procesos más transparentes, inclusivos y legítimos. Y para ello, resulta conveniente establecer un órgano de gestión del proceso, —un Secretariado— con competencias ejecutivas, un órgano de decisión y conducción de debate y propuestas específicas, que en el nuevo marco de la ONU pretenden formularse mediante Protocolos —una Asamblea— y un órgano de resolución de conflictos inter-estatales, de naturaleza arbitral. La

16. De alguna manera, esta es la solución ofrecida por el denominado Instrumento Multilateral para la mayoría de propuestas que no constituyen estándar mínimo, pues la necesaria conformidad entre dos países firmantes de los convenios afectados, y las múltiples opciones y alternativas de decisión de los Estados firmantes del instrumento, convierten a dicho instrumento en un mecanismo multilateral de acción bilateral particularizada.

proyección de las propuestas sobre la situación tributaria de contribuyentes afectados por las mismas podría animar a desarrollar e institucionalizar un mecanismo —y un organismo— de resolución de controversias tributarias entre el contribuyente y las jurisdicciones involucradas.

4. LA FUNCIÓN DE LA ONU EN LA MEJORA DE LA GOBERNANZA TRIBUTARIA MUNDIAL

Durante el último año, algunos de los acontecimientos más importantes en el mundo de la fiscalidad internacional se han producido en el ámbito de las Naciones Unidas.

La Resolución 78/230 de 22 de diciembre de 2023 de la Asamblea General de las Naciones Unidas prevé cambiar el papel de la ONU en el desarrollo de las normas y los estándares fiscales internacionales. Previamente, la Resolución 77/244 de 30 de diciembre de 2022 había decidido desarrollar un debate intergubernamental a partir de los diferentes instrumentos jurídicos internacionales que permitieran fortalecer la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Con base en la Resolución 77/244, el Secretario General preparó un informe¹⁷ en el que se proponían tres alternativas para la construcción de un marco tributario más inclusivo: (a) una convención multilateral en materia tributaria; (b) una convención marco sobre cooperación tributaria internacional; y (c) un marco para la cooperación tributaria internacional, incorporando una agenda multilateral no vinculante. La Asamblea General optó por la segunda opción, que desarrolló en sendas negociaciones llevadas a cabo durante 2024 los Términos de Referencia.

La Resolución 78/230 condujo a la negociación a nivel intergubernamental del Proyecto de Términos de Referencia que, tras dos sesiones de negociaciones, y tras varios proyectos previos, fue aprobado el 16 de agosto de 2024. El segundo comité de la ONU (ECOSOC) votó estos términos de referencia el 27 de noviembre de 2024 (A/C.2/79/L.8/Rev.1). 125 países votaron a favor, 7 en contra —Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Australia, Israel, Japón, Corea, Argentina y Nueva Zelanda— y 45 abstenciones, que incluyen básicamente los países de la Unión Europea. Los apartados 2 y 5 de la Resolución se votaron de forma separada con el resultado de mantenerlos en la Resolución final. La Asamblea General de las Naciones Unidas votó el 24 de diciembre (A/79/435/Add.6) a favor de las resoluciones con el resultado 119 a favor, 9 en contra y 43 abstenciones adoptando los Términos de Referencia.

17. Secretario General de la ONU «Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation». 26 de julio de 2023.

Según los Términos de Referencia aprobados por la ONU, se creará un Comité intergubernamental hasta principios de 2025, con el mandato de negociar los términos de la Convención Marco Fiscal de las Naciones Unidas y dos Protocolos «tempranos» de forma paralela, durante un período de tres años, para poder finalizarlos en septiembre de 2027, para someterlos a la aprobación e implementación de la Asamblea General.

La aparición de la ONU con su interés por coadyuvar a fortalecer la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en materia tributaria plantea, entre otras muchas cuestiones, la necesidad de verificar el modo en que los trabajos de la ONU van a integrarse, por un lado, con los de otras organizaciones que han ostentado el liderazgo en el desarrollo de dichas cuestiones, fundamentalmente la OCDE, si bien de forma delegada hacia el Marco Inclusivo; y por otro con el trabajo que viene desarrollando el Comité Fiscal de la ONU (Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Tributaria).

La situación actual no permite prever si las relaciones entre los trabajos que se llevarán a cabo por ambas instituciones serán de cooperación y colaboración, si existirá algún grado de coordinación o incluso de integración, o si por el contrario se desarrollarán en planos paralelos con agendas y prioridades propias¹⁸. Parece, en cualquier caso, que la labor de dichos trabajos no consistirá únicamente en una adaptación y dependencia de las cuestiones marcadas y debatidas en el seno del Comité Fiscal de la OCDE o desarrolladas y consensuadas por parte del Marco Inclusivo.

En cualquier caso, un modelo de gobernanza presidido por diversas organizaciones internacionales que reclaman, proponen, formulan y aprueban estándares paralelos y diversos puede coadyuvar a la formación de consensos regionales o sectoriales. Resulta difícil afirmar que la inclusividad debe conllevar la elaboración de consensos únicos y uniformes, a la vista de las dificultades en conseguir dicho consenso en algunos temas y puntos problemáticos y de conflicto —la tributación de las rentas gene-

18. En su punto 9, el Documento A/C.2/79/L.8/Rev.1 reconoce que el comité intergubernamental de negociación tomará en consideración la labor de otros foros pertinentes, las posibles sinergias y las herramientas, fortalezas, experiencia y complementariedades existentes en las múltiples instituciones implicadas en la cooperación en cuestiones de tributación a nivel internacional, regional y local. Sin embargo, debe decidirse todavía qué nivel de coordinación o correlación va a surgir entre las diferentes propuestas y organizaciones, aunque los países que no han mostrado su apoyo inicial al proceso ya han advertido de la ineficiencia derivada de la creación de trabajos paralelos duplicados o alternativos, siendo que, en la mayoría de las ocasiones, los representantes de las jurisdicciones participantes en el Marco Inclusivo en el proceso que se abre en la ONU van a ser los mismos.

radas por la digitalización económica sería probablemente el más representativo—, más allá de las meras declaraciones formales que reúnen un apoyo político que no se concreta en acuerdos y criterios normativos concretos. Los resultados políticos de las últimas elecciones en Estados Unidos no auguran un consenso con el resto de Estados a nivel internacional¹⁹. Más bien, invitan a pesar en una polarización mayor, sino un enfrentamiento de concepciones que puede llevar al traste consensos aparentemente alcanzados en el seno de la OCDE, como el Convenio Multilateral sobre el Pilar 1 o incluso en relación con el Pilar 2, cuya implementación, en especial del impuesto sobre pagos infra-gravados puede conllevar la aplicación de medidas de reacción en los Estados Unidos por su consideración como impuesto extraterritorial²⁰.

De ahí que sentar las bases de una gobernanza tributaria mundial más inclusiva, coordinada y transparente no necesariamente asegura un mayor grado de consenso en torno al resultado —que tanto puede depender de la capacidad geopolítica de bloqueo o neutralización de algún resultado u objetivo—, sino en articular mecanismos que garanticen y aclaren las vías de participación en el proceso de toma de decisiones y en la formulación de propuestas que puedan ser alcanzadas y puestas en práctica por un número suficiente de jurisdicciones de modo que se asegure la eficacia, efectividad y aceptación de la medida formulada.

Sentada esta premisa, tampoco debería caerse en el error de considerar que basta con formular un mecanismo de formulación de estándares o propuestas en materia tributaria paralelas a las ofrecidas en el seno de la OCDE/Marco Inclusivo que obtenga un voto mayoritario en sede de las Naciones Unidas para garantizar la deseada inclusividad. Puede colegirse que la reacción en el seno de Naciones Unidas obedece al malestar de varias jurisdicciones ante el proceso seguido por parte de la OCDE y del Marco Inclusivo en la consecución y actualización de determinados estándares tributarios internacionales. La garantía del acceso a la participación en igualdad de condiciones en el proceso no ha permitido superar las expectativas que algunas jurisdicciones tenían en relación con la defensa de sus intereses en sede supranacional. Las reglas sobre el proceso de formulación de propuestas, iniciativas, desarrollo de las mismas y aprobación correspondiente distan, asimismo, de estar prefijadas y ser públicas para su verificación.

19. Basta leer la declaración del presidente de los Estados Unidos tras su reciente nombramiento: <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>

20. Sobre la extraterritorialidad de algunas propuestas, *vid.* la Ley norteamericana FATCA.

Sin embargo, la constatación por parte de algunas jurisdicciones de que el Marco Inclusivo no proporcionaba una inclusividad suficiente²¹, que queda patente con el inicio del proceso alternativo en la ONU, no debe llevar a considerar *ipso facto* que dicho proceso constituye la alternativa más adecuada y la preferente, antes de que el proceso iniciado se consolide. La posibilidad de articulación y desarrollo de un foro abierto y plenamente participativo es preferible al que se desarrolla en el seno de una organización de membresía cerrada. Pero el efecto que puede producirse en la ONU es similar si observamos que la alternativa por la que se ha optado es la de establecer un proceso que exige la firma y aceptación de una Convención marco. Al optar por un proceso basado en Convenios, y no en uno basado en la Carta, no se garantiza el acceso e incorporación automática de todos los Estados miembros de la ONU, lo que puede dar al traste con las expectativas de inclusividad si un número importante de Estados decide no firmar o ratificar la Convención marco resultante del proceso intergubernamental que acaba de iniciarse. El proceso de negociación que se inicia ahora debe tomar en consideración las expectativas puestas en el medio o largo plazo en cuanto a la función que puede —y debe— desarrollar la ONU en el fortalecimiento de los estándares tributarios internacionales. Confiar el desarrollo del proceso a la obtención de resultados inmediatos —mediante la firma de Protocolos—, o al simple apoyo mayoritario basándose en los criterios generales de adopción de resoluciones por parte de la Asamblea General puede conducir a la proposición de soluciones mayoritariamente respaldadas pero con un escaso nivel de efectividad y relevancia global. Y, al mismo tiempo, lejos de buscar la integración de todos los Estados miembros de la ONU en la búsqueda de soluciones integradoras, puede generarse una polarización mayor llegando incluso a la confrontación intra-jurisdiccional, entre lo que se denominan el *Global-North* y el *Global-South*²².

En cualquier caso, la evolución reciente de las propuestas que se han formulado en el seno del Marco Inclusivo pone de manifiesto que en determinados temas puede resultar muy difícil, si no imposible, lograr resultados de aceptación universal. Por ello, la flexibilidad con la que se articulen las

21. A pesar de los intentos de apertura y de toma en consideración de las aspiraciones y reclamaciones de los países en desarrollo, que se consideran insuficientes. *Vid. G20/OECD Roadmap on Developing Countries and International Taxation. OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Octubre. 2022. Indonesia.

22. La incertidumbre que rodea la reacción que puede tomar Estados Unidos con la nueva presidencia es incluso mayor, pudiendo llegar a quebrar el débil consenso alcanzado entre los países desarrollados en el seno de la OCDE e incluso hacer reconsiderar las líneas generales de política tributaria formuladas por la Unión Europea, hasta ahora alineadas, sino mimetizadas, con las de la OCDE.

propuestas de cooperación internacional en el seno de la Convención Marco puede resultar crucial para garantizar una consolidación de las mismas.

Los Términos de Referencia de la ONU reconocen el derecho soberano de los Estados participantes a fijar sus políticas y prácticas tributarias, respetando al mismo tiempo la soberanía de otros Estados miembros en dichas materias como uno de los principios que deben inspirar la Convención Marco (punto 9.b). Las implicaciones de dicho reconocimiento son difusas, aunque en principio pueden condicionar la acción de la Convención y de sus protocolos, fundamentalmente porque el «principio» tiene dos dimensiones. Por un lado, el reconocimiento de la soberanía de los Estados miembros, que comporta la falta de carácter vinculante *per se* en las medidas que se formulen en el ámbito de la Convención Marco. Deberán ser los Estados los que con su acción posterior decidan activar su vinculación mediante el desarrollo de los mecanismos constitucionales e internos para el reconocimiento y asunción de obligaciones internacionales. Por otro lado, el significado del respeto por la soberanía de otros Estados miembros resulta más difícil de colegir. Si se refiere a una autolimitación de las propuestas a realizar, cualquier mecanismo dirigido a corregir o eliminar la doble imposición internacional, por ejemplo, implica la limitación del ejercicio de la jurisdicción tributaria. Si se refiere a la necesidad de que no se promocionen medidas tributarias unilaterales que puedan suponer un ejercicio extraterritorial de la soberanía tributaria, la Convención limitaría la posibilidad de proponer medidas como el UPTR, o incluso el IIR o regla de inclusión de rentas, sobre la que se ha asumido sin fundamentación teórica su legalidad o encaje constitucional.

En cualquier caso, y atendiendo a estos condicionantes puede considerarse que uno de los criterios que debe tener en cuenta la Convención Marco es el de la flexibilidad de sus propuestas. Dicha flexibilidad va a producir diferentes intensidades de integración supranacional o internacional o de coordinación en materia tributaria. Podría decirse que la articulación de las medidas propuestas y formuladas a partir de la Convención marco podría conducir hacia un multilateralismo plurinivel, derivado de la interacción de las medidas propuestas, su nivel de vinculación y el compromiso manifestado por los Estados participantes para vincularse por las mismas.

5. EL PAPEL DE LA UE EN EL NUEVO ESCENARIO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

A la luz de este (potencial) nuevo marco fiscal internacional y sus interacciones, cabe analizar la posición de la Unión Europea ante dicho escenario.

El primer elemento a destacar es que la Unión Europea ha mostrado una posición común ante el proceso, que se manifiesta en sendas declaraciones formuladas por la Unión Europea y los Estados Miembros, que manifiestan su posición a través del Estado miembro que ejerce la presidencia del Consejo. Dicha posición común se ha expresado en tres declaraciones, de 25 abril 2024 —declaración general: antes de la sesión inicial del comienzo de la negociación de los términos de referencia—; de 5 julio 2024, en la que se manifiesta la posición de la UE y de los Estados Miembros para la segunda sesión sustantiva; y de 27 de septiembre de 2024, en la que se manifiestan las inquietudes de la Unión Europea y los Estados miembros tras la aprobación del Proyecto de Términos de Referencia y se reiteran los puntos de vista anteriores.

La segunda consideración se refiere a la voluntad de los Estados miembros y de la Unión Europea de desempeñar un papel activo en los debates del Comité *Ad hoc*. La Delegación de la Unión Europea ante la ONU en conjunción con el representante del Estado miembro que ejerce la presidencia del Consejo apoyan y complementan la posición común de todos los Estados miembros durante las reuniones y con posterioridad a las mismas.

En tercer lugar, debe resaltarse que tanto la Unión Europea como los Estados miembros han expresado su inquietud por la necesidad de garantizar estabilidad y certeza en el proceso que se ha abierto en el seno de la ONU. Por un lado, la Unión Europea manifiesta que el organismo intergubernamental debería contar con representantes estatales de alto nivel y con cualificación técnica suficiente para poder llevar a cabo la discusión tanto política como técnica que se espera atribuir a dicho organismo intergubernamental. Por otro, la Unión Europea muestra su extrañeza ante la indefinición sobre el alcance y la determinación de los trabajos futuros. Los objetivos, funciones y fines que van a quedar asignados al resultado del proceso intergubernamental quedan todavía indefinidos, por lo que resulta difícil asumir y aceptar el proceso ante su indefinición. Indefinición que no sólo se refiere al contenido y alcance de las propuestas, sino a los mecanismos que van a ser utilizados, su grado de vinculación y el proceso que va a utilizarse en la toma de decisiones. La concreción de dichos aspectos se irá formulando conforme avance el proceso de negociación de la Convención Marco y de los dos Protocolos tempranos. Por ello, resulta esencial la fijación de un orden consecuente en la formulación de las prioridades del órgano intergubernamental encargado de desarrollar la negociación del proceso.

En última instancia, la Unión Europea considera necesario establecer con carácter previo el compromiso sobre las normas de procedimiento. El procedimiento de desarrollo de las labores del grupo intergubernamental

debería ser transparente y quedar preestablecido para garantizar la eficacia de los resultados. Sólo a través de un procedimiento aceptable y preestablecido, por tanto acordado y conocido, puede conseguirse un resultado negociador aceptable y con mínimos visos de obtener la mínima eficacia que requiere el esfuerzo a realizar.

Para la Unión Europea, los aspectos más críticos de los Términos de referencia acordados se refieren a:

- a) Los criterios de decisión, o la aceptación del voto por mayoría como criterio suficiente para aprobar el resultado negociador, en lugar de buscar el consenso entre las partes negociadoras.
- b) La interacción con otras iniciativas en materia de fiscalidad internacional lideradas y desarrolladas por otras organizaciones internacionales.
- c) La negociación en paralelo de la Convención Marco con dos Protocolos tempranos que debieran ser el resultado y manifestación del consenso expresado en la Convención Marco a partir de la cual tiene sentido y legitimidad su desarrollo y concreción a través de Protocolos.
- d) Los riesgos de la falta de reconocimiento suficiente de los derechos de los contribuyentes y de su protección a nivel internacional.

En aras de garantizar la eficacia del resultado del proceso intergubernamental iniciado, la posición común de la UE subraya la necesidad de desarrollar un proceso de toma de decisiones basado en el consenso.

Un procedimiento de votación por mayoría puede llevar a mostrar la existencia de puntos de vista divergentes, pero no garantiza necesariamente que el resultado vaya a ser seguido por una mayoría de países o jurisdicciones y que, por tanto, vaya a constituir una nueva norma ampliamente aceptada y seguida.

A pesar de que la Unión Europea no ha mostrado su acuerdo final respecto a la aprobación de los Términos de Referencia de la Convención Marco de la ONU, el cambio de posición de los Estados miembros a lo largo del proceso debe considerarse como un elemento positivo, que muestra la voluntad de los Estados de la Unión Europea por mantenerse en el proceso negociador y obtener un resultado aceptable y eficaz. De un voto negativo a la Resolución 78/230 los países de la Unión Europea pasaron a la abstención en la votación del Proyecto y la Aprobación final de los Términos de Referencia de la Convención Marco. La posición de la Unión Europea y de

los Estados Miembros discrepa, por tanto, de la posición manifestada por otras jurisdicciones miembros de la OCDE que han mostrado su rechazo absoluto e incluso han decidido abandonar el proceso de negociación²³ de los Términos de Referencia. La abstención final es debida a que algunas de las principales cuestiones y reivindicaciones de los EM de la UE no se tuvieron suficientemente en cuenta, pero, con todo, el cambio de posición debe considerarse como positivo y como manifestación de la voluntad de dichos países de participar en el proceso de búsqueda de soluciones y propuestas consensuadas a nivel internacional. Por menor que pueda parecer el cambio de posición debe considerarse su relevancia, ya que la UE entiende la necesidad de tender puentes y encontrar un terreno común para el entendimiento mutuo en beneficio de una cooperación fiscal internacional inclusiva, eficaz y justa.

La falta de comprensión o comprensión incorrecta de este cambio de enfoque por parte del resto de los actores puede producir un resultado tan insatisfactorio como los que critica la «mayoría» de países que finalmente ha aprobado los Términos de Referencia. La desconsideración hacia las posiciones de algunos Estados, aunque minoritarias, puede conducir a un resultado similar al que fue objeto de crítica por parte de las jurisdicciones que vieron en la ONU la posibilidad de iniciar una vía alternativa para la configuración de los estándares tributarios internacionales y la conformación de un nuevo consenso internacional en materia tributaria.

Otro de los puntos que resulta de relevancia para la Unión Europea y sus países miembros es la necesidad de integrar y coordinar esfuerzos con otras iniciativas y medidas de organizaciones fiscales internacionales. En este aspecto, la Unión Europea aboga por la aplicación del principio de complementariedad con los trabajos existentes y en curso en materia de fiscalidad internacional que se desarrollan en el seno de otras organizaciones internacionales.

Se alega al respecto que el desarrollo de organismos que llevan a cabo negociaciones en paralelo sobre temas similares produce una duplicidad innecesaria de esfuerzos y de costes —el mismo personal suele participar en los diversos foros— sin procurar, por ello un resultado más eficaz, eficiente o con mayor respaldo. Más si cabe si la finalidad de la apertura de vías paralelas —y distintas— de negociación lo que pretende es reabrir o formular bases alternativas para la formulación de los estándares a los mis-

23. Paez, S. «United States pulls out of UN Tax Convention talks». *Tax Notes International*. 4 February 2025, al igual que hizo el Presidente Trump con el plan de la OCDE de dos pilares para reformar las reglas de imposición societaria, a pesar de encabezar su propuesta durante su primer mandato.

mos problemas. La apertura de dichas «nuevas» vías para la reconsideración de asuntos y aspectos que han sido recientemente acordados en otros Foros puede suponer un lastre para la consolidación de la ONU como foro verdaderamente alternativo y más inclusivo²⁴.

Por difícil que parezca el objetivo, el proceso negociador del Marco Inclusivo de la ONU debería realizar un esfuerzo para encontrar vías adecuadas que satisfagan las necesidades de los distintos países, y no sólo la de aquellos que concitan la mayoría del voto final. El ejercicio no debería buscar la formulación de soluciones fiscales y estándares tributarios distintos a los formulados en otros Foros, sino, al menos al principio, encontrar aquellos aspectos y materias en los que resulta más fácil encontrar el consenso internacional, a efectos de permitir una mayor participación de países en el proceso y su progresiva consolidación.

Buscar una confrontación para mostrar la discordancia o la existencia de puntos de acuerdo muy distintos que hacen difícil el acuerdo no parece ser la mejor estrategia para llegar a consolidar a la ONU como la organización de referencia para el desarrollo de un modelo de gobernanza tributaria internacional basado en la inclusividad. La amenaza que supone la aparición de propuestas políticas en algunos países que niegan de raíz la posibilidad de encontrar una solución consensuada, abandonando todo posible foro internacional que intenta la búsqueda del acuerdo no parece la mejor forma de encontrar vías para el desarrollo de soluciones eficaces y legítimas, tanto a corto como a medio y largo plazo. La necesidad de tender puentes parece necesaria y, por ello, el papel que puede y debiera desempeñar la Unión Europea y sus Estados miembros parece crucial a este respecto, por lo que no debiera desconsiderarse de plano por parte del resto de Estados que, desde un punto de partida distinto, considera oportuno encontrar un marco alternativo para el debate de la gobernanza tributaria mundial.

Por ello, resulta comprensible la crítica de los países miembros de la Unión Europea hacia la adopción de reglas tradicionales de votación por mayoría como mecanismo de formulación de las propuestas de la Convención Marco, en lugar de buscar el consenso por otras vías y mecanismos alternativos. Si la Convención Marco de la ONU en materia fiscal quiere constituirse en alternativa real para el desarrollo de normas fiscales inter-

24. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que esta reconsideración no sería una línea novedosa y de quiebra de los estándares preexistentes. En el seno de la OCDE y el Marco Inclusivo, el desarrollo del Pilar 2 y de sus objetivos ha supuesto una clara reformulación del consenso internacional alcanzado en torno a las condiciones de ejercicio de la competencia fiscal en las políticas de incentivos fiscales como consecuencia de la Acción 5 del plan BEPS.

ESTUDIOS

La crisis financiera de principios de siglo desató cambios de relevancia en las estructuras tributarias internacionales tradicionales, con un importante reforzamiento de la asistencia inter-administrativa, la aparición de convenios internacionales de alcance multilateral o el consentimiento sobre nuevos gravámenes complementarios mínimos. El desarrollo del plan de acción BEPS generó una importante reconsideración de los estándares tributarios internacionales que derivó en propuestas unilaterales para adaptar la carga tributaria internacional, en especial para las actividades relacionadas con la economía digital, y posteriormente a un nuevo escenario presidido por los denominados Pilar 1 y Pilar 2 elaborados en el seno del Marco Inclusivo. La irrupción de la ONU como un actor que quiere asumir un creciente protagonismo en el desarrollo del nuevo modelo de gobernanza tributaria internacional obliga a reconsiderar los parámetros con los que se habían elaborado los estándares tributarios internacionales. Bajo este nuevo escenario en proceso de desarrollo aparecen propuestas de actualización de los sistemas tributarios nacionales para adecuarlos a las nuevas manifestaciones de capacidad económica que son tratadas en la presente obra por un destacado grupo de profesionales expertos.

El precio de esta obra incluye la publicación en formato DÚO sin coste adicional (papel + libro electrónico)

ACCEDE A LA VERSIÓN ELECTRÓNICA SIGUIENDO LAS INDICACIONES DEL INTERIOR DEL LIBRO

ISBN: 978-84-1085-030-9

