

¿Qué es la tributación justa?

FERNANDO SERRANO ANTÓN
(DIRECTOR)

© Fernando Serrano Antón 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/publicaciones>

Primera edición: Junio 2025

Depósito Legal: M-15171-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1085-139-9

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-140-5

Este libro tiene su origen en las actividades desarrolladas en el marco de la cátedra Jean Monnet EUFair-Tax (ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSC – Núm.101048240) cofinanciada por la UE.



**Cofinanciado por
la Unión Europea**

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. Diríjase 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

EN BUSCA DE LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN JUSTA

FERNANDO SERRANO ANTÓN.	21
I. Las razones para la investigación del concepto de «Tributación Justa».....	22
II. La tributación justa en la teoría jurídica y filosófica.	23
III. Conclusión.	31

LA JUSTICIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO INTERNACIONAL

UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS	33
I. Introducción	34
II. La justicia en la imposición.....	35
III. La eficiencia como contrapunto.....	36
IV. Buscar el equilibrio.....	37
V. La equidad entre naciones.....	37
VI. Bilateralismo y multilateralismo.....	38
VII. La sociedad internacional en la producción normativa ...	39
VIII. Ejemplos del multilateralismo tributario.....	40
IX. Bilateralismo y multilateralismo en la prevención de la doble imposición	41

	<i><u>Página</u></i>
X. El posible fracaso del multilateralismo en BEPS.	42
XI. El memorando de la Casa Blanca de enero de 2025	43
XII. Gobernanza para la equidad fiscal internacional.	45
XIII. Conclusiones.	48
XIV. Bibliografía	50
 LA TRIBUTACIÓN JUSTA EN EL NUEVO MARCO FISCAL INTERNACIONAL DE LAS NACIONES UNIDAS	
MIGUEL DE HARO IZQUIERDO	53
I. Introducción	54
II. La Unión Europea y la tributación justa	56
III. La OCDE y la tributación justa	59
IV. Tributación justa en la ONU	60
1. <i>Orígenes de la iniciativa</i>	60
2. <i>Resoluciones clave del proceso impulsado por las Naciones Unidas.</i>	65
2.1. Resolución aprobada por la Asamblea General el 27 de julio de 2015	65
2.2. Resolución de la Asamblea General 77/244, de 30 de diciembre de 2022	66
2.3. Resolución aprobada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2023.	67
3. <i>Finalidad de la Convención Marco y desarrollo de políticas fiscales comunes en el marco de las Naciones Unidas</i>	68
4. <i>Protocolos en materia de fiscalidad Internacional</i>	71
V. Cuestiones sustantivas sobre cooperación internacional en materia de tributación en las Naciones Unidas.	73
VI. Conclusiones.	76
VII. Bibliografía	81

LA TRIBUTACIÓN JUSTA Y LA TRANSPARENCIA FISCAL: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL COMO MOTOR DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA	
FERNANDO SERRANO ANTÓN.....	83
I. Razones para que la tributación justa se fundamente en la transparencia fiscal	85
II. La transparencia fiscal como mecanismo para una fiscalidad más justa y efectiva.....	87
III. La conexión entre la transparencia fiscal, el intercambio de información fiscal y la tributación justa	88
IV. La transparencia fiscal y el intercambio de información desde la óptica de la OCDE.....	95
V. Instrumentos para asegurar la transparencia fiscal en la UE.....	99
VI. Análisis 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 y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE: ámbito de aplicación, tipos de intercambio y estructura organizativa	103
VII. Directivas aprobadas que modifican la Directiva 2011/16/UE	107
1. <i>Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 por la que se deroga la Directiva 79/799 CEE, regula el intercambio automático de información de carácter no financiero - DAC 1 ...</i>	107
2. <i>Directiva 2014/107/UE del Consejo sobre intercambio automático de información fiscal relativa a cuentas financieras DAC 2</i>	109
3. <i>Directiva 2015/2376 de 8 de diciembre de 2015 sobre intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia (tax rulings) - DAC 3</i>	121
4. <i>Directiva 2016/881 de 25 de mayo de 2016 sobre el intercambio de información país por país - DAC 4.....</i>	125

5.	<i>Directiva 2016/2258 de 25 de mayo de 2016. Acceso de las Autoridades tributarias a la información relativa al blanqueo de capitales - DAC 5</i>	130
6.	<i>Directiva 2018/822 para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva - DAC 6</i>	131
7.	<i>Directiva 2021/514/UE, del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa al intercambio de información de los ingresos obtenidos por plataformas digitales (DAC 7)</i>	137
8.	<i>Directiva 2023/2226 por la que se modifica la Directiva 2011/16 para el intercambio automático de información en materia de criptoactivos y dinero electrónico - DAC 8.</i>	138
9.	<i>Directiva 2025/872 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, para el intercambio de información relativo a la declaración del impuesto complementario (reglas GloBE)</i> ...	141
10.	<i>Conclusiones</i>	143

JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS & JUSTICIA TRIBUTARIA

	PABLO CHICO DE LA CÁMARA	145
I.	Planteamiento	147
II.	Marco conceptual teórico	148
1.	<i>La Justicia tributaria: Fundamentos ético-jurídicos.</i>	148
2.	<i>Competencia fiscal «legítima» («legal») versus «perjudicial» y «perniciosa» («harmful»)</i>	149
3.	<i>Evolución semántica de «paraíso fiscal» a «jurisdicción no cooperativa»</i>	155
III.	Análisis crítico de la política actual de lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional	156
1.	<i>Confusión de criterios (ausencia de nitidez) y exclusión de actores económicos relevantes</i>	157
1.1.	<i>Ambigüedad en los estándares de «baja o nula tributación»</i>	157

	<i><u>Página</u></i>
1.2. Exclusión en la «black list» de jurisdicciones y regímenes preferenciales que ostentan un alto grado de opacidad	158
1.3. Existencia de conflicto de intereses en la aplicación selectiva y motivaciones geopolíticas	159
2. <i>Ausencia de coordinación entre los EEMM para establecer unas análogas medidas antiparaíso</i>	159
2.1. Ausencia de medidas coordinadas	159
2.2. Insuficiente coordinación a nivel mundial extramuros de la fiscalidad.	160
2.3. Desplazamiento de la evasión a nuevos mecanismos de activos opacos (Emergence of Digital Asset Jurisdictions)	160
2.4. Falta de perspectiva de desarrollo para jurisdicciones con economías vulnerables	161
2.4.1. Dependencia histórica de ingresos offshore. .	161
2.4.2. Asimetrías en la aprobación de las reformas necesarias y la asistencia técnica permanente para su ejecución eficaz	162
2.4.3. Préstamos condicionados y deuda en lugar de cooperación	163
2.5. Deficiencias en la gobernanza fiscal internacional ...	163
2.5.1. Pluralidad de foros con ausencia de centralización	163
2.5.2. Debilidad del cumplimiento y sanciones escasas	164
2.5.3. Carencia de capacidad para la resolución de controversias	164
IV. Propuestas de mejora	165
1. <i>Establecimiento de un umbral mínimo de alícuota tributaria para la aplicación automática de intercambio de información (Exchange of Tax Ruling, en adelante, ETR)</i>	165
2. <i>Inclusión de «jurisdicciones híbridas» y regímenes sectoriales</i>	165
3. <i>Articulación de un Fondo de Transición para economías en desarrollo</i>	166

	<i><u>Página</u></i>
4. <i>Incorporación plena de los paraísos fiscales tradicionales a normas BEPS y CRS</i>	167
5. <i>Desarrollo de una base de datos global de estructuras jurídicas opacas</i>	168
V. Conclusiones	168
1. <i>Transparencia fiscal y excepciones al «secreto bancario»</i>	170
2. <i>Elaboración de listas negras y mecanismos de monitorización internacional</i>	171
3. <i>Normas anti-elusión y armonización mínima</i>	172
4. <i>Impuesto mínimo global y coordinación de tipos impositivos</i> .	174
5. <i>Cooperación para el desarrollo y asistencia técnica</i>	175
6. <i>Medidas actuales realmente eficaces versus cosméticas</i>	176
7. <i>Una voz más «influyente» de las economías de desarrollo en el sistema fiscal global</i>	176
VI. Bibliografía	177

FISCALIDAD Y GRANDES FORTUNAS. DE VUELTA CON LA JUSTICIA TRIBUTARIA

CARLOS E. WEFKE H.	181
I. El marco: Tributación, ¿justa?	183
1. <i>El Derecho como sistema de valores exigidos deónticamente</i> ..	183
2. <i>La justicia como valor cardinal del Derecho</i>	186
3. <i>¿Justicia? ¿Tributaria?</i>	190
3.1. <i>Capitación, regresividad, progresividad y otras hierbas</i>	190
3.2. <i>El paradigma del «Estado Impositivo»</i>	193
3.3. <i>«Procura existencial» y presión fiscal</i>	195
3.4. <i>Las formas de la equidad tributaria</i>	196
3.4.1. <i>Horizontal y vertical</i>	196
3.4.2. <i>Interpersonal e interterritorial</i>	197
3.5. <i>¿Nueva «justicia»? ¿Nuevos tiempos?</i>	199
4. <i>El problema: Los (súper) ricos no lloran</i>	200

	<u><i>Página</i></u>
4.1. Los hechos: una (muy) desigual distribución de la riqueza.....	200
4.2. Quién paga los platos rotos: los pobres pagan, los (súper) ricos no	202
5. <i>¿Las soluciones? El día de la marmota</i>	205
5.1. Soluciones «tradicionales».....	206
5.1.1. Impuestos directos sobre el patrimonio neto.	206
5.1.1.1. Noruega.....	207
5.1.1.2. Suiza	207
5.1.1.3. España.....	208
5.1.2. Impuestos objetivos a la renta presunta del capital	209
5.1.3. Impuestos sobre las sucesiones y donaciones	210
5.1.4. Impuestos «extraordinarios» sobre los «grandes patrimonios»	210
5.1.4.1 España: Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	211
5.2. Algunas soluciones académicas.....	214
5.2.1. Impuesto a las rentas «extraordinarias» derivadas de crisis y situaciones calamitosas (Reuben AVI-YONAH y Tamir SHANAN)...	215
5.2.1.1. Impuesto progresivo sobre patrimonios «millonarios» más impuesto sobre sucesiones (Thomas PIKETTY)	217
5.2.1.2. Impuesto indiciario sobre la renta con base en el valor de mercado (mark-to-market) del patrimonio de los «multimillonarios» (Emmanuel SAEZ y Gabriel ZUCMAN)	219
5.3. Soluciones multilaterales.....	220
5.3.1. La aproximación del Fondo Monetario Internacional.....	221
5.3.2. La aproximación de la Unión Europea	222

5.3.3. La aproximación del Grupo de los 20 (G20). Impuesto mínimo global al patrimonio de los «superricos»	224
5.3.3.1. Contenido de la propuesta	224
5.3.3.2. Breve análisis crítico	228
Bibliografía	238
A. <i>Doctrina e informes</i>	238
B. <i>Normativa, proyectos legislativos y soft law</i>	247
C. <i>Jurisprudencia</i>	249
D. <i>Información de prensa</i>	249
 TRIBUTACIÓN JUSTA EN LA ECONOMÍA DIGITAL: UN ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS PILARES UNO Y DOS DE LA OCDE Y LAS ALTERNATIVAS GLOBALES	
BETTY ANDRADE RODRÍGUEZ	251
I. Introducción	253
1. <i>Desafíos de la tributación internacional en la IV Revolución Industrial</i>	253
2. <i>Acciones internacionales para resolver los retos de la tributación de la economía digital</i>	255
3. <i>El principio de tributación justa en el derecho internacional tributario de la economía digitalizada</i>	258
3.1. Evolución conceptual de la <i>tributación justa</i> y su incidencia en la tributación de la economía digitalizada ..	259
3.2. Dimensiones de la justicia tributaria	261
3.2.1. Igualdad vertical y horizontal	261
3.2.2. Equidad inter e intraestatal	262
4. <i>La OCDE, los Pilares Uno y Dos y el problema de la legitimidad democrática en la tributación internacional</i>	263
4.1. La legitimidad como fundamento del ejercicio del poder normativo internacional	264
4.2. El rol de la OCDE: idoneidad técnica sin legitimación democrática plena	270

	<u><i>Página</i></u>
5. <i>Pilar Uno: aplicación de la Cantidad A en el contexto de la tributación justa</i>	272
5.1. Aspectos esenciales del funcionamiento de la Cantidad A: ámbito subjetivo, cuantificación y reglas de nexos.....	272
5.2. Equidad entre Estados: ¿redistribución sustancial o reparto simbólico?	273
5.3. Equidad entre contribuyentes: ventajas estructurales y nuevas desigualdades	276
5.4. Los criterios de atribución del nexo: tensiones entre funcionalidad y justicia.....	279
5.5. Alternativas unilaterales al Pilar Uno: fragmentación normativa	281
5.5.1. Tipos de medidas unilaterales propuestas ...	281
A. Impuesto a los Servicios Digitales (ISD).....	282
B. Impuesto de igualación (Equalization Levy)	285
C. Impuesto al consumo digital	286
D. Retención en la fuente.....	287
E. Presencia digital significativa	288
F. Impuesto sobre beneficios desviados (Diverted Profits Tax).....	290
G. Impuesto de importación sobre licencias de software	291
H. Comisión sobre el servicio de redes...	292
I. Valoración de los datos en la aplicación de las reglas de precios de transferencia	293
5.5.2. Tensiones políticas vigentes respecto de las medidas unilaterales	294
6. <i>Pilar Dos: armonización mínima, redistribución limitada y tensiones estructurales con la tributación justa</i>	298
6.1. Arquitectura normativa del Pilar Dos: reglas GloBE y objetivos fiscales	299

	<i><u>Página</u></i>
6.2. Equidad entre Estados: armonización mínima sin redistribución sustancial	301
6.3. Equidad entre contribuyentes: tensiones con los principios de nexo, capacidad económica y legalidad tributaria	306
7. <i>Consideraciones finales</i>	308
7.1. El protagonismo emergente de la ONU y los desafíos de un nuevo marco fiscal global	308
7.2. Conclusiones finales: balance crítico desde la perspectiva de la tributación justa	311
Bibliografía	312
 TRIBUTACIÓN JUSTA E IGUALDAD (DE GÉNERO)	
MERCEDES RUIZ GARIJO	323
I. Introducción	324
II. Justicia financiera y función redistributiva de los impuestos y del gasto público	327
III. Las medidas (políticas públicas) de acción positiva al servicio de la igualdad de género.	329
IV. Propuestas para alcanzar una tributación más justa con perspectiva de género	332
1. <i>Hacia un gasto público equitativo</i>	332
2. <i>La eliminación de los sesgos de género en los impuestos</i>	335
2.1. IRPF	336
2.1.1. Tributación conjunta y brecha familiar.	336
2.2. IVA	344
2.3. Impuesto sobre Sociedades	344
2.4. Impuestos patrimoniales	345
3. <i>El enfoque de género de las rebajas fiscales regresivas</i>	346
4. <i>Los presupuestos públicos en clave de género</i>	347
V. Conclusiones	349
VI. Bibliografía	352

FISCALIDAD, ECONOMÍA CIRCULAR Y TRANSICIÓN JUSTA EN EL SECTOR DE LOS RESIDUOS: HACIA UN MODELO SOSTENIBLE Y EQUITATIVO

BELÉN GARCÍA CARRETERO	355
I. Introducción	356
II. Generación de residuos: Datos y tendencias	357
III. El problema de los plásticos	359
IV. Solución: Hacia una economía circular mediante el uso de la fiscalidad ambiental	362
1. <i>Fiscalidad ambiental</i>	364
2. <i>Algunas medidas tributarias recientes en materia de residuos</i>	367
2.1. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero, la incineración y la co-incineración	368
2.2. Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables	369
2.3. Tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario sobre residuos	374
V. Transición justa	376
1. <i>Desafíos derivados de la transición justa desde la perspectiva fiscal</i>	376
2. <i>Medidas desde la perspectiva fiscal para una transición justa</i>	377
VI. Conclusión	382
VII. Bibliografía	382

LA TRIBUTACIÓN JUSTA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA. FACTORES AMBIENTALES, SOCIALES Y DE GOBERNANZA

ALFREDO MANERA Y GERMAN MIÑANO	385
I. Introducción	387
II. La transparencia fiscal y el compromiso de las empresas con factores ASG	388

	<i><u>Página</u></i>
1. <i>La contribución de la transparencia fiscal a la tributación justa y los ODS</i>	390
2. <i>Ventajas de la transparencia fiscal empresarial en el cumplimiento de los ODS</i>	391
III. El cumplimiento cooperativo como manifestación de la transparencia en las relaciones con la administración tributaria	392
1. <i>El Código de Buenas Prácticas Tributarias</i>	392
2. <i>Recomendaciones y guías de organismos internacionales basados en la transparencia y el fomento de relaciones cooperativas</i>	394
IV. La transparencia fiscal en la práctica: algunas pautas para la divulgación de la información de carácter tributario.	395
1. <i>Publicidad de la contribución fiscal</i>	396
2. <i>Publicidad de la presencia en jurisdicciones no cooperativas y territorios controvertidos</i>	399
3. <i>Publicidad del enfoque de «advocacy» y de relaciones con organismos y administraciones</i>	400
V. El Marco de Control Fiscal (MCF)	401
1. <i>MCF. La piedra angular del cumplimiento cooperativo</i>	401
2. <i>Los pilares del MCF</i>	401
VI. La dimensión fiscal en la información sobre Sostenibilidad	403
1. <i>Las Directivas en materia de Sostenibilidad</i>	404
2. <i>El estándar GRI-207</i>	405
VII. Conclusiones	406
Bibliografía	407

La justicia en el sistema tributario internacional

Fairness in the international tax system

UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS

*Sector Lead Specialist. Tax Administration. IDB
Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)*

Resumen:

El capítulo aborda los desafíos de justicia en el sistema fiscal internacional, poniendo el foco en la necesidad de una gobernanza fiscal global más equitativa. Se critica que el actual sistema, diseñado por y para países desarrollados, permite prácticas de planificación fiscal agresiva por parte de grandes multinacionales y deja en desventaja a los países en desarrollo, que ven erosionada su base imponible. El trabajo subraya la importancia de avanzar hacia una cooperación fiscal internacional inclusiva, transparente y centrada en los derechos humanos, promoviendo un enfoque multilateral bajo el liderazgo de Naciones Unidas que supere el dominio actual de la OCDE.

Además, se plantean reformas para fortalecer la justicia fiscal global: limitar los beneficios fiscales abusivos, aumentar la transparencia en los flujos financieros internacionales, garantizar la participación equitativa de todos los países en la toma de decisiones fiscales, y establecer mecanismos vinculantes para combatir la evasión y elusión fiscal. En definitiva, se defiende que el sistema fiscal internacional debe evolucionar hacia un modelo que contribuya al desarrollo sostenible y a la reducción de las desigualdades entre países y dentro de ellos.

Abstract:

This chapter examines issues of fairness in the international tax system, emphasizing the need for more equitable global tax governance. It criticizes

the current framework—largely shaped by and for developed countries—for enabling aggressive tax planning by multinational corporations and undermining the tax bases of developing nations. The text stresses the urgency of inclusive, transparent international cooperation on taxation, advocating for a multilateral approach led by the United Nations that moves beyond the OECD-dominated model.

The article also outlines key reforms to enhance global tax justice: curbing harmful tax incentives, increasing transparency in international financial flows, ensuring equal participation of all countries in global tax rule-making, and establishing binding mechanisms to combat tax evasion and avoidance. Ultimately, it argues that the international tax system must evolve into a tool for sustainable development and a fairer distribution of wealth both between and within countries.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA JUSTICIA EN LA IMPOSICIÓN. III. LA EFICIENCIA COMO CONTRAPUNTO. IV. BUSCAR EL EQUILIBRIO. V. LA EQUIDAD ENTRE NACIONES. VI. BILATERALISMO Y MULTILATERALISMO. VII. LA SOCIEDAD INTERNACIONAL EN LA PRODUCCIÓN NORMATIVA. VIII. EJEMPLOS DEL MULTILATERALISMO TRIBUTARIO. IX. BILATERALISMO Y MULTILATERALISMO EN LA PREVENCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN. X. EL POSIBLE FRACASO DEL MULTILATERALISMO EN BEPS. XI. EL MEMORANDO DE LA CASA BLANCA DE ENERO DE 2025. XII. GOBERNANZA PARA LA EQUIDAD FISCAL INTERNACIONAL. XIII. CONCLUSIONES. XIV. BIBLIOGRAFÍA.

...[E]l sistema tributario internacional debe reflejar valores universales, incluido el principio de la igualdad soberana de todos los Estados Miembros, consagrado en el Artículo 2, párrafo 1, de la Carta de las Naciones Unidas

(Secretario General de las Naciones Unidas, 2023)

I. INTRODUCCIÓN

Un libro sobre tributación justa no puede obviar la fiscalidad internacional, porque la desigualdad entre individuos se explica en buena medida por la desigualdad entre naciones, y rectificar la desigual distribución de la riqueza entre naciones es el Objetivo de Desarrollo Sostenible número 17: revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible. Reforzar el multilateralismo y las alianzas mundiales es ahora más importante que nunca si queremos resolver los problemas del mundo

Mitigar o corregir la injusta distribución de la riqueza mundial es, incontrovertiblemente, un objetivo plausible que gobiernos de todo signo intentan alcan-

zar mediante instrumentos como la ayuda oficial al desarrollo, las ocasionales quitas de deuda, los movimientos migratorios que generan flujos de remesas privadas, y el apoyo a los países en desarrollo para que puedan responsabilizarse de la movilización de sus recursos nacionales. Poner en práctica ese plan solo demanda seguir la pauta descrita en el ODS 17.1: *«Fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole»* (ONU, s/f).

Ahora bien, en esta paleta de herramientas ¿dónde queda la imposición? En estas páginas vamos a demostrar que la fiscalidad internacional, tal como la conocemos ahora, tiene muy poco que ver con la justicia redistributiva; su estrella polar es la eficiencia (González de Frutos, 2019a), lo cual, en no pequeña medida, se explica porque el mundo no ha tenido hasta ahora instituciones de cooperación internacional de calidad suficiente que produjeran normativa adecuada.

Efectivamente, los instrumentos internacionales que gobiernan la distribución de la jurisdicción tributaria entre las naciones han tenido una orientación bilateral desde el nacimiento de la fiscalidad internacional en la Sociedad de las Naciones de los años 1920 hasta bien entrado el Siglo XXI, y el bilateralismo no promueve la equidad sino la diferenciación. En los años transcurridos del nuevo milenio, hemos asistido con optimismo a una cierta pujanza del multilateralismo, gracias a la nueva multipolaridad geopolítica, encarnada en las potencias emergentes del G-20, a los intentos de Naciones Unidas para crear un foro de producción normativa que sea más inclusivo que el Marco sedicentemente inclusivo de la OCDE, y hemos vivido experiencias multilaterales exitosas como la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua. El año de 2025, sin embargo, se inicia marcado por la ley del péndulo y revive en Estados Unidos un nacionalismo que pone en cuestión los progresos del multilateralismo.

Repasaremos en estas páginas, así pues, los fundamentos filosóficos de la justicia redistributiva y su aplicabilidad a la fiscalidad internacional, considerando la relación entre el modo (bilateral o multilateral) de producir las normas y su calidad desde el punto de vista de la equidad.

II. LA JUSTICIA EN LA IMPOSICIÓN

Desde que Platón abordó el tema de la justicia en *La República*, no es posible hablar de política, cualquiera que sea su campo de acción, incluyendo la tributaria, sin mencionar la equidad, pues «dar a cada uno lo suyo», como teorizó el padre del idealismo, se ha convertido en el imperativo moral más aceptado y compartido. Esta ecuanimidad, tan apreciada en cualquier situación, es más necesaria si hablamos de cuestiones económicas, y mucho más si se trata de determinar cuánto paga cada uno. No puede sorprender, entonces, que la equi-

dad en la imposición sea un tema antiguo; tanto que a nuestros días ha llegado muy decantado, como evidencia la Constitución Española de 1978 en su artículo 31.1 al recordarnos que el sistema tributario debe ser justo.

No menos conocida y compartida es la noción de que esa igualdad de trato se manifiesta en dos planos, el horizontal (tratar a los iguales por igual) y el vertical (tratar a los desiguales de forma diferenciada), estando estas nociones también evocadas en la Carta Magna cuando el mismo precepto cita los principios de igualdad (equidad horizontal) y progresividad (equidad vertical).

III. LA EFICIENCIA COMO CONTRAPUNTO

Ahora bien, sentada la importancia capital de la justicia como principio rector, los conocedores de la técnica impositiva saben que, para hacer un buen impuesto, no basta con la equidad, pues, aparte del coste monetario emergente del tributo, la imposición tiene otro oculto que debe ser minimizado; y es que, al detraer recursos de los bolsillos de los ciudadanos, se reduce la eficiencia económica y perdemos bienestar colectivo. La pérdida de bienestar económico, que Herberger (1969) denominó «peso muerto de la imposición», es mayor cuanto más distorsiona un impuesto las decisiones de consumidores o productores.

De tal manera, no basta con que el impuesto sea justo; tiene que ser eficiente, es decir, no debe modificar, o hacerlo en escasa medida, las preferencias de los agentes económicos. Cuanto más induzca a modificar las conductas, peor será la calidad técnica del tributo. Lo trágico es que ambos vectores van encadenados, pero en sentido contrario: un impuesto muy distributivo es sumamente ineficiente, mientras que, si reducimos la discriminación entre contribuyentes, el peso muerto baja. Por ejemplo, un impuesto de capitación (donde todos los sujetos pagan lo mismo) es eficiente por ser muy poco distorsionador, pero muy inicuo, al menos en términos de equidad vertical. Por el contrario, un impuesto con tarifas progresivas de hasta el 95%, como el que movió a George Harrison a escribir la canción *The Taxman* (Álbum *Revolver*, 1966), contiene una alta carga de equidad, pero es sumamente ineficiente¹.

1. La letra de la canción dice: *Should five per cent appear too small, be thankful I don't take it all, because I am the taxman*. (Si el 5% te parece muy poco, da gracias de que no me lleve todo, porque soy el inspector). La referencia al 95% de tipo de gravamen no es una exageración, el Gobierno laborista británico de Harold Wilson aprobó esa norma, que hoy nos parece exagerada, prácticamente confiscatoria, como también en su día al cuarteto de Liverpool. El contable del cuarteto, Harry Pinsker (The Telegraph, 23 de julio de 2017), recordaba la frustración de los *Fabulous Four*: *Early on, the press called them «millionaires». I had to clarify to them that their millions were earnings, not assets, and they needed to set aside a lot of those earnings for tax. They were never happy with that – that's why George wrote Taxman. They'd been poor boys, who'd worked hard and made money, and now someone was trying to take it away... That was the big turn-off for Britain. Anybody who ever made any money moved to America or somewhere else*.

IV. BUSCAR EL EQUILIBRIO

De este modo, puede concebirse la técnica impositiva como la búsqueda del punto de equilibrio. La tarea del legislador tributario es equilibrar justicia y eficiencia económica. Siguiendo con los ejemplos, en el IRPF gravamos todas las fuentes de renta (para evitar privilegiar el trabajo, el capital o la inversión sobre las otras formas de ganarse la vida), y lo hacemos con unos tipos de gravamen moderados que —entendemos— no desincentivan grandemente las actividades productivas. No aplicamos una tarifa plana tipo Hall-Rabushka (2007), no porque fuera ineficiente, sino porque sería inequitativo. En la imposición indirecta, aplicamos el IVA de la forma más general posible, para no perder eficiencia, pero excluimos los bienes de la canasta básica de consumo para no perjudicar a los más vulnerables. En fin, legislar tributos puede percibirse como un ejercicio de ponderar sabiamente equidad y justicia con eficiencia económica.

Pues bien, el problema del sistema tributario internacional es que se centra en la eficiencia, que se define como evitar a toda costa la doble imposición para no afectar al comercio y la inversión, con abandono total y absoluto de las consideraciones de equidad entre naciones (González de Frutos, 2019a). Esto se manifiesta claramente en los tratados de doble imposición que se sujetan al modelo de la OCDE, pues desfiscalizan las rentas en los países donde se generan, generalmente naciones en desarrollo, favoreciendo en cambio a las jurisdicciones de residencia, que suelen ser países desarrollados o centros financieros.

V. LA EQUIDAD ENTRE NACIONES

Hasta ahora, hemos manejado una versión interpersonal del principio de equidad, pero también es posible predicar este imperativo moral y político de las relaciones entre las naciones, con especial atención a los conceptos de bilateralismo y multilateralismo.

El principio de equidad fiscal internacional, que tiene un enunciado positivo en la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1974, se concreta en la facultad de cada Estado de regular y ejercer funciones públicas, incluyendo las impositivas, sobre las inversiones extranjeras en su jurisdicción, de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables, y de conformidad con los objetivos y prioridades nacionales.

En cualquier economía abierta, surgen relaciones económicas con un punto de conexión internacional. Por ejemplo, un residente puede obtener rendimientos fuera del país, o un no residente obtenerlos dentro, y en ambos casos emerge el riesgo de doble imposición, conflicto que hay que mitigar con disposiciones específicas bajo la premisa de que la doble imposición internacional mermará el

comercio y la inversión internacionales. A la finalidad de prevenir la doble imposición internacional se dedican no pocos preceptos en un sistema tributario, como las normas de definición de los hechos imposables (subjética, territorial, etc.) o las desgravaciones por doble imposición internacional. Este conjunto normativo, dictado por el Estado y destinado a regular situaciones transfronterizas, configura lo que suele denominarse «derecho tributario internacional». Otra modalidad de elaborar esas normas es pactarlas entre Estados, dando seguridad jurídica y estabilidad a dichas normas. Cuando esas disposiciones tienen origen convencional, se origina el «derecho internacional tributario».

VI. BILATERALISMO Y MULTILATERALISMO

Naturalmente, la cantidad de equidad y de eficiencia que incorpora cada figura impositiva depende de la calidad del proceso normativo. Si es transparente, participativo y basado en evidencias, el resultado siempre va a ser más loable. Si escasea la información en el proceso normativo y falta la transparencia, entra en juego el sucedáneo de la información que es la ideología, cuando no la demagogia, y entonces es posible que el resultado quede sesgado hacia la equidad, como en el 95% de Harold Wilson que hubieron de sufrir los Beatles. Tendremos impuestos muy progresivos, pero muy distorsionantes y, probablemente, más fraude fiscal.

Pues bien, dado que el proceso de producción normativa determina el resultado, hemos de analizar cuál es el que domina en el derecho internacional tributario. Éste puede, por su forma de producción, ser bilateral o multilateral, y en esta opción se encierran fuertes consecuencias para la equidad fiscal internacional. Ciertamente, en las relaciones ficales bilaterales, lo que hemos visto históricamente es que los Estados, asumiendo que la imposición es una relación de poder, han buscado avanzar sus intereses sobre los de su contraparte. Sin dejar mucho espacio para la ética, ha predominado la eficiencia económica sobre la equidad. La prevalencia del principio de residencia sobre el de fuente en los tratados que siguen el modelo OCDE ilustra bien esta afirmación: casi todo para el país del inversor, que es el más fuerte económicamente, lo menos posible para el de la fuente. Del mismo modo, la aplicación de la normativa de los precios de transferencia, compleja y maleable, conlleva normalmente un resultado cómodo para la matriz del grupo (o para la filial destinada a capturar los cánones o intereses en territorios de baja tributación) que las administraciones tributarias de los países de la fuente, poco capaces técnicamente, no logran enervar.

Esto no debería ser necesariamente así siempre. Los países podrían concebir las relaciones fiscales internacionales como una oportunidad de equilibrar la distribución de la riqueza, como reclama el ODS 17, pero de hecho no lo hacen. Los funcionarios que tienen encomendada la tarea negociadora tienen el man-

dato de extraer todo lo que puedan para su país, y esto se refleja hasta en el nombre que reciben: negociadores.

Así pues, si el bilateralismo produce resultados inequitativos, la solución obvia es el multilateralismo. Como demuestra el marco de evaluación de Blum (2008), desde el punto de vista de la equidad son incuestionables las ventajas que tendría un Convenio Multilateral de Fiscalidad Directa, que aseguraría una mayor virtualidad del principio de tributación en la fuente y reduciría las externalidades de la política fiscal, hasta el punto de que podamos sostener que, dentro de las dos orientaciones filosóficas dominantes, cosmopolitismo o nacionalismo, la multilateral es la única vía para lograr la equidad fiscal internacional, porque, de nuevo, el procedimiento determina el resultado.

El multilateralismo produce reglas fiscales más justas y equitativas. Fortalece la soberanía fiscal de los países en desarrollo, porque evita la situación de negociación bilateral, donde los funcionarios de países en desarrollo se ven en inferioridad de recursos y capacidad técnica. Al contrario, en un marco multilateral pueden sentir una legitimación suficiente que les dé voz y voto en la gobernanza fiscal global, y si no es liderando soluciones, sí al menos adhiriéndose a propuestas de otros. Así, el multilateralismo facilitaría alcanzar acuerdos en política fiscal que contribuyan a reducir la desigualdad económica global, promuevan la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y faciliten la movilización de ingresos fiscales, lo cual es clave para financiar educación, salud e infraestructura en países en desarrollo. Adicionalmente, el multilateralismo permite cooperar contra la evasión y elusión fiscal, como ejemplifica bien la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua, los *Common Reporting Standards* y el inminente Marco de Intercambio de Información de Criptoactivos.

En la práctica, como queda dicho, el sistema fiscal internacional ha favorecido históricamente a los países desarrollados, permitiéndoles captar ingresos fiscales proporcionalmente superiores, mientras que los países en desarrollo sufrían la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, y este sesgo no ha empezado a preocupar a los países desarrollados mientras que estuvieron ausentes de foros políticos como el Proyecto BEPS, que incorporó al G-20 en 2013, y a los países en desarrollo en 2016. En el contexto del multilateralismo emergente en el nuevo milenio, los países exportadores de capital se han visto compelidos a pensar en reglas más justas y redistributivas entre los países, como ejemplifica el —por ahora— malogrado Pilar 1.

VII. LA SOCIEDAD INTERNACIONAL EN LA PRODUCCIÓN NORMATIVA

Poner en valor el multilateralismo exige remontarnos al concepto, acuñado por los internacionalistas, de la «sociedad internacional» que define una relación

de cooperación entre naciones para conformar un sistema en el cual los Estados soberanos conviven y cooperan bajo normas y principios compartidos, manteniendo un equilibrio de poder que evita la dominación de unos sobre otros y promueve la estabilidad global. En momentos como el presente, donde parece florecer el unilateralismo, es bueno recordar este concepto de equilibrio dinámico entre naciones que permite el ejercicio de la soberanía en un escenario de paz, fomenta el progreso de los pueblos e impulsa la cooperación bilateral y multilateral para estructurar un sistema donde ninguna nación imponga su voluntad de forma unilateral.

Ejemplos del multilateralismo político son el Concierto de Europa tras las guerras napoleónicas (siglo XIX) o, en el Siglo XX, la Sociedad de las Naciones tras la Primera Guerra Mundial y el Sistema de Naciones Unidas tras la Segunda. Multilateralismo significa que los Estados toman decisiones colectivas a través de organizaciones y foros internacionales, en lugar de actuar solos o por imposición de los más poderosos. Favorece la cooperación sobre la confrontación, impide que una sola potencia imponga sus intereses y da voz a Estados pequeños y medianos, promoviendo la equidad.

Si concebimos el concierto de las naciones como una sociedad global en la cual todas tengan las mismas oportunidades para alcanzar un desarrollo económico y social en pie de igualdad con las otras, podemos aplicar un concepto de equidad horizontal (trato igualitario para todos, con independencia del nivel de desarrollo), así como uno vertical, que incorporaría factores de como la ayuda oficial al desarrollo (AOD), materializada en transferencias desde países ricos hacia países en desarrollo.

VIII. EJEMPLOS DEL MULTILATERALISMO TRIBUTARIO

Partiendo de una historia de relaciones bilaterales sesgadas contra la equidad, hacia el final del Siglo XX y primeros años del XXI asistimos a una toma de conciencia, con frecuentes apelaciones a la equidad entre las naciones y a un instrumento multilateral tributario (Graetz, 1997, Loukota, 1998, Brooks, 2010), con argumentos como proporcionar interpretaciones uniformes del derecho de los tratados fiscales, resolver casos triangulares, abordar otros problemas técnicos, así como de dotar de mayor equidad al sistema, equilibrando residencia y fuente (Thuronyi, 2000).

Estas apelaciones, y las consecuencias políticas de la crisis financiera Internacional de 2008, desembocaron en el movimiento BEPS, que, si bien estaba motivado por razones de equidad interpersonal (para que las multinacionales pagasen sus impuestos como cualquier otro contribuyente) no dejó de tener un importante componente de equidad fiscal internacional, a través del principio de gravar los beneficios allí donde se generan. La alineación entre fiscalidad y sustancia, que tanto repitió la doctrina BEPS, es una apelación

abstracta a la equidad entre las naciones, basada en la soberanía y con raíces filosóficas en la teoría del beneficio. Este magma ideológico cristalizó en algunos textos multilaterales como:

- El Convenio Multilateral de la Acción 15 de BEPS, un interesante instrumento, destinado a modificar relaciones bilaterales, pero construido como acuerdo multilateral,
- El Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS, un foro de debate multilateral que buscaba dar legitimidad a las soluciones de BEPS,
- La Convención Marco de la ONU sobre Cooperación Fiscal, que detallamos en el siguiente epígrafe,
- BEPS 2.0, que, a través de sus Dos Pilares, el Primero destinado a «repartir» los superbeneficios de las megamultinacionales entre los países de la fuente, y el Segundo a imponer un Impuesto Mínimo Mundial para imponer una tributación mínima del 15% y evitar la competencia fiscal desleal, supone un verdadero ejercicio de multilateralismo.

En consecuencia, si enfoque multilateral se presenta en abstracto como la solución para evitar el dominio de unos pocos países en la formulación de normas fiscales mundiales y permitir el acceso de todos a una recaudación fiscal justa, la cuestión es cómo lograr instituciones de calidad y con estabilidad política legitimadas para esa producción normativa.

IX. BILATERALISMO Y MULTILATERALISMO EN LA PREVENCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

La historia del Modelo de Convenio de Doble Imposición, que ha fundamentado la bilateralidad en el derecho tributario internacional (más de 3.000 convenios bilaterales existentes) en lugar de un solo Convenio Mundial, ilustra las diferencias entre uno y otro, y explica en buena medida la inequidad fiscal internacional.

Aunque pueda sorprender, el multilateralismo no es nuevo; está muy presente en la historia de los convenios de doble imposición. El primer tratado fiscal multilateral se firmó en fecha tan temprana como 1921², y después se ha manifestado en tratados regionales como la Convención Nórdica, el Pacto Andino de 1971, el Tratado Fiscal de la Comunidad del Caribe (CARICOM) de 1973, o el Tratado de la Unión Árabe del Magreb de 1989.

2. Por Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumanía y el Reino de Serbios, Croatas y Eslovenos, aunque nunca llegó a entrar en vigor porque finalmente sólo lo ratificaron Italia y Austria. La falta de ratificación es un ejemplo de los problemas de la multilateralidad que examinaremos en este capítulo (Lepard, 1999, p. 60).

Pero más allá de tratados regionales, la aspiración de tener un acuerdo multilateral sobre tributación internacional se remonta al período de entreguerras de 1920-1939, que es cuando se fraguaron los cimientos del sistema actual (Graetz, 2001, Graetz y O'Hear, 1997). El propio Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones expresó su preferencia por un tratado multilateral (Coates, 1924), que también se intentó a finales de la década de 1950 (Broekhuisen, 2017).

De hecho, la idea en 1920, al comienzo a los trabajos de la Sociedad de las Naciones, era alcanzar una solución multilateral coordinada para evitar la doble imposición, aunque prevaleció la solución bilateral por puro pragmatismo (González de Frutos, 2019a). El Comité pensaba que la disparidad de los sistemas fiscales de los diversos países hacía que a la sazón fuera prácticamente imposible redactar una convención tal, salvo que fuera tan general que quedase prácticamente vacía de contenido (Lepard, 1999).

En concreto, la idea de concluir un tratado fiscal multilateral se abandonó principalmente debido a desacuerdos sobre la formulación de un principio general para asignar la jurisdicción fiscal, es decir, sobre la primacía de la fuente o la residencia, que determinaba claramente quiénes eran los ganadores y los perdedores, en particular en la división de la jurisdicción fiscal sobre el capital móvil, como los intereses y los dividendos. Así, el Convenio de 1928 se enfocó sobre la doble imposición en lugar de en la evasión fiscal; prefirió la tributación en la fuente frente a la tributación en residencia; y el desarrollo de tratados bilaterales en lugar de multilaterales (Jogarajan, 2018).

Pese a ello, el Comité expresó su deseo de que, a través de la práctica de los Convenios bilaterales ajustados al Modelo, se introdujera una cierta dosis de uniformidad en el sistema fiscal internacional y que, en un momento posterior, se pudiera establecer un sistema de convenciones generales que hiciera posible la unificación y codificación de las reglas contenidas en el Modelo. Esta idea se mantuvo latente hasta que en 1963 la OCDE lanzó el Modelo de Convenio bilateral y se tecnificó el Grupo de Trabajo 1, encargado de actualizarlo y proveer interpretaciones. Desde entonces, las posibilidades de pasar a un Convenio Multilateral y Omnicomprensivo se desvanecieron, una oportunidad perdida porque habría incluido normas tributarias internacionales sustantivas y podría haber llegado a reemplazar o suplantar por completo la red de tratados fiscales bilaterales, resolviendo el problema de la doble imposición de forma integral y multilateral, con numerosas ventajas (Loukota, 1998), aunque mantener un tratado fiscal multilateral integral habría requerido la constitución de una organización internacional para su administración (Brooks, 2010).

X. EL POSIBLE FRACASO DEL MULTILATERALISMO EN BEPS

Las apelaciones finiseculares a un Convenio Multilateral para Prevenir la Doble Imposición, aquella vieja aspiración de los cuatro economistas de la

Sociedad de las Naciones³, sin embargo, no prosperaron, y eso que la crisis financiera mundial de 2008 había modificado drásticamente el panorama de la política fiscal internacional, que pasó de la bipolaridad de la Guerra Fría a la multipolaridad de los emergentes (BRICS), del G-7 al G-20, y de una actividad regulatoria de la OCDE (que hace soft law o derecho orientativo) exclusivamente apoyada en sus países miembros, a una orientación más abierta, que es la que aplicó en BEPS, primero en su nacimiento (OCDE, 2013), que «multilateralizó» incorporando al G20 al núcleo de decisión, y más adelante a muchos otros países en el Marco Inclusivo de BEPS.

En buena medida, BEPS puede caracterizarse como un intento de crear un nuevo régimen fiscal internacional a partir del multilateralismo. Los dos pilares de BEPS 2.0, y especialmente el Pilar Uno, requieren un convenio fiscal multilateral. Esto representaba un avance significativo respecto al período 1923-2013, en que el régimen tributario internacional se había basado en tratados bilaterales y acciones unilaterales, pero la OCDE nunca llegó a plantear sustituir el Modelo de Convenios bilaterales por un Convenio Internacional autónomo y completo. En esto, el derecho tributario internacional contrasta marcadamente con otras áreas del derecho económico internacional, como el derecho mercantil (que ya se basaba a menudo en tratados multilaterales desde su nacimiento en 1947) y el derecho de las inversiones (que a menudo se basa en tratados bilaterales con cláusulas de nación más favorecida que lo hacen efectivamente multilateral). Ni siquiera Naciones Unidas ha optado por un Convenio Multilateral como texto legal autónomo, prefiriendo en su lugar una Convención Marco.

De acuerdo con Avi-Yonah y Lempert (2023), las razones de este fracaso son que los países tienen intereses fundamentalmente diferentes, lo cual, hoy como en la década de 1920, continúa impidiendo desarrollar un régimen fiscal multilateral. Este fracaso se ha evidenciado en la dificultad de alcanzar un consenso sobre el Pilar Uno (e incluso sobre el Pilar Dos, tras el memorando de la Casa Blanca de enero de 2025), y eso que el Pilar 2 no requiere necesariamente un tratado multilateral.

XI. EL MEMORANDO DE LA CASA BLANCA DE ENERO DE 2025

El 20 de enero de 2025, una de las primeras medidas que el presidente Donald Trump tomó fue desvincular a su país de los compromisos asumidos con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para aplicar un impuesto mínimo global a las grandes empresas⁴. Este documento

3. El profesor Edwin R.A. Seligman, de los Estados Unidos, Sir Josiah Stamp, del Reino Unido, el Profesor G.W.J. Bruins, de los Países Bajos, y el Profesor Luigi Einaudi de Italia. (Véase Graetz, 1997, p. 1074).

4. <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-cooperation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>

instruía al Secretario del Tesoro, Scott Bessent, y al Representante Permanente de Estados Unidos ante la OCDE, a notificar que cualquier compromiso previo relacionado con dicho acuerdo no tiene fuerza ni efecto en el país, a menos que el Congreso adopte las disposiciones pertinentes⁵.

De prevalecer esta orientación, estamos ante una mala noticia para el multilateralismo moderado que habíamos visto florecer en el primer cuarto de siglo. La retirada de Estados Unidos, si llega a materializarse⁶, por ser una de las economías más grandes e influyentes del mundo, debilitaría el esfuerzo colectivo para establecer un estándar fiscal mínimo y podría incentivar a otras naciones a reconsiderar su participación en el impuesto mínimo mundial, afectando la estabilidad y eficacia del acuerdo.

Adicionalmente, los centros financieros internacionales, que han basado parte de su prosperidad en atraer inversiones extranjeras bajo el entendimiento de que habría baja tributación sin hacer investigaciones exhaustivas sobre el origen de los fondos, redescubren ahora las ventajas de mantener los esquemas de competencia internacional basada en una oferta más o menos agresiva de impuestos bajos. Esta renacida competitividad, o carrera a la baja, tendrá efectos sobre las multinacionales norteamericanas, que buscarán esquemas de arbitraje fiscal fuera de su país, pero también perjudicará a los países en desarrollo, que verán desvanecerse a una fuente de recursos a través de los Dos Pilares, la cual, si bien no parecía demasiado significativa cuantitativamente, sí representaba una fuente de ingresos estable y de bajo esfuerzo procedimental.

Por último, las tensiones arancelarias pueden provocar mayor inestabilidad si otras naciones responden con medidas unilaterales como más aranceles o

5. *El Acuerdo Fiscal Global de la OCDE, impulsado durante la administración anterior, no solo otorga jurisdicción extraterritorial sobre los ingresos estadounidenses, sino que también limita la capacidad de Estados Unidos para implementar políticas fiscales que benefician los intereses de las empresas y los trabajadores estadounidenses. Debido al Acuerdo Fiscal Global y a otras prácticas fiscales extranjeras discriminatorias, las empresas estadounidenses podrían enfrentarse a regímenes fiscales internacionales de represalia si Estados Unidos no cumple con los objetivos de política fiscal extranjera. Este memorando reivindica la soberanía y la competitividad económica de Estados Unidos al aclarar que el Acuerdo Fiscal Global no tiene validez ni efecto en Estados Unidos.*

6. Algunos cuestionan la verdadera intención del memorando de 20 de enero de 2025, argumentando que es una mera estrategia negociadora. Además de citar ejemplos de decisiones contradictorias tomadas por la Presidencia en plazos muy breves, especialmente en materia arancelaria pero también en otras, voces autorizadas, como la del Secretario General de la OCDE, sostienen que el Memorando de 20 de enero de 2025 sería una estrategia para lograr una mejor posición en el resultado final del Pilar 2, en el cual Estados Unidos todavía estaría interesado, entre otras razones para evitar una multiplicación de los Digital Services Taxes (Véase la referencia en Varvitsioti y Agyemang, Financial Times, 15 de abril de 2024). Esta interpretación explicaría que en la Declaración de Resultados de la Reunión Plenaria del Marco Inclusivo de BEPS, hecha pública el 11 de abril de 2025, no se hiciera la más mínima alusión a las dificultades que la retirada de Estados Unidos supone para el acuerdo fiscal global (OECD, 2025).

impuestos a los servicios digitales, tipo Digital Services Tax, lo que fragmentaría aún más la cooperación internacional en materia fiscal.

En conclusión, el memorando de la Casa Blanca que rechaza el impuesto mínimo global representa un retroceso en los esfuerzos por lograr una mayor equidad fiscal internacional, invita a perpetuar prácticas fiscales lesivas y dificulta la creación de un sistema fiscal internacional más equitativo. Las expectativas de algunos observadores son que un acuerdo in extremis pueda salvar el impuesto mínimo mundial, y que continúe así la cooperación internacional. A la fecha de cierre de este artículo, en abril de 2025, es una incógnita⁷.

XII. GOBERNANZA PARA LA EQUIDAD FISCAL INTERNACIONAL

De acuerdo con la lógica que hemos planteado hasta ahora, el componente de equidad en la imposición que se incorpora a los instrumentos jurídicos depende de la calidad democrática del foro donde se discuten las reglas. Por ello, lograr un régimen fiscal internacional eficaz y legítimo exige necesariamente alumbrar un modelo de gobernanza fiscal global mejorado (Kingma, 2020). Pero además de democrática, una gobernanza fiscal global inclusiva debe ser política, en el sentido de que debe conectar los aspectos técnicos del derecho fiscal internacional y los fundamentos morales de las relaciones internacionales, específicamente la equidad fiscal internacional.

El marco de gobernanza mundial, obviamente, debe manejar conceptos propios de las relaciones internacionales, como la soberanía y el régimen internacional, el institucionalismo neoliberal y el constructivismo para comprender mejor el impacto de los aspectos técnicos de las relaciones internacionales del impuesto sobre la renta.

Un potencial punto de quiebra desde esta perspectiva es que el foro donde en el futuro se formule la política fiscal internacional sea capaz de romper las ataduras intelectuales y emocionales con un modelo de economía industrial donde lo relevante en la cadena de valor eran los inmuebles (*bricks and mortar*) y, en términos técnicos, el establecimiento permanente.

Tras la cuarta revolución industrial, la economía digitalizada y globalizada permite alcanzar una gran presencia económica sin una masa física en el estado anfitrión. Este fenómeno, que pone de manifiesto la inadecuación del concepto de establecimiento permanente del Modelo de Convenio vigente, ha dejado obsoleta la actual arquitectura fiscal internacional para la tributación de muchas multinacionales. Las respuestas de la OCDE y la ONU a este desafío, a saber, el Pilar Uno de la OCDE y el artículo 12B del Modelo de la ONU, son ejemplos de propuestas técnicas que están desconectadas de la realidad económica actual,

7. Vid. nota 6 *supra*.

incapaces por ende de solucionar el problema. La incapacidad de los Modelos de Convenio vigentes (ambos, OCDE y ONU) para dar respuesta al problema de la digitalización y mundialización, tras como mínimo 12 años de haber sido denunciado (BEPS se publica en 2013) y millones de horas de reuniones de funcionarios de alta cualificación, pone de manifiesto que no se trata de un problema técnico sino político. Se necesita un nuevo fundamento para dar respuesta a estos fenómenos. Si la OCDE o el Grupo de Expertos de Naciones Unidas siguen discutiendo la inadecuación del concepto de establecimiento permanente físico o el papel de los países de mercado en la generación de ganancias para las multinacionales, en lugar de analizar las implicaciones de los nuevos modelos de negocio sobre los países en desarrollo, su brecha tecnológica, sus posibilidades de contribuir con mano de obra a las cadenas productivas, o las implicaciones del uso de la propiedad intelectual, es seguro que las soluciones seguirán careciendo de respaldo político (Buriak, 2024).

En buena lógica, si el problema de la inequidad es la mala gobernanza, la solución pasa por definir un foro óptimo. Desde que Naciones Unidas creó el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, se desató una puja por liderar el foro normativo mundial entre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que de facto ostenta ese privilegio desde 1963, y las Naciones Unidas (ONU), que es el eterno aspirante. Esta lucha de poder e influencia ha marcado también el primer cuarto de siglo y es muy probable que siga haciéndolo en los años venideros (González de Frutos, 2019 b).

La Tercera Conferencia de Naciones Unidas sobre Financiación al Desarrollo, celebrada en Addis Abeba en 2015, ya indicó que: *«Ponemos de relieve la importancia de que haya una cooperación y un diálogo inclusivos entre las autoridades fiscales nacionales sobre cuestiones internacionales de tributación. A este respecto, acogemos favorablemente la labor del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, incluidos sus subcomités. Hemos decidido que trabajaremos para reforzar aún más sus recursos con miras a que crezca su efectividad y capacidad operacional»*⁸. Sin embargo, la Addis Ababa Action Agenda fracasó en su intento de elevar el rango de las Naciones Unidas como Foro Inclusivo para elaborar la política tributaria internacional.

Esto fue debido, en buena medida, a que la posición de Addis Abeba estaba muy basada en principios e ideología y poco en análisis. Rectificando este error, la Asamblea General pidió al Secretario General un informe para alcanzar el objetivo que había sido elusivo en Addis⁹. El informe, elevado a la Asamblea General el 26 de julio de 2023, analiza detalladamente los foros existentes sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, las ventajas e inconve-

8. Resolución de la Asamblea General 69/313, de 27 de julio de 2015.

9. Resolución de la Asamblea General 77/244, de 9 de enero de 2023.

nientes de cada uno de ellos, incluso con autocrítica para el Comité de Expertos, y realiza propuestas para que la ONU logre que esa cooperación sea plenamente inclusiva y más eficaz. El enfoque analítico utilizado en el informe empieza por definir los términos de inclusividad y eficacia desde el punto de vista sustantivo y procedimental. Según las conclusiones del informe, reforzar el papel de las Naciones Unidas en la elaboración de normas tributarias y el establecimiento de reglas, teniendo plenamente en cuenta los acuerdos multilaterales e internacionales vigentes, parece el camino más viable para que la cooperación internacional en cuestiones de tributación sea plenamente inclusiva y más eficaz. A este respecto, el informe propuso tres opciones. Las opciones incluyen a) una convención multilateral sobre tributación; b) una convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación; y c) un marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación¹⁰. Finalmente, probablemente inspirada por el éxito de la Convención Marco de Naciones Unidas para el Cambio Climático, la Asamblea General optó por la segunda opción, y decidió elaborar una convención marco que sustente un nuevo pacto fiscal universal con mayor legitimidad, inclusividad, estabilidad y eficacia que el existente.

El primer paso fue la redacción de los términos de referencia para elaborar dicha Convención-Marco, que fue encargada a un Comité intergubernamental especial, el cual inició sus trabajos en febrero de 2024 y, tras varias consultas, presentó el proyecto de los términos de referencia a la aprobación de la Asamblea el 16 de agosto de 2024. Como en Addis Abeba, el problema sigue siendo que los miembros de la OCDE, interesados en mantener el *statu quo*, también son miembros de Naciones Unidas, y esto se reflejó en el resultado de 8 votos en contra y 44 abstenciones, que, sin embargo, no consiguieron doblegar a los 110 votos a favor¹¹.

Pese a ello, el proceso avanzó al siguiente hito, y ahora la Asamblea General tiene que validar el mandato del Comité Ad Hoc para la Convención Marco de Fiscalidad, lo cual ocurrirá durante el 79.º periodo de sesiones del organismo mundial, con especial relevancia de la Cuarta Conferencia de Financiación para el Desarrollo, a celebrar en Sevilla en junio de 2025. Si la Asamblea General aprueba el mandato, encargará la redacción de la Convención a un comité de negociación dirigido por los Estados miembros, que se reunirá anualmente durante los próximos tres años. El comité de negociación presentaría entonces un texto final a la Asamblea General para su consideración en el primer trimestre del 82.º periodo de sesiones. Esto significaría que los 193 Estados miembros de la ONU podrían votar sobre un tratado fiscal mundial finalizado en 2027. El tratado de la ONU necesitará una mayoría de dos tercios en la Asamblea General para ser adoptado, tras lo cual se abriría a la firma y ratificación de todos los Estados miembros.

10. Resolución de la Asamblea General 78/230, de 22 de diciembre de 2023.

11. <https://news.un.org/es/story/2024/08/1532106>

XIII. CONCLUSIONES

Materializar el ideal de justicia en el sistema tributario internacional sigue siendo un empeño elusivo. Como la mayoría de los ODS, cuyo progreso apenas alcanza al 20% (UN, 2025), la movilización de recursos para el desarrollo es una asignatura pendiente. El objetivo 17.1 (movilización de recursos fiscales nacionales) sigue estancado, y las perspectivas de que mejore no son buenas.

En este capítulo hemos establecido una concatenación lógica entre el objetivo político (avanzar en la equidad fiscal internacional), el instrumento legal (bilateral o multilateral) y el tipo de foro donde se produce (OCDE o Naciones Unidas).

Los cien años de historia del sistema fiscal internacional nos enseñan que el enfoque bilateral de relaciones entre naciones que ha predominado bajo la égida tanto de la OCDE como de Naciones Unidas (aunque su Modelo sea más equitativo, también apoya la arquitectura basada en convenios bilaterales) conduce al mantenimiento del *statu quo*, cuando no a un incremento de la desigualdad económica entre naciones, alejándose del valor universal que es el principio de la igualdad soberana de todos los Estados Miembros.

Las fuentes que permiten a los países financiar su desarrollo se desenvuelven básicamente en cinco capítulos, a saber: la movilización de recursos domésticos, la ayuda oficial al desarrollo, la inversión extranjera directa, la deuda pública y las remesas. La política tributaria internacional entra dentro del primero, «movilización de recursos domésticos», como una facultad política de los Estados vinculada a la soberanía, pero, para que sea efectiva, es necesario que el marco internacional deje suficiente espacio a la política nacional. Este no ha sido típicamente el caso en el siglo transcurrido desde el nacimiento del Derecho Internacional Tributario. Los países en desarrollo que han suscrito convenios de doble imposición han entregado parte de su soberanía tributaria, más cesión cuantos más convenios han suscrito, y al aplicar el otro gran instrumento de la fiscalidad internacional, los precios de transferencia, tampoco han obtenido una herramienta que les resulte muy favorable, más bien todo lo contrario: las Directrices conforman una normativa muy compleja y maleable, donde los países en desarrollo, con administraciones tributarias poco maduras, tienen escasas expectativas de lograr posiciones tributarias que verdaderamente movilicen recursos domésticos.

En este contexto, no son pocas las voces que desde postulados éticos y políticos han abogado por la sustitución de estos dos instrumentos por otros que resulten más equitativos en el plano de la justicia distributiva entre naciones. Para sustituir a la red de convenios de doble imposición se ha propuesto un convenio tributario multilateral y, para enmendar a los precios de transferencia, la imposición unitaria o formularia¹².

12. Del por ahora frustrado Convenio Multilateral para prevenir la doble imposición hemos hablado en estas páginas. El tema de la imposición formularia o unitaria escapa un poco del

Ninguna de estas propuestas ha logrado abrirse paso hasta ahora. Es verdad que el cambio de siglo trajo vientos de cambio y que el proyecto BEPS multilateralizó bastante las relaciones fiscales internacionales, con el Instrumento Multilateral de la Acción 15, varios acuerdos multilaterales entre autoridades competentes para instrumentar medidas administrativas multilaterales como el Informe País por País de la Acción 13, el intercambio de *Rulings* de la acción 5, la transmisión de información financiera de modo automático bajo los *Common Reporting Standards*, y dos propuestas, más políticas, bajo BEPS 2.0: el Pilar 1 para compartir los superbeneficios de las megamultinacionales con los países del mercado, y el Pilar 2 para implantar un impuesto mínimo del 15% a nivel mundial.

Estos avances hacia el multilateralismo van incuestionablemente en la dirección de la equidad. Algunos autores expresa frustración porque los avances les parecen insuficientes, otros, al contrario, creen que perjudica a sus intereses y por ende se oponen, pero unos y otros ponen de relieve que el enfoque multilateral significa un progreso en la dirección de la equidad entre naciones.

Asumiendo, pues, que el medio de producción de las normas determina el resultado, hemos visto en los albores del Siglo XXI un avance del multilateralismo. La OCDE invitó a los países del G-20 para negociar BEPS, y luego invitó a los países en desarrollo para implementarlo mediante su Marco Inclusivo. La ONU, por su parte, está redactando una Convención-Marco para tomar el testigo de la OCDE y convertirse en el foro mundial para la elaboración de la política tributaria. La premisa es que es un foro más inclusivo y participativo y, por ende, sus resultados deberían tener mayor calidad democrática, pero hay muchas incertidumbres en el camino.

En primer lugar, los trabajos del Comité de Expertos no han mostrado hasta la fecha ninguna creatividad. Se han limitado a dar un barniz de equidad a los productos de la OCDE, de forma que no aparezcan tan sesgados hacia los países desarrollados, pero en esencia han practicado seguidismo: defienden el Modelo de Convenio para prevenir la Doble Imposición y los Precios de Transferencia como técnica para asignar beneficios entre países.

Esta apreciación lleva a una segunda crítica, y es que la calidad técnica de la OCDE ha sido hasta ahora superior. Es, obviamente, una cuestión de recursos, pero la OCDE como foro parece más organizada y sus productos técnicamente mejores (si bien políticamente cuestionables en el sentido de la equidad internacional que se discute en este capítulo). Finalmente, desde una perspectiva institucional, las Naciones Unidas no gozan de una reputación de excelencia, y

objetivo de este capítulo, pero los lectores pueden consultar una buena revisión de la literatura en Brean y Bird (1986). Son igualmente destacables los trabajos de Picciotto (2012), Avi-Yonah, Clausing y Durst, (2009) y Avi-Yonah (2013). También se trata con cierta amplitud en González de Frutos (2019a).

La tributación justa en el nuevo marco fiscal internacional de las Naciones Unidas

Fair taxation in the new United Nations international tax framework

MIGUEL DE HARO IZQUIERDO

*Profesor Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Código Orcid <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>*

Resumen:

Este capítulo analiza el papel clave que puede desempeñar la ONU en la construcción de un sistema fiscal internacional más justo, inclusivo y alineado con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Frente a un sistema dominado históricamente por la OCDE y diseñado a favor de los países desarrollados, se plantea la necesidad de una reforma liderada por un marco multilateral más democrático y representativo. Se destaca la reciente creación del Comité Intergubernamental de Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional como una oportunidad histórica para avanzar hacia una gobernanza fiscal global más equitativa y con participación efectiva de los países en desarrollo.

Asimismo, se propone una serie de principios rectores como la soberanía fiscal, la equidad, la transparencia y la cooperación internacional. También sugiere acciones concretas, como crear un marco legal internacional contra la evasión y la elusión fiscal, impulsar un sistema más justo de asignación de beneficios entre países, y reforzar los mecanismos de rendición de cuentas. En definitiva, se plantea que el nuevo marco fiscal de la ONU debe ser una herramienta para garantizar que los sistemas tributarios contribuyan de

forma efectiva a reducir desigualdades, financiar los derechos humanos y avanzar hacia una justicia fiscal global.

Abstract:

This chapter discusses the pivotal role the United Nations can play in building a fairer and more inclusive international tax system aligned with the Sustainable Development Goals (SDGs). It critiques the longstanding dominance of the OECD and tax rules designed to benefit developed countries, arguing for a democratic reform through a multilateral framework that reflects the interests of developing nations. The recent establishment of the UN Intergovernmental Committee on International Tax Cooperation is presented as a historic opportunity to promote more equitable global tax governance.

The document outlines key guiding principles such as tax sovereignty, equity, transparency, and international cooperation. It also recommends concrete actions, including the creation of a global legal framework to combat tax avoidance and evasion, a fairer system for allocating taxing rights, and stronger accountability mechanisms. Ultimately, the paper argues that the UN's new tax framework must ensure that taxation becomes a tool for reducing inequality, financing human rights, and achieving global fiscal justice.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA UNIÓN EUROPEA Y LA TRIBUTACIÓN JUSTA. III. LA OCDE Y LA TRIBUTACIÓN JUSTA. IV. TRIBUTACIÓN JUSTA EN LA ONU. 1. *Orígenes de la iniciativa*. 2. *Resoluciones clave del proceso impulsado por las Naciones Unidas*. 2.1. Resolución aprobada por la Asamblea General el 27 de julio de 2015. 2.2. Resolución de la Asamblea General 77/244, de 30 de diciembre de 2022. 2.3. Resolución aprobada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2023. 3. *Finalidad de la Convención Marco y desarrollo de políticas fiscales comunes en el marco de las Naciones Unidas*. 4. *Protocolos en materia de fiscalidad Internacional*. V. CUESTIONES SUSTANTIVAS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN EN LAS NACIONES UNIDAS. VI. CONCLUSIONES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Hablar de la tributación justa en pleno siglo veintiuno parece novedoso, pero realmente nos encontramos ante una problemática que no es nada nueva en la historia de la humanidad, posiblemente para los actuales contribuyentes, sujetos pasivos de los tributos y las realidades sociales desean que se produzca una equitativa redistribución de la riqueza, pero no es nada nuevo la materia que

vamos a afrontar en las próximas páginas en cuanto a su fondo conceptual. La novedad, sin embargo, que parece emerger es la relativa a la modalidad en la que se reclama una tributación justa, la novedad proviene de los diferentes actores que participan en el establecimiento de normas tributarias a nivel global, y de los países y realidades sociales que cada vez se encuentran indefensos ante un nuevo orden mundial, que se pone de manifiesto en las relaciones internacionales, la deslocalización de las empresas, la tributación individual difícil de determinar, las necesidades de recaudación y las pérdidas de obtención de ingresos por muchos estados con las normas tradicionales y clásicas del ordenamiento jurídico tributario s que son en muchos casos obsoletas e incapaces de atender a la realidad, la cual supera a una velocidad de vértigo cualquier posible normativización.

Como hemos referido la materia objeto de estudio de la tributación justa no es nueva.

En la antigua Mesopotamia se encuentra una regulación impulsada por el Código de Urukagina (2.350/1.400 A.C) en la que de manera decidida contrarrestaba los excesos previos de los gobernantes precedentes al gobierno sumerio de la ciudad de Lagas. Entre la redacción de esta normativa protectora de los ciudadanos se dejaba expresamente escrito la bajada de impuestos excesivos a los ciudadanos. Otras regulaciones posteriores han tratado este mismo binomio de poder y justicia tributaria, poder y exceso de recaudación de impuestos. Si hacemos referencia a las leyes judías, la presencia de los tributos era una cuestión especialmente tratada y objeto de análisis por los diferentes elementos normativos como la Torá o los diferentes libros del Antiguo Testamento los cuales hablan del principio «*dina de maljuta dina*», la ley del país es la ley. En la que se reconoce la obligación de cumplir la norma, también la de los tributos, en sus diferentes modalidades. En el mundo cristiano la referencia no puede tampoco dejar de ser evidente sobre la necesidad de la obligación de pagar tributos por los ciudadanos, entre los ejemplos más claros tenemos al recaudador Zaqueo, o la clara referencia en el evangelio de San Mateo en el que se pone a prueba a Jesús sobre la obligación de pagar o no tributos y su consideración de justos, a lo que responde «*Pues dad al César lo que, del César, y a Dios lo que es de Dios*». Igualmente, la Ley islámica hace referencia a los tributos que debe pagar los musulmanes, *azaque*, surge como pago de sus bienes y la consagración a Dios, y la *yizia*, obligación tributaria para aquellos no musulmanes que deben pagar los hombres adultos y libres, preceptos ambos recogidos en el Corán.

En toda cultura y civilización la defensa de un sistema tributario justo se ha perseguido y establecido con la finalidad de una redistribución de los bienes y la riqueza entre la generalidad de la población. Podríamos, entonces, volver al escepticismo de las propuestas que la ONU está impulsando en los últimos años, lo cual sería muy legítimo. Sin embargo, lo que queremos, o pretendemos poner de manifiesto en este trabajo es la novedad de la propuesta lanzada por la ONU y la dificultad



ARANZADI
DERECHO
FISCAL

La noción de tributación justa se ha consolidado como una de las cuestiones fundamentales de nuestros días en el marco del Derecho Financiero y Tributario tanto en el contexto nacional, como internacional. En un mundo globalizado, marcado por la digitalización de la economía, el auge de los factores ESG (ambientales, sociales y de gobernanza) y la creciente desigualdad, el deber de contribuir de manera equitativa al sostenimiento de los gastos públicos exige un reexamen de los sistemas fiscales.

El impulso de las organizaciones internacionales, y en particular, de Naciones Unidas hacia un nuevo marco fiscal internacional refuerza esta exigencia, al proponer reglas más inclusivas, transparentes y adaptadas a la diversidad de los Estados. En este sentido, la cooperación administrativa entre jurisdicciones cobra especial relevancia como instrumento para garantizar la transparencia fiscal y combatir la evasión y fraude fiscal.

Asimismo, la tributación justa no puede entenderse sin integrar enfoques transversales que reflejen las realidades sociales actuales. Las desigualdades de género, la exclusión de las jurisdicciones no cooperativas del circuito fiscal global, y la tributación efectiva de los grandes patrimonios y las rentas del capital —especialmente las de los denominados «superricos»— son desafíos que deben abordarse desde una lógica redistributiva que respete el principio de capacidad económica. La justicia tributaria también se proyecta hacia nuevas esferas como la economía circular, que exige incentivos tributarios adecuados para promover modelos sostenibles de producción y consumo.

En definitiva, avanzar hacia una tributación justa supone una revisión profunda del contrato fiscal, en el que la equidad, la sostenibilidad y la cooperación internacional no sean meras aspiraciones, sino principios jurídicos operativos que orienten la acción normativa y administrativa de los Estados.

ISBN: 978-84-1085-139-9

