195
2/2025

Crónica Tributaria

Nueva Época

Editorial

Artículos Científicos

Comentarios de Bibliografía

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

Instituto de Estudios Fiscales

CRÓNICA TRIBUTARIA

195

© Instituto de Estudios Fiscales, 2025

Director del Instituto de Estudios Fiscales:
Alain Cuenca García

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
28035 – Madrid
Tfno.: 913 399 87 30

Correo electrónico: cronicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es
https://cronicatributaria.ief.es

NIPO: 228-24-001-1
ISSN: 2695–7566
Depósito Legal: M–1472 – 1972
https://dx.doi.org/10.47092/CT

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
http://cpage.mpr.gob.es

Crónica Tributaria se publica bajo el sistema de licencias de Creative Commons según la modalidad Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC). Con el envío de su trabajo, el autor acepta explícitamente esta cesión de derechos de edición y publicación. Se permite la generación de obras derivadas siempre y cuando no se haga un uso comercial. Tampoco se puede utilizar el original con fines comerciales.

CRÓNICA TRIBUTARIA "Nueva Época"
COMITÉ DE DIRECCIÓN

CONSEJO DE REDACCIÓN

Editoras Ejecutivas

Cristina García–Herrera Blanco. Instituto de Estudios Fiscales, España
Saturnina Moreno González. Universidad de Castilla–La Mancha, España

Editores Asociados

José Manuel Calderón Carrero. Universidad de La Coruña, España
Pedro M. Herrera Molina. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España
Violeta Ruiz Almendral. Universidad Carlos III de Madrid, España
Rafael Sanz Gómez. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España

COMITÉ CIENTÍFICO

Ana Paula Dourado. Universidad de Lisboa, Portugal
Cesar García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela, España
Alfredo García Prats. Universidad de Valencia, España
Adolfo Martín Jiménez. Universidad de Cádiz, España
Isaac Merino Jara. Universidad del País Vasco, España
Janet E. Milne. Vermont Law School, Estados Unidos
Carlos Palao Taboada. Universidad Autónoma de Madrid, España
José Andrés Rozas Valdés. Universidad de Barcelona, España
Guillermo Teijeiro. Universidad Católica de Argentina, Argentina
Begoña Sesma Sánchez. Universidad de Oviedo, España
Luis Eduardo Schoueri. University of São Paulo, Brasil
María Teresa Soler Roch. Universidad de Alicante, España
Marta Villar Ezcurra. Universidad CEU San Pablo, España

SECRETARIA ACADÉMICA

Belén García Carretero. Instituto de Estudios Fiscales, España

SECRETARIA DE REDACCIÓN

M.ª Rosa Sánchez Molero. Instituto de Estudios Fiscales, España

CRÓNICA TRIBUTARIA 195/2025

SUMARIO

EDITORIAL

5 Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

11 «El Impuesto Mínimo Global en economías emergentes»
Alfredo Collosa

37 «The United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation in the making. Debate and approval of its terms of reference»
María Amparo Grau Ruiz

67 «Innovaciones presupuestarias en el contexto de la sociedad digital: análisis e impacto sobre la prestación de servicios públicos»
Juan José Romero Abolafio

99 «La rectificación de sanciones tributarias y la potestad sancionadora de la Administración»
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

131 «El Pilar 2 de la OCDE. Un análisis de la tributación mínima global desde la perspectiva de la justicia fiscal para los países en desarrollo»
Benjamín Sevilla Bernabéu

167 «Retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea»
Marta Villar Ezcurra

COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

205 «Las disputas tributarias bajo los arbitrajes internacionales de inversiones» de Paloma García Córdoba
Reseña de Paola Baudino

209 «Principios aplicables en el ámbito tributario» de Aitor Orena Domínguez
Reseña de Félix Alberto Vega Borrego

EDITORIAL

El número 195 de *Crónica Tributaria. Nueva Época*, segundo del año 2025, está integrado por seis artículos científicos y dos recensiones bibliográficas. Entre los artículos científicos, **Juan José Romero Abolafio (Universidad de Granada)** analiza las innovaciones presupuestarias en el contexto de la sociedad digital y su impacto sobre la prestación de servicios públicos. **Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo (Universidad de Málaga)** dedica su trabajo al estudio de la potestad de rectificación de las sanciones tributarias y su correlación con, por un lado, la potestad o principio de (re)calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria y las garantías del obligado tributario en la fase de instrucción del procedimiento sancionador. **Marta Villar Ezcurra (Universidad San Pablo-CEU)** aborda los retos jurídicos y tributarios en el proceso de tarificación del carbono y del fortalecimiento de la competitividad en sectores estratégicos para la Unión Europea.

Los otros tres trabajos científicos publicados en este número están relacionados con las luces y sombras del proceso de reforma del marco fiscal internacional de la imposición societaria iniciado hace más de una década y, en particular, con la implantación efectiva del impuesto mínimo global derivado del Pilar Dos del Marco Inclusivo OCDE/G20.

No está de más recordar que, con la finalidad de abordar los riesgos de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, las denominadas reglas GloBE del Pilar Dos establecen un sistema coordinado de impuestos complementarios, principalmente a través de la Norma de Inclusión de Ingresos (IIR) y la Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados (UTPR) y son aplicables a los grupos de empresas multinacionales con ingresos consolidados anuales de al menos 750 millones de euros y están diseñadas para elevar la tasa efectiva de impuestos (ETR) en cada jurisdicción a un tipo mínimo del 15%.

En este contexto, los trabajos de **Alfredo Collosa** y **Benjamín Sevilla Bernabéu (Universidad de Valencia)** abordan, con distintos planteamientos metodológicos, la tributación mínima global desde la perspectiva de los países en desarrollo. Mientras el primero de los autores citados efectúa un análisis de política fiscal, centrado en el estudio de los desafíos, ventajas e inconvenientes de la imposición mínima global en las economías emergentes, el segundo realiza un examen de la tributación mínima global desde la perspectiva de la justicia fiscal para los países en desarrollo.

Por su parte, **Amparo Grau Ruiz (Universidad Complutense de Madrid)** examina el papel de las Naciones Unidas en la elaboración de las propuestas de reforma del marco tributario internacional, en especial, los avances realizados hacia una Convención Marco para la Cooperación Fiscal Internacional y los principales hitos del proceso participativo abierto a países, organizaciones y otras partes interesadas a fin de consensuar los términos de referencia definitorios de los objetivos y principios técnicos y jurídicos que guiarán su desarrollo. Conviene recordar que

entre las áreas temáticas prioritarias de este proyecto se encuentra la tributación de la economía digitalizada. El objetivo de Naciones Unidas es establecer un marco de cooperación fiscal internacional que garantice un sistema más justo y sostenible para todos los países. Habrá que esperar para comprobar si la indudable vocación transformadora de este ambicioso proyecto aúna el interés colectivo de los distintos países participantes en el proceso, dada la complejidad y diversidad de la actual escena global.

Como es ya sabido, el último acto, hasta el momento, en este agitado panorama internacional ha sido la retirada de Estados Unidos de los compromisos previamente asumidos por ese país en relación con el impuesto mínimo del 15% a nivel global para las empresas con una cifra de negocio superior a 750 millones de euros. No solo eso. También ha anunciado la adopción de medidas de represalia —entre otras, arancelarias— contra los países que apliquen impuestos "injustos" a las empresas estadounidenses, entre los que cabría considerar la aplicación de la regla UTPR o la existencia de un impuesto sobre servicios digitales.

La pregunta, inevitable, es cuál ha de ser la reacción de la Unión Europea —y, por extensión, de España— ante este cambio de posición de la administración estadounidense.

Lo cierto es que la Unión ha apoyado de forma constante los trabajos del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 relacionados con el Pilar 2. Tanto es así que aprobó con celeridad la Directiva (UE) 2022/2523, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, finalmente traspuesta al ordenamiento jurídico español a través de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, y su normativa de desarrollo.

Dicho apoyo, que a nuestro juicio ha de seguir manteniéndose dada la relevancia de los objetivos buscados, habrá de conciliarse con el cumplimiento de la agenda europea de transformación energética y digital y la salvaguarda de la competitividad de nuestras empresas. En esta línea, no es de extrañar que la Unión se ha mostrado abierta a realizar los esfuerzos necesarios para alcanzar un compromiso técnico con Estados Unidos que permita reconciliar el mantenimiento de la integridad de las normas del Pilar Dos con el régimen de rentas intangibles globales de baja tributación estadounidense (GILTI). También ha vuelto a la mesa la posibilidad de retomar el impuesto digital de la UE o dar nuevo impulso a propuestas más amplias y ambiciosas como la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades.

A la espera de nuevos episodios en la representación global, los trabajos en pro de una fiscalidad internacional más justa que establezca un marco tributario más equilibrado entre los distintos actores involucrados no deben abandonarse y la senda a seguir debería ser la cooperación y la búsqueda de consensos, reduciendo, asimismo, la incertidumbre y las cargas de cumplimiento para las empresas.

Por último, en el apartado de recensiones, **Paola Baudino (Universidad Rovira i Virgili)** reseña la monografía de Paloma García Córdoba (Universidad Pompeu Fabra) sobre "Las disputas tributarias bajo los arbitrajes internacionales de

inversiones" y **Félix Alberto Vega Borrego (Universidad Autónoma de Madrid)** comenta el trabajo monográfico de Aitor Orena Domínguez (Universidad del País Vasco) sobre los "Principios aplicables en el ámbito tributario".

Esperamos que la lectura de este nuevo número sea de interés y provechosa para nuestros lectores.

Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno
Editoras Ejecutivas de *Crónica Tributaria. Nueva Época*

Artículos Científicos

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (11-35)

EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL EN ECONOMÍAS EMERGENTES

Collosa, Alfredo
Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Tributaria
(UNED-IEF. España)
Contador Público
(Argentina)

Recibido: 31 de Octubre de 2024
Aceptado: 11 de Diciembre de 2024

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

RESUMEN

En este trabajo en la primera parte un análisis teórico/práctico del Impuesto Mínimo Global o Pilar II Plan de Acción BEPS (OCDE) y su estado actual de implementación en los diversos países.

En la parte central se analizan las ventajas, desventajas y posibles impactos del mismo para las economías emergentes.

Luego se analiza la propuesta de la ONU de Convención Fiscal Internacional, destacando asimismo opiniones respecto a su importancia.

Finalmente se formulan conclusiones considerando el posible impacto para las economías emergentes.

Palabras clave: Impuesto Mínimo Global, economía digital, tributación directa, economías emergentes, cooperación fiscal internacional.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

THE GLOBAL MINIMUM TAX IN EMERGING ECONOMIES

Collosa, Alfredo

ABSTRACT

In this work, the first part presents a theoretical/practical analysis of the Global Minimum Tax or Pillar II of the BEPS Action Plan (OECD) and its current state of implementation in the various countries is presented.

In the central part, the advantages, disadvantages and possible impacts of the same for emerging economies are analyzed.

Then, the UN proposal for an International Tax Convention is analyzed, also highlighting opinions regarding its importance.

Finally, conclusions are formulated considering the possible impact for emerging economies.

Keywords: Global Minimum Tax, digital economy, direct taxation, emerging economies, international tax cooperation.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

SUMARIO

1. Introducción. 2. Propuesta de la OCDE. Los dos Pilares. 3. Pilar II. El Impuesto Mínimo Global. 3.1. ¿Cómo se recaudará el Impuesto Mínimo Global? 3.2. Reglas GloBE. Principales aspectos. 3.3. Implementación del Impuesto Mínimo Global. 4. El Impuesto Mínimo Global en economías emergentes. 5. Tributación de la economía digital. Propuesta de la ONU. 5.1. Convención Fiscal Internacional ONU. 5.2. Elementos estructurales de la convención. 5.3. Enfoques y plazos para la negociación de la convención. 6. ¿Por qué es importante la cooperación internacional en materia? 7. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente y desde hace un tiempo en el mundo se discute y debate en forma permanente respecto de la tributación de la economía digital caracterizada por nuevos modelos de negocios que generan valor en distintos países pero que no tributan lo que correspondería conforme a esa generación de valor, con la consiguiente pérdida de recursos tributarios para las jurisdicciones.

Los debates más complejos giran en torno al impuesto directo particularmente en el impuesto a la renta.

Frente a este tema la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) viene trabajando activamente para lograr un consenso mediante la Acción 1 del plan de Acción BEPS (*Base Erosión and Profit Shifting*) que implica el control a la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios.

La Acción 1 se compone a su vez de dos pilares siendo el Pilar II el que apunta a establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia de impuestos sobre la renta de las empresas, mediante la puesta en marcha de impuesto mínimo a nivel mundial que los países puedan utilizar para proteger sus bases impositivas.

Pero por otra parte la ONU también ha realizado propuestas en el tema, relativas a una Convención Marco sobre cooperación fiscal internacional.

En este trabajo se presentan estos temas centrándose en un comienzo específicamente en el Impuesto Mínimo Global o Pilar II, analizando no sólo su aplicación teórica y práctica sino también el estado actual de su implementación en los diversos países, así como respecto al posible impacto para las economías emergentes.

Luego se analiza la propuesta de la ONU, con la propuesta de una Convención Fiscal Internacional, destacando asimismo opiniones respecto a su importancia.

Finalmente se formulan algunas conclusiones considerando el posible impacto para las economías emergentes.

2. PROPUESTA DE LA OCDE. LOS DOS PILARES

A comienzos de julio 2021 se produjo un hecho histórico y trascendente en materia de fiscalidad internacional ya que 130 países y jurisdicciones, que representan más del 90% del PIB mundial, se adhirieron a un acuerdo que establece un nuevo marco para una reforma fiscal internacional.

Sintéticamente se trata de un nuevo plan compuesto de dos pilares, orientado a reformar las regulaciones fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen un porcentaje justo de impuestos donde quiera que operen.

El Pilar Uno garantizará una distribución más justa de los beneficios y los derechos tributarios entre los países con respecto a las empresas multinacionales (EMN) más grandes, incluidas las digitales. Reasignaría algunos derechos tributarios sobre las EMN trasladándolos de sus países de origen a los países de mercado en los que desempeñan sus actividades comerciales y obtienen beneficios, sin importar si tienen o no una presencia física en ellos.

En definitiva, el Pilar Uno se enfoca en el desafío de determinar dónde deberían pagar las EMN los impuestos en un mundo cada vez más digitalizado.

La propuesta del Pilar Uno implica una reasignación de los derechos de tributación de las EMN de los países donde se encuentran las sedes de las empresas a los mercados donde se encuentran los consumidores o usuarios.

Esto representaría un cambio significativo en las reglas fiscales internacionales y requeriría un amplio consenso entre los países

Por su parte, el Pilar Dos apunta a establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia de impuestos sobre la renta de las empresas, mediante la puesta en marcha de impuesto mínimo a nivel mundial que los países puedan utilizar para proteger sus bases impositivas.

El objetivo del Pilar Dos es evitar la competencia fiscal perjudicial y garantizar que todas las empresas paguen al menos un nivel mínimo de impuestos. Esta tasa impositiva mínima global reduciría la capacidad de las empresas para reducir sus impuestos a través de la planificación fiscal agresiva

En resumen, los dos pilares de la iniciativa BEPS de la OCDE representan una ambiciosa agenda de reforma para la tributación internacional. Están diseñados para adaptar las reglas fiscales a la realidad de la economía global del siglo XXI y garantizar que todas las empresas paguen su parte justa de impuestos.

Sin embargo, su implementación exitosa requerirá un consenso internacional y una cuidadosa atención a los detalles técnicos.

Cabe destacar que a la fecha se encuentra en pleno proceso del debate la aplicación práctica de los dos pilares. A continuación, se sintetizan los principales puntos del mismo.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

3. PILAR II. EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL

El Impuesto Mínimo Global, junto con la Cláusula de Sujeción a Imposición (STTR, por la sigla de *Subject-to-Tax Rule* en inglés) constituyen el segundo pilar de la Solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la globalización y la digitalización de la economía del Proyecto BEPS OCDE/G20.

La STTR es una norma aplicable sólo cuando se incorpora a un convenio de doble imposición, y que permite a la jurisdicción de origen recuperar la capacidad de gravar ciertas categorías definidas de ingresos transfronterizos intragrupo cuando éstos estén sujetos a tasas nominales de impuestos sobre la renta de sociedades inferiores al 9%.

Se destaca que 19 miembros del Marco inclusivo se unieron a la ceremonia para firmar, o para señalar su intención de firmar, el MLI del STTR tan pronto como finalicen los procesos internos. Los 9 firmantes son Barbados, Belice, Benín, Cabo Verde, República de Congo, Indonesia, Rumania, San Marino y Turquía. Manifestaron su voluntad de firma Bélgica, Bulgaria, Costa Rica, Mongolia, Portugal, Senegal, Seychelles, Tailandia, Ucrania y Uzbekistán.

La OCDE estima que la política de Impuesto Mínimo Global reducirá las ganancias subgravadas en alrededor del 80%, del 36% de todas las ganancias a nivel mundial a alrededor del 7%, ya que se aplica a través de geografías, fronteras de ingresos nacionales y estructuras de paraísos fiscales.

Esta reducción se debe tanto a la reducción del traslado de beneficios como a la aplicación de impuestos complementarios.

Se estima que el Impuesto Mínimo Global recaudará ingresos adicionales de entre 155.000 y 192.000 millones de dólares a nivel mundial cada año, o entre el 6,5% y el 8,1% de los ingresos globales y un tercio de estas ganancias provienen de una menor transferencia de ganancias.

Se espera que las ganancias de ingresos estimadas se acumulen en todos los grupos jurisdiccionales, y la distribución de las ganancias de ingresos dependerá de los supuestos sobre la implementación de los gobiernos y las reacciones de comportamiento de las empresas multinacionales.

La OCDE dio a conocer un muy interesante *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo Global* (1).

El Impuesto Mínimo Global, está basado en el Modelo de reglas globales contra la erosión de las bases imponibles (reglas GloBE por la sigla de *Global Anti-Base Erosión* en inglés) que una jurisdicción puede introducir para imponer, a los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación subjetivo de estas reglas, un impuesto complementario

(1) OECD/BID (2024), *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS,* Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf].

(en inglés *top-up tax*) sobre las utilidades que hayan sido gravadas con una tasa efectiva inferior al 15%, y así alcanzar dicho umbral.

Las reglas GloBE, una vez introducidas en la legislación nacional, están diseñadas para operar juntamente con las de otras jurisdicciones de forma que se cree un sistema coordinado e integral de tributación mínima que garantice que los grandes grupos de empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos sobre sus utilidades en cada jurisdicción donde operen.

3.1. ¿Cómo se recaudará el Impuesto Mínimo Global?

Las reglas GloBE requieren que los Grupos sujetos al Impuesto Mínimo Global calculen sus utilidades, así como los impuestos que las gravan, de forma agregada en cada jurisdicción.

Cuando este cálculo dé como resultado una tasa impositiva efectiva (ETR por la sigla de *Effective Tax Rate* en inglés) inferior al 15%, las reglas exigen que el grupo multinacional pague un impuesto complementario que elevará el importe total del impuesto sobre los "beneficios excedentes" del grupo multinacional en esa jurisdicción de baja imposición hasta alcanzar la tasa del 15%.

El impuesto complementario resultante se recauda mediante tres tipos de disposiciones: el impuesto mínimo doméstico QDMTT (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*), la regla de inclusión de ingresos IIR (*Income Inclusión Rule*) y la regla de pagos infragravados UTPR (*Undertaxed Payments Rule*).

Estas disposiciones se aplican de acuerdo con un orden de reglas acordado, que está integrado en el diseño de las reglas GloBE, y que opera de la siguiente manera:

a. Los ingresos con baja tributación están sujetos primero a impuestos en la jurisdicción local

Como punto de partida, el impuesto adicional devengado puede recaudarse mediante la aplicación de un QDMTT que permita a la jurisdicción donde se originaron las rentas con baja tributación imponer una cantidad adicional de impuesto sobre los beneficios excedentes del grupo multinacional, de suerte que lleve la ETR de dichas rentas hasta el tipo mínimo del 15%.

b. Los derechos impositivos secundarios se asignan a la jurisdicción matriz

Si la jurisdicción de la fuente de los ingresos con baja tributación no aplica un QDMTT, la obligación de pagar el impuesto complementario generalmente se impondrá a la entidad matriz última del grupo multinacional (UPE por la sigla en inglés de *Ultimate Parent Entity*) en virtud de una IIR cualificada. Si la UPE está ubicada en una jurisdicción que no haya implementado una IIR cualificada, entonces las reglas del GloBE generalmente establecen que el impuesto complementario se aplique a la siguiente entidad más alta en la cadena de propiedad, siempre que esté ubicada en una jurisdicción con una IIR cualificada.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

c. En defecto de una IIR, los derechos impositivos residuales se asignan a otras jurisdicciones que implementen las reglas GloBE

Cuando la IIR no se pueda aplicar a los ingresos escasamente gravados de una jurisdicción, el impuesto complementario lo recaudarán todas las jurisdicciones que hayan implementado una UTPR, a menudo denominada "regla de rentas insuficientemente gravadas".

El importe total del impuesto complementario calculado según las normas GloBE se asignará entre jurisdicciones mediante una clave de reparto basada en la sustancia. Sobre dicha parte asignada, cada jurisdicción recaudará el impuesto complementario aplicando la UTPR en forma de denegación de deducciones en su impuesto a la renta de sociedades, o bien mediante un mecanismo equivalente.

Como se ve las reglas GloBE preservan los derechos primarios de imposición de la jurisdicción local sobre sus propias rentas.

Como punto de partida, cualquier impuesto cubierto por las normas y cobrado por la jurisdicción local sobre las rentas nacionales de sus contribuyentes, se tiene en cuenta al calcular la ETR jurisdiccional del Grupo multinacional.

Además, las normas GloBE también proporcionan a la jurisdicción local un mecanismo adicional para proteger su base impositiva nacional mediante la implementación del QDMTT.

El QDMTT permite a la jurisdicción aplicar un impuesto complementario a los beneficios excedentes locales del grupo multinacional cuando esos beneficios están sujetos a una ETR general inferior al 15%.

La aplicación de este impuesto adicional no alterará el costo general después de impuestos de las inversiones para el Grupo multinacional, porque el Grupo simplemente habría estado sujeto a la misma obligación tributaria en otra jurisdicción, de conformidad con una IIR o una UTPR.

3.2. Reglas GloBE. Principales aspectos

Las Reglas Modelo GloBE establecen los términos detallados del Impuesto Mínimo Global.

Se complementan con un comentario y con orientaciones administrativas que se incorporan cada cierto tiempo al comentario.

Han sido redactadas como un modelo de legislación que cualquier jurisdicción dispuesta a implementarlo puede introducir en su legislación nacional.

Las reglas definen los grupos multinacionales sujetos a su ámbito de aplicación y la metodología que se aplicará para calcular su Tasa Impositiva Efectiva en la jurisdicción, así como el impuesto complementario que pueda resultar aplicable.

Las reglas GloBE funcionan como un enfoque común, lo cual significa que los miembros del Marco Inclusivo de BEPS (Marco Inclusivo) han decidido que no es obligatorio que las jurisdicciones adopten las reglas GloBE, pero si una jurisdicción decide hacerlo,

debe implementarlas de manera consistente con los resultados proporcionados por las reglas GloBE, incluido el orden de aplicación de las reglas que ha sido acordado.

Existen básicamente 6 pasos para aplicar las Reglas GloBE. El Paso 1 es determinar si el grupo multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas.

Las normas sólo se aplican a grupos que operan internacionalmente con ingresos consolidados que alcancen el umbral de 750 millones de euros de ingresos.

Se analiza si el grupo multinacional obtuvo 750 millones de euros o más de ingresos en dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal que se esté examinando.

En síntesis, se debe determinar si el Grupo tiene entidades o establecimientos permanentes en más de una jurisdicción, luego si el Grupo MNE tiene ingresos globales de 750 millones de euros o más y de acuerdo con el cálculo de los cuatro años identificar si hay entidades excluidas a las que no hay que aplicar las reglas, excepto a efectos de computar sus ingresos para determinar el requisito del umbral.

El Paso 2 es asignar los ingresos de las Entidades Constitutivas sobre una base jurisdiccional.

Es decir que una vez que se ha determinado que un Grupo multinacional está sujeto a las reglas GloBE, el siguiente paso es que el Grupo determine la ubicación y los ingresos de cada Entidad Constitutiva. La ubicación de cada Entidad Constitutiva será la que corresponda a su tratamiento fiscal local.

El Paso 3 es calcular las rentas GloBE. Las Rentas o Pérdidas GloBE de cada Entidad Constitutiva se determinan haciendo ciertos ajustes a su Resultado Contable Neto para llegar al cómputo de sus Rentas (o Pérdidas) GloBE.

Los ajustes realizados para convertir el Resultado Contable Neto en las Rentas a efectos de las normas GloBE tienen como objetivo alinear mejor la base imponible del Impuesto Mínimo Global con la que normalmente se aplica a fines impositivos locales.

El paso 4 es determinar los Impuestos Cubiertos Ajustados, es decir calcular los impuestos asociados con esas rentas.

El punto de partida para calcular las rentas o pérdidas de GloBE es el Resultado Contable Neto, determinado de acuerdo con las normas utilizadas para la información financiera consolidada, el punto de partida para calcular los impuestos cubiertos es el gasto por impuestos corrientes tal como se registra en esas cuentas financieras, que incluye los ajustes por impuestos diferidos y la ventaja fiscal de las pérdidas.

El paso 5 es la determinación de la ETR y cálculo del impuesto complementario. Las Rentas o Pérdidas GloBE y los Impuestos Cubiertos de cada Entidad Constitutiva ubicada en la misma jurisdicción se suman para calcular la tasa impositiva efectiva (ETR) de la jurisdicción.

El porcentaje del impuesto complementario devengado es la diferencia entre la tasa mínima del 15% y la ETR en la jurisdicción.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

Finalmente, el paso 6 es cobrar el impuesto complementario en una de tres modalidades: QDMTT, IIR o UTPR.

En definitiva, la obligación de pagar un impuesto complementario por una entidad constitutiva en un grupo multinacional sujeto surge bajo tres tipos de disposiciones: el QDMTT, el IIR y el UTPR.

Finalmente interesa destacar que las reglas GloBE requieren la presentación anual de una Declaración Informativa GloBE (GIR) que proporciona información sobre los cálculos de impuestos realizados por un Grupo EMN bajo las Reglas GloBE. Recientemente este tema ha sido sometido a consulta pública (2).

3.3. Implementación del Impuesto Mínimo Global

La implementación del Impuesto Mínimo Global ha avanzado, alrededor de 55 jurisdicciones ya han tomado medidas para su implementación y las reglas entraron en vigor en 2024.

Entre ellos están los miembros de la UE, donde el acuerdo entró en vigor el 1 de enero de 2024 ya que el 12 de diciembre de 2022, aprobó la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo que obligó a sus 27 países miembros a implementar la tasa mínima.

Asimismo, se comenzó a implementar en Japón, Reino Unido, Corea del Sur, Canadá, Australia o Noruega.

En cuando a América Latina en Colombia el 13 de diciembre de 2022, se promulgó la Ley 2277, que entró en vigor el 1 de enero de 2023. La ley incluye una reforma tributaria y, entre otras medidas, se introdujo una tasa impositiva mínima efectiva del 15% que se aplica a las empresas residentes en Colombia (con algunas excepciones específicas de la industria) (3).

Puerto Rico también presentó un proyecto de ley sobre el Pilar Dos, sin embargo, el mismo no se encuentra aprobado.

En septiembre 2024 en Brasil se presentó un proyecto que busca implementar un impuesto mínimo global del 15% para las corporaciones multinacionales.

Como presidente del foro G20, Brasil ha sido un firme defensor de esta medida, que busca asegurar una mayor equidad en la recaudación fiscal a nivel global. La implementación de este impuesto podría posicionar a Brasil como un líder en la reforma fiscal internacional, fortaleciendo su influencia en la economía global (4).

---

(2) [https://www.oecd.org/en/events/public-consultations/2024/07/draft-user-guide-for-the-globe-information-return-xml-schema.html?utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2005-09-24&utm_content=Read%20more&utm_term=ctp&utm_medium=email&utm_source=Adestra].

(3) Informacion obtenida de [https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html#pdf-download].

(4) [https://america-retail.com/paises/brasil/brasil-impulsa-la-reforma-fiscal-nuevas-medidas-para-gravar-a-tecnologicas-y-multinacionales/].

Faltan muchos otros por concretar ese compromiso en su legislación interna, como las dos mayores economías mundiales: Estados Unidos y China.

4. EL IMPUESTO MÍNIMO GLOBAL EN ECONOMÍAS EMERGENTES

En este apartado se analizan diversas opiniones respecto al Impuesto Mínimo Global, específicamente respecto a las economías emergentes.

González (2021) dice que según la OCDE las reglas GloBE beneficiaran a los países emergentes, a saber:

- Se alivia la presión para que otorguen beneficios fiscales para atraer inversiones extranjeras, porque de hacerlo con una carga tributaria inferior al 15%, renunciarían a la imposición local efectuando una transferencia del Impuesto sobre la Renta al país de residencia de la matriz.
- Impide que las empresas eviten impuestos a través de intereses, regalías y otros pagos, a través de las tasas de retención de los CDI (no gravadas o reducidas) mediante la regla STTR (alícuota máxima 9%).
- Aplica un enfoque simplificado y racionalizado del principio *"arm´s length"* para actividades de comercialización y distribución, basado en fórmulas.

Por otra parte, se dice que, del nuevo esquema tributario, surgen las siguientes consideraciones:

- Perderán ventaja fiscal las jurisdicciones de nula o baja imposición (renta inferior al 15%) y los regímenes fiscales de promoción de inversiones.
- Lamentablemente continuará la tendencia a la baja de la imposición de las empresas. En la UE la tasa promedio para el impuesto empresarial descendió del 50% en 1985, al 32% en el 2000 y finalmente al 21% en el 2020. En América latina (AL) dicha alícuota era del 29,6% en 1997 y disminuyó al 27,3% en 2018.
- Se limita entre países la competencia fiscal agresiva.

Barreix (2021) dice que «para las economías más pequeñas estos acuerdos se asemejan a un proceso de adhesión para poder participar en los mercados globales de las finanzas y del comercio», más allá de las ventajas o perjuicios fiscales que obtengan.

El Observatorio Fiscal de la UE (EUTAX 2021) realizó una investigación basada en los datos de la OCDE en el informe "*country by country*" de 2017 e hizo una estimación sobre el supuesto de que el Impuesto Mínimo Global se aplicara en el corriente año, para conocer los ingresos que generaría y a qué países y regiones beneficiaría. En sus conclusiones se puede destacar:

- Los países desarrollados se beneficiarían más de la reforma que los países en desarrollo porque la mayoría de las empresas multinacionales tienen su sede en países desarrollados. Los países menos desarrollados probablemente tendrían muy pocos o ningún ingreso.

– Países desarrollados: implicará un 19% más de los ingresos actuales del Impuesto sobre la Renta a las Corporaciones.

– Países en desarrollo: implicará solo un 2% más de los ingresos actuales de dicho impuesto.

Taboada Pérez (2024) dice que el Impuesto Mínimo Global no estaría en línea con el principio de soberanía fiscal en la medida que el Estado donde reside la matriz del grupo multinacional, somete imposición y recauda el impuesto complementario respecto de las entidades del grupo residentes en países con baja o nula imposición, y cuyas rentas no tienen ningún nexo con el Estado que recauda el impuesto complementario.

Por el contrario, ante la ausencia de un nexo, el Estado que aplica el Impuesto Mínimo Global no debería someter a imposición las rentas generadas en otros países con el fin de no afectar con su política fiscal la soberanía fiscal de los otros Estados.

Dice asimismo que considera importante que los Estados que potencialmente vayan a ser impactados por el Impuesto Mínimo Global puedan adoptar la política que, de acuerdo con su propia realidad, le resulte más conveniente.

En este caso, la total inacción por parte de un Estado que potencialmente vaya a ser impactado por el Impuesto Mínimo Global puede ser tremendamente perjudicial para el mismo, ya que otro Estado extranjero podría recaudar un impuesto complementario a expensas de su sistema tributario.

Zara y Bray (2024) en un reciente artículo de *Tax Foundation* dicen que el impuesto mínimo global puede parecer una manera sencilla de poner fin a la competencia fiscal por debajo del umbral del 15% y frenar el traslado de beneficios a jurisdicciones con impuestos bajos, pero en realidad el Pilar Dos tendrá efectos complejos en los modelos de gobernanza de las distintas jurisdicciones.

En última instancia, puede que no elimine la competencia por la inversión y los ingresos; puede que simplemente cambie la forma en que los países compiten por la inversión hacia métodos menos transparentes y eficientes.

Los efectos del segundo pilar sobre los regímenes tributarios de los países dependerán de su nivel de desarrollo y de sus estrategias tributarias previas.

Por ejemplo, los regímenes de baja tributación pueden ser herramientas importantes para que los países en desarrollo atraigan inversión extranjera directa y estimulen el crecimiento económico, algo que de otro modo no sería posible. Por lo tanto, encontrar formas de sortear las restricciones del segundo pilar es esencial para su desarrollo económico y su competitividad con los países más desarrollados.

Como afirman estas autoras eso es exactamente lo que algunos países ya están haciendo.

Además, el Impuesto Mínimo Global no necesariamente beneficiará a todos los países con impuestos altos; por ejemplo, Estados Unidos puede ver reducidos los ingresos fiscales debido a mayores créditos fiscales extranjeros.

El segundo pilar cambia la competencia de una “carrera hacia abajo” por las tasas impositivas más bajas a una “carrera hacia arriba” por los subsidios más altos.

Para mantener una ventaja competitiva, los países probablemente ofrecerán incentivos financieros sustanciales para atraer y retener a las corporaciones multinacionales, lo que hará que el sistema sea menos equitativo y transparente.

El problema se presenta sobre todo para las economías emergentes ya que no todos los países pueden darse el lujo de otorgar incentivos.

Los créditos fiscales reembolsables, que pueden reducir la obligación tributaria de un contribuyente por debajo de cero, lo que resulta en un reembolso, se están convirtiendo en una de las formas más populares de incentivos. Debido a una peculiaridad en las reglas del Pilar Dos, no se cuentan como una reducción de impuestos.

En definitiva, en *Tax Foundation* (2024) se concluye que una guerra de subsidios afectará significativamente a los países que no pueden permitirse participar en donaciones de dinero a las empresas para seguir siendo competitivos.

A diferencia de las economías más avanzadas, muchos países en desarrollo de bajos ingresos argumentan que no pueden ofrecer esos incentivos debido a problemas de liquidez. Esta inequidad exacerbará la competencia fiscal desleal y solo permitirá que los países más ricos sigan siendo competitivos en el marco del Pilar Dos.

Si bien el segundo pilar añade complejidad, sus rendimientos son cada vez menores, ya que se suma a muchas otras medidas diseñadas para lograr el mismo objetivo.

La creciente complejidad de las regulaciones genera desafíos tanto para los países como para las empresas y puede obstaculizar el crecimiento económico.

En cambio, las reformas de los sistemas tributarios para eliminar las políticas ineficaces y avanzar hacia un entorno internacional más simple beneficiará a todas las partes.

El segundo pilar corre el riesgo de crear un sistema tributario internacional más complejo e injusto. Inadvertidamente, fomenta formas nuevas, opacas y complejas de competencia, y los responsables de las políticas deberían considerar enfoques alternativos para crear un entorno tributario internacional más justo.

Dadas las diferentes necesidades de los distintos países, quizá sea mejor respetar la soberanía fiscal de cada uno de ellos y sus políticas impositivas vigentes. Permitir que los países establezcan sus propias políticas impositivas puede permitir la experimentación y, con suerte, resultados económicos más eficientes.

A similar conclusión se llega en la publicación de EY (2023) el impuesto mínimo global para gravar los ingresos de multinacionales puede tener un impacto negativo en la capacidad de los países emergentes para atraer inversión extranjera mediante incentivos fiscales y acabar beneficiando a países desarrollados con mayor capacidad de gasto.

Las razones por las que una empresa decide invertir en un país u otro no solo son tributarias, pero los incentivos fiscales han sido vitales en muchas decisiones de inversión. Ahora, los países emergentes tendrán que buscar formas para devolver ese impuesto, que ahora no están cobrando, mediante otras vías.

En la carrera para ofrecer incentivos monetarios los países desarrollados juegan con ventaja, porque pueden otorgar, por ejemplo, pagos en efectivo por trasladarse a su territorio, que otros países con economías más débiles no pueden ofrecer.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

Carbajo Vasco (2024) afirma que existen diversas resistencias para la implementación del Impuesto Mínimo Global.

Por un lado, resistencias de jurisdicciones no cooperativas que no parecen en absoluto dispuestas a entrar en el marco unificado, por lo cual continuarán siendo un instrumento de elusión fiscal internacional perfecto.

Asimismo, existen corrientes doctrinales y grupos de la sociedad civil que, sencillamente, no aceptan el modelo unificado propuesto por la OCDE ni su objetividad y exponen soluciones alternativas.

Por eso, no es de extrañar que, en 2023, jurisdicciones alternativas convirtieran a la ONU en la institución donde, políticamente hablando, lanzasen una propuesta de crítica radical al esquema unificado de la OCDE, solicitando un nuevo modelo fiscal; de hecho, una de las novedades en este período es el intento de la ONU por convertirse en una institución alternativa ante la OCDE en el terreno de la tributación.

Asimismo, afirma el autor que existen debilidades e incoherencias del propio modelo unificado de los dos Pilares que no deja de estar plagado de problemas, incoherencias y contradicciones.

Su propio desarrollo ha sido irregular y desigual. Asimismo, se centra en rentas de servicios digitalizados, pero deja fuera otros problemas de la fiscalidad internacional desde el tratamiento en el IVA de tales servicios hasta el gravamen sobre los conocidos como "super ricos", pasando por la manera más coherente de gravar el daño ecológico.

Para el mismo autor otra crítica recurrente de muchas AATT de jurisdicciones de países emergentes es que los Pilares 1 y 2 se caracterizan por una enorme complejidad, obligando a que administraciones tributarias (AATT) con escasos medios humanos y materiales destinen recursos a controlar a unas pocas empresas multinacionales, desviándolos de la atención a sus obligados tributarios domésticos.

Finalmente, el autor no descarta que en el futuro se produzca una ruptura de este principio de consenso internacional y se vuelva al unilateralismo. Ello considerando la decisión que finalmente adopte EE. UU. frente a los dos pilares propuestos.

Parada (2021) dice que el Pilar Dos aparece como una medida posible desde el punto de vista político, sobre todo porque es fácil disfrazarla como una "medida altruista".

La propuesta tiene claros ganadores y perdedores en el ámbito internacional. Dice que es una medida poco atractiva para economías emergentes ya que, desde su punto de vista, perpetúa la dinámica internacional entre países ricos y pobres en el mapa global y finalmente se pregunta quiénes son los verdaderos responsables de la mayor competencia fiscal a nivel internacional.

Dice que la competencia fiscal no se termina con el Pilar II, al contrario se transforma. Los países otorgaran en otros tributos ventajas. Muchos buscarán atraer inversiones y no van a cambiar su modelo de país por el Pilar II.

Los países van a continuar dando beneficios ya que no debemos perder de vista que lo tributario es solo una parte para atraer inversiones, existen otros aspectos a considerar, infraestructura, mano de obra, etc.

Otros autores afirman que es vital revisar los incentivos a la inversión en cada uno de los países.

El Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible IISD (2023) publicó una muy interesante guía titulada "Entender Y Adaptarse Al Impuesto Mínimo Global: Una Guía Para Los Países En Desarrollo" donde dice que muchos países se verán afectados por la propuesta de impuesto mínimo del Pilar Dos independientemente de que respondan o no con medidas nacionales.

Algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener la inversión extranjera pueden perder su eficacia como consecuencia de ello.

Además, parte del impacto del GloBE puede ser indirecto, brindando a los legisladores la oportunidad de considerar reformas políticas, ya sea que adopten o no el GloBE.

Para los países que deciden responder legislativamente, las opciones de política van desde reformas "calificadas" hasta reformas generales.

Una vez que el GloBE sea adoptado por suficientes países, algunos países pueden recaudar más ingresos tributarios con las reformas internas correspondientes.

Estas reformas pueden incluir la adopción de un impuesto mínimo nacional, ya sea como un impuesto mínimo nacional "calificado" definido por GloBE o un impuesto mínimo nacional general, o pueden considerar revisar los incentivos fiscales existentes, o una combinación de estos.

Preservar los incentivos existentes y las estructuras de tasas para los contribuyentes fuera del alcance de GloBE mientras se reclama el impuesto mínimo sobre las empresas dentro del alcance puede ser una prioridad para algunos países.

Para otros países, las reformas generales pueden movilizar más ingresos internos y seguir la tendencia internacional general hacia una tributación más amplia de las grandes multinacionales.

El impacto probable de GloBE en los ingresos internos puede estimarse de manera general a partir de datos disponibles públicamente, y las administraciones tributarias podrían obtener estimaciones más precisas con datos específicos de cada país.

Los administradores tributarios deben poder acceder a datos más detallados con información específica del contribuyente, incluida la obtenida a través del intercambio de información.

Los tratados y otros acuerdos existentes pueden afectar el impacto de las opciones de política disponibles.

En definitiva, el régimen de imposición mínima GloBE ha impulsado la revisión y reforma de los regímenes del impuesto corporativos en todo el mundo.

Es seguro que el GloBE tendrá mayores repercusiones directas en algunos países que en otros, pero como iniciativa mundial, también está preparada para producir repercusiones indirectas al alterar el nivel general de sensibilidad fiscal de los principales grupos multinacionales en el futuro.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

Por ello, los legisladores de todos los países deberían tomar medidas para comprender los retos y las oportunidades que plantea el GloBE, así como el enfoque global de dos pilares de la reforma del impuesto corporativo.

Como mínimo, será útil considerar si algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener la inversión extranjera están perdiendo su eficacia y si, en consecuencia, se está renunciando innecesariamente a ingresos tributarios.

No todos los países se beneficiarán necesariamente de emprender reformas en respuesta al GloBE en este momento; algunos podrían, en cambio, considerar la mejor manera de lograr otras prioridades políticas mientras siguen de cerca los acontecimientos, incluido un posible alcance cada vez mayor del GloBE en sus economías.

5. TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMIA DIGITAL. PROPUESTA DE LA ONU

Al abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas también identificó el gravamen de la renta obtenida por la prestación de servicios digitales automatizados como un tema prioritario, aunque su propuesta, a diferencia de la de la OCDE, se concreta en la elaboración de una disposición para ser incorporada a su Modelo de Convenio que habilite la imposición en la fuente a partir de legislación local explícita, aun cuando no se verifique la existencia de un establecimiento permanente.

El Comité de Expertos publicó un proyecto de incorporación del artículo 12B de su Modelo de Tratado Tributario que permitiría a una jurisdicción, gravar los ingresos de ciertos servicios digitales automáticos pagados a un residente del otro Estado Contratante, en el entendimiento que la propuesta podía simplificar el proceso para muchos países en desarrollo, al facilitar el tratamiento de los problemas que planteaba gravar la economía digitalizada sin que ello sea incompatible con los esfuerzos que se realizan a nivel mundial para encontrar una solución multilateral.

5.1. Convención fiscal internacional ONU

En noviembre 2023 en una votación histórica una mayoría de los Estados miembros de la ONU decidieron iniciar la negociación de una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional a través de un proceso en el que todos los países participan como iguales. Si bien un grupo de países principalmente de la OCDE votó en contra de la resolución, fue adoptada por una mayoría de 125 países.

En tal ocasión la Asamblea subrayó que los esfuerzos en materia de cooperación fiscal internacional deben centrarse en su enfoque universal considerando las diferentes necesidades y capacidades de todos los Estados, en particular los países en desarrollo y los países en situaciones especiales.

La elaboración de una convención marco también ayudará a acelerar la implementación de la Agenda de Acción de Addis Abeba sobre la Financiación para el Desarrollo y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

En agosto 2024 se produjo un avance en el tema ya que se conoció una propuesta de los términos de referencia de dicha Convención Marco con 110 votos a favor, 8 en contra y 44 abstenciones.

5.2. Elementos estructurales de la convención

El texto de la convención marco debería reflejar, entre otras, diversas resoluciones de la Asamblea General tales como la de "Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas", "Transformar nuestro mundo la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible"; y sobre la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo.

Entre los objetivos de la convención se destacan:

- Establecer una cooperación fiscal internacional plenamente inclusiva y eficaz en términos de sustancia y proceso.
- Establecer un sistema de gobernanza para la cooperación fiscal internacional capaz de responder a los desafíos fiscales y relacionados con los impuestos existentes y futuros de forma continua.
- Establecer un sistema tributario internacional inclusivo, justo, transparente, eficiente, equitativo y eficaz para el desarrollo sostenible, con miras a mejorar la legitimidad, la certeza, la resiliencia y la equidad de las normas tributarias internacionales, al tiempo que se abordan los desafíos para fortalecer la movilización de recursos internos.

Una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional debería incluir una declaración clara de los principios que guían el logro de sus objetivos.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 11-35 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.1

Por lo tanto, los esfuerzos por alcanzar los objetivos del convenio marco deberían:

– ser universales en enfoque y alcance y considerar plenamente las diferentes necesidades, prioridades y capacidades de todos los países;

– reconocer que cada Estado miembro tiene el derecho soberano de decidir sus políticas y prácticas fiscales, respetando al mismo tiempo la soberanía de otros Estados miembros en tales cuestiones;

– estar alineados con las obligaciones de los Estados bajo el derecho internacional de derechos humanos;

– adoptar una perspectiva de desarrollo holística y sostenible que abarque de manera equilibrada e integrada los aspectos de política económica, social y medioambiental;

– ser lo suficientemente flexibles, resilientes y ágiles para garantizar resultados equitativos y eficaces a medida que evolucionan las sociedades, la tecnología y los modelos de negocio y los panoramas de cooperación fiscal internacional;

– contribuir a lograr el desarrollo sostenible garantizando la equidad en la asignación de derechos tributarios bajo el sistema tributario internacional;

– prever normas que sean tan simples y fáciles de aplicar como lo permita la materia;

– garantizar certidumbre para los contribuyentes y los gobiernos;

– exigir transparencia y rendición de cuentas de todos los contribuyentes.

El convenio marco debería incluir compromisos para lograr sus objetivos, entre otros:

– asignación justa de los derechos impositivos, incluida la tributación equitativa de las EMN;

– abordar la evasión y la elusión fiscales por parte de personas con elevado patrimonio neto y garantizar su fiscalidad efectiva en los Estados miembros pertinentes;

– enfoques de cooperación fiscal internacional que contribuyan al logro del desarrollo sostenible en sus tres dimensiones, económica, social y ambiental, de manera equilibrada e integrada;

– asistencia administrativa mutua efectiva en asuntos tributarios, incluso con respecto a la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios;

– abordar los flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos, la elusión fiscal, la evasión fiscal y las prácticas fiscales nocivas; y

– prevención y resolución efectiva de conflictos tributarios.

El convenio marco debería incluir disposiciones relativas a mecanismos institucionales para apoyar a los Estados miembros, especialmente a los países en desarrollo, en sus esfuerzos por crear capacidad en las prácticas tributarias internacionales pertinentes y cuestiones relacionadas para garantizar que tengan la capacidad adecuada para parti-

cipar eficazmente en la cooperación tributaria internacional y para aplicar el convenio marco.

El convenio marco también debería incluir, entre otras cosas, los siguientes elementos sustantivos y procesales adicionales: definiciones; relación con otros acuerdos, instrumentos y leyes internas; revisión y verificación; intercambio de información (para la implementación del convenio marco); recopilación y análisis de datos; recursos financieros; Partes; Secretaría; órganos subsidiarios; mecanismos de solución de controversias; y procedimientos para modificar el convenio marco y adoptar protocolos; y disposiciones finales.

Los protocolos son instrumentos independientes jurídicamente vinculantes, en virtud del convenio marco, para aplicar o elaborar el convenio marco. Cada parte en el convenio marco debería tener la opción de convertirse o no en un protocolo sobre cualquier cuestión tributaria sustantiva, ya sea en el momento en que se convierta en parte del convenio marco o más tarde.

Deberían elaborarse dos primeros protocolos simultáneamente con el convenio marco. Uno de los primeros protocolos debería abordar la tributación de los ingresos derivados de la prestación de servicios transfronterizos en una economía cada vez más digitalizada y globalizada.

El tema del segundo protocolo temprano debería decidirse en la sesión de organización del comité intergubernamental de negociación y debería extraerse de las siguientes áreas prioritarias específicas:

– fiscalidad de la economía digitalizada;
– medidas contra los flujos financieros ilícitos relacionados con impuestos;
– prevención y resolución de disputas tributarias;
– abordar la evasión y la elusión fiscales por parte de personas con elevado patrimonio neto y garantizar su fiscalidad efectiva en los Estados miembros pertinentes.

Podrían considerarse protocolos que aborden, entre otros, los siguientes temas:

– cooperación fiscal en desafíos ambientales;
– intercambio de información con fines fiscales;
– asistencia administrativa mutua en materia tributaria;
– prácticas fiscales nocivas.

5.3. Enfoques y plazos para negociación de la convención

El convenio marco debería ser elaborado por un comité de negociación dirigido por los Estados miembros.

El comité intergubernamental de negociación se reuniría en 2025, 2026 y 2027 durante al menos 3 sesiones al año, de una duración no superior a 10 días hábiles por sesión, y completaría sus trabajos y presentaría el texto final de la convención marco y de las

dos los primeros protocolos a la Asamblea General para su consideración en el primer trimestre del octogésimo segundo período de sesiones.

Los Estados miembros deberían participar plenamente en la negociación del convenio marco y esforzarse por garantizar la continuidad de su representación.

Se alienta a las organizaciones internacionales, la sociedad civil y otras partes interesadas pertinentes a contribuir a la labor del comité intergubernamental de negociación de conformidad con las prácticas establecidas.

6. ¿POR QUÉ ES IMPORTANTE LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL?

Conforme LATINDADD (2024) cada año, los países pierden enormes cantidades de recursos públicos debido a la evasión y la elusión fiscales perpetradas por EMN y personas muy ricas. Por ejemplo, de acuerdo con la CEPAL, los gobiernos de la región dejan de recaudar anualmente cerca del 6,3% del PIB como consecuencia de los abusos fiscales. Esta cifra equivale al presupuesto destinado a salud en forma anual de la región.

Los países otorgan también incentivos fiscales para los cuales no existen evidencias de su efectividad. La CEPAL calcula que los privilegios fiscales en la región corresponden a cerca del 4% del PIB de los países. Este porcentaje es el mismo que la región invierte en educación pública.

Conforme LATINDADD (2024) para contener esta pérdida de recursos presupuestarios es necesario que los países cooperen entre sí, porque el abuso fiscal no tiene fronteras. Los gobiernos necesitan actuar colectivamente para acabar con los paraísos fiscales, combatir los flujos financieros ilícitos, impedir la concesión de incentivos fiscales inefectivos que provocan la carrera a la baja entre países, hacer que las EMN tributen en los países generan sus ganancias, mejorar el intercambio automático de información tributaria entre países y establecer normas que permitan procesos fiscales más justos e inclusivos, entre otras cuestiones.

Hay varias razones para acordar un Convenio Marco de Cooperación Fiscal Internacional, pero se destacan cuatro:

1) Movilizar recursos tributarios públicos adicionales, nuevos, accesibles y libres de endeudamiento externo que puedan destinarse a la realización de los derechos humanos y al combate a los impactos del cambio climático.

   De acuerdo con estimaciones de especialistas, fijar impuestos sobre personas con grandes fortunas permitiría recaudar de U$ 250 mil millones a U$ 2,1 trillones.

   En relación con los incentivos fiscales, de acuerdo con IISD, las subvenciones a los combustibles fósiles ascienden a cerca de U$ 1 billón en todo el mundo y una gran parte de ellas está constituida por incentivos fiscales. La supresión progresiva de estas subvenciones, además de contribuir a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, permitiría financiar la transición energética.

2) Promover una mayor equidad en la medida en que las empresas y las personas muy ricas que no pagan impuestos o pagan muy pocos empezarían a contribuir.

3) Promover un debate global más inclusivo y justo. La Convención Tributaria en Naciones Unidas también es importante porque en este espacio todos los países tienen voz y hay reglas para la participación de la sociedad civil.

4) Influir en las agendas fiscales nacionales. De hecho, este debate mundial sobre la cooperación tributaria tiene repercusiones en la agenda de los países. Por ejemplo, el tema de la tributación de los grandes patrimonios, que Brasil defiende en el G20, permite actuar a nivel local en defensa de un sistema tributario más progresivo, nos permite aún luchar por la justicia fiscal, ya que gran parte de nuestras desigualdades, incluidas las de género y raza, son producidas por nuestro sistema tributario extremadamente regresivo.

7. CONCLUSIONES

Una primera conclusión en la que existe un amplio consenso es que los sistemas tributarios de los países se encuentran desactualizados o mejor dicho no son capaces de gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva que la economía digital y las empresas multinacionales plantean.

Está claro que dos fenómenos crecientes como lo son la globalización y la digitalización han contribuido a este fenómeno.

Creo que la pregunta que deberíamos hacernos no es cómo debería tributar la economía digital sino preguntarnos por qué no está tributando.

En este análisis en nuestra región de América Latina y el Caribe debemos siempre tener en cuenta que es la región más desigual del planeta, lo que significa que muchas veces la política fiscal no ha logrado cumplir cabalmente todos los objetivos propuestos.

De acuerdo con CEPAL, los gobiernos de la región dejan de recaudar anualmente cerca del 6,3% del PIB como consecuencia de los abusos fiscales.

Por otra parte, los países otorgan también incentivos fiscales para los cuales no existen evidencias de su efectividad. La CEPAL calcula que los privilegios fiscales en la región corresponden a cerca del 4% del PIB de los países.

El Panel FACTI de las Naciones Unidas ha dicho que el problema es que los flujos financieros ilícitos, provenientes del abuso fiscal, la corrupción transfronteriza y el crimen financiero transnacional, desvían cuantiosos recursos del desarrollo sostenible, empeoran las desigualdades, alimentan la inestabilidad, minan la gobernanza y resquebrajan la confianza pública.

Dice que hasta un 2,7% del PIB mundial se lava anualmente, mientras que las empresas que buscan jurisdicciones libres de impuestos les cuestan a los gobiernos hasta U$ 600 mil millones al año.

Frente a ello entiendo que un primer debate debería ser si las medidas que tomen los países deberían ser unilaterales o multilaterales.

Creo que ante fenómenos globales como los que estamos transitando es más adecuado el camino de la cooperación/colaboración y multilateralismo entre los diversos Estados, frente a todas aquellas medidas unilaterales.

Ello lo digo tanto en el aspecto de reformas tributarias o para regular y fomentar el desarrollo y la transformación digital de los países, como en el tema de la lucha contra el fraude fiscal, lavado de activos, terrorismo y otros delitos.

Por ello me parece un gran avance la propuesta de la OCDE del Pilar II y más globalmente considerando su plan de acción BEPS.

Creo que estas medidas abrieron el debate y han permitido que el tema se trate desde otros ámbitos siendo relevantes para nuestra región la propuesta de Convención Tributaria Internacional de la ONU.

Muchas de las opiniones respecto al Impuesto Mínimo Global coinciden en su complejidad y difícil aplicación sobre todo para las economías emergentes y dicen que, en última instancia, puede que no elimine la competencia por la inversión y los ingresos, sino que puede que simplemente cambie la forma en que los países compiten por la inversión hacia métodos menos transparentes y eficientes.

El segundo pilar corre el riesgo de crear un sistema tributario internacional más complejo e injusto y sus efectos sobre los regímenes tributarios de los países dependerán de su nivel de desarrollo y de sus estrategias tributarias previas.

Asimismo, hay un tema en materia de soberanía fiscal de las jurisdicciones ya que la total inacción por parte de un Estado que potencialmente vaya a ser impactado por el Impuesto Mínimo Global puede ser tremendamente perjudicial para el mismo, ya que otro Estado extranjero podría recaudar un impuesto complementario a expensas de su sistema tributario.

Pero más allá de hoy por hoy no podemos precisar el impacto final que tendrán estas propuestas, creo que cada país deberá analizar exhaustivamente su política fiscal para así poder anticiparse a posibles consecuencias de las nuevas medidas.

Nunca debemos perder de vista que muchos países necesitan en forma urgente atraer inversiones y frente a ello la tributación juega un papel decisivo, pero no es el único elemento que hoy consideran las empresas para trasladarse de un país a otro.

Esta reforma tributaria internacional propuesta debe ser una oportunidad para que los países hagan una revisión exhaustiva de su política fiscal.

También entiendo debería ser una oportunidad para que nuestra región pueda realizar aportes concretos a estas propuestas de reformas actuando como un bloque regional a semejanza de lo que ocurre en la UE.

En tal sentido la propuesta de la Convención Tributaria Internacional de la ONU puede ser un ámbito propicio para que las economías emergentes puedan hacer sus propuestas concretas conforme a su realidad. Sería deseable que las medidas que se proponen se centralicen en temas concretos y se concreten lo antes posible.

Muchos países se encuentran diseñando reformas tributarias, dentro de lo cual considero es vital analizar conjuntamente a los nuevos modelos de negocio de la economía digital, la gravedad del fenómeno de la evasión fiscal, conocer sus causas, los recientes diagnósticos y estudios existentes en la materia y fundamentalmente la relevancia del tema a la luz de la citada crisis.

El combate de la evasión, dentro de lo cual debe abordarse entre otros aspectos un mejor control de la economía digital, debería ser un objetivo prioritario de todos los países de la región, no solo para obtener más recursos sino fundamentalmente para dotar de mayor progresividad al sistema tributario disminuyendo las grandes desigualdades hoy existentes.

La evasión tributaria no solo es un problema de disponibilidad de recursos públicos, sino que es un fenómeno que afecta a las propias bases en que se apoya la legitimidad del sistema tributario, al ir en detrimento de la eficiencia y la equidad que debería prevalecer entre los contribuyentes.

Igual grado de consideración se le debe dar a los gastos tributarios, ya que muchas veces los países propician crear nuevos tributos, pero entiendo es vital analizar si los tributos vigentes cumplen con sus objetivos de política fiscal dentro de lo cual se torna indispensable el tema de los gastos tributarios.

La gran cantidad de gastos tributarios en un sistema tributario lo hace más complejo incrementando los costos de administración del sistema y los costos de cumplimiento de los ciudadanos.

Es muy importante estimar los gastos tributarios para aportar transparencia a la política fiscal, medir el potencial del sistema tributario y el desempeño de la administración.

Los gobiernos también deben mejorar el marco de evaluación de los gastos tributarios. Los análisis de costo-beneficio y las evaluaciones de impacto son vitales para impulsar reformas basadas en evidencia y son sorprendentemente raros. Incluso en los pocos casos en que existen estas evaluaciones, sus resultados a menudo se ignoran y se mantienen medidas ineficaces.

La efectividad de los incentivos tributarios depende, en gran medida, de una buena gobernanza en su diseño, implementación, seguimiento y evaluación, donde la transparencia y rendición de cuentas adquieren particular relevancia.

Será importante considerar si algunas medidas fiscales nacionales destinadas a atraer y mantener la inversión extranjera están perdiendo su eficacia y si, en consecuencia, se está renunciando innecesariamente a ingresos tributarios.

Estoy convencido que las reformas de los sistemas tributarios para eliminar las políticas ineficaces y avanzar hacia un entorno internacional más simple beneficiará a todas las partes.

Quiero resaltar que si bien son muy interesantes las propuestas de reforma tributaria internacional con relación a la tributación de la economía digital el tema es mucho más complejo, dinámico y cambiante y no se agota sólo en los aspectos planteados en las citadas propuestas.

La estrategia de control de la economía digital requiere de esfuerzos permanentes de los países y sus AATT.

Las AATT deben identificar a todos los sujetos que realizan sus actividades mediante los nuevos negocios de la economía digital a fin de que se tributen los hechos imponibles establecidos en la normativa de cada país.

No debe perderse nunca de vista que muchas de estas operaciones pueden tener implicaciones no sólo tributarias sino vinculadas a delitos de lavado de activos, narcotráfico y corrupción.

Deben comenzar a actuar impulsando los cambios normativos necesarios, diseñando nuevas estrategias y políticas de control, así como fortaleciendo la cooperación y colaboración, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, entre las AATT y las distintas entidades involucradas en el tema.

La cooperación fiscal internacional debe ampliarse de una manera que sea universal en enfoque y alcance y tenga plenamente en cuenta las diferentes necesidades y capacidades de todos los países.

En la materia se destaca, por su desarrollo y aplicación práctica, el intercambio transfronterizo de información con fines fiscales (EOI) entre las AATT, en virtud de un instrumento legal que está en vigor entre dos o más jurisdicciones.

EOI permite a las AATT aclarar la posición de sus contribuyentes que tienen conexiones con jurisdicciones extranjeras y ayuda a detectar y prevenir la evasión fiscal transfronteriza, garantizar la correcta aplicación de la legislación fiscal nacional de una jurisdicción y fomentar el cumplimiento fiscal nacional.

Por citar un ejemplo concreto conforme a "Transparencia Fiscal en América Latina 2024" los países latinoamericanos han identificado al menos EUR 27.800 millones de ingresos adicionales a través del EOIR y las investigaciones fiscales extraterritoriales, el AEOI y los programas de divulgación voluntaria relacionados con el EOI.

En los últimos cinco años, los miembros latinoamericanos informaron acerca de la identificación de cerca de EUR 2.100 millones de ingresos adicionales, teniendo en cuenta el hecho de que no todos los miembros de la Región supervisan el impacto del EOI en relación con la movilización de recursos domésticos

Creo que a pesar de su creciente importancia y atención a la cooperación y asistencia administrativa entre AATT, aún queda un largo camino por recorrer antes de que podamos lograr una cooperación óptima a nivel internacional, así como a nivel interno para cada país.

Ello en el sentido de no sólo intercambiar información sino en el hecho de avanzar en trabajos conjuntos en distintas áreas vinculadas a la gestión tributaria.

En definitiva, la cooperación internacional en materia tributaria es esencial para que las AATT hagan cumplir adecuadamente su marco legal nacional dentro de una economía cada vez más globalizada y en este sentido la reforma tributaria en debate debería servir como punto de partida.

BIBLIOGRAFÍA

Barreix, A. (2021): "Por un nuevo orden mundial", *El Observador*, 7/11/21, Uruguay.

Carbajo Vasco, D. (2024): ¿Se implantará universalmente el enfoque unificado de la fiscalidad, según la OCDE?, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* 2024, Número 26 (Mayo-Agosto).

Collosa, A. (2023a): "¿Cuál será el futuro de la tributación internacional corporativa? A propósito del Pilar II y Propuestas de la ONU", *Mercojuris*, 11/09/2023.

Collosa, A. (2023b): "Historic Millestone to implement global tax deal", *Linkedin*, 13/07/2023.

Collosa, A. (2024a): "Impuesto Mínimo Global. La OCDE publica nueva orientación", *Mercojuris*, 08/01/2024 [https://mercojuris.com/impuesto-minimo-global-ocde-publica-nueva-orientacion-para-su-aplicacion-dr-alfredo-collosa/].

Collosa, A. (2024b): "Tributación de la economía digital y la convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional", *Mercojuris*, 25/08/2024 [https://mercojuris.com/tributacion-de-la-economia-digital-y-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-cooperacion-fiscal-internacional-dr-alfredo-collosa/].

Collosa, A. (2024c): "Los países en desarrollo y el impuesto mínimo global", *Revista Práctica Profesional*, 175, Julio 2024, Editorial La Ley S.A.

Collosa, A. (2024d): "Tributación de la economía digital y la convención marco de las naciones unidas sobre cooperación fiscal internacional", *Mercojuris*, 26/08/2024 [https://mercojuris.com/tributacion-de-la-economia-digital-y-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-cooperacion-fiscal-internacional-dr-alfredo-collosa/].

Collosa, A. (2024e): "El impuesto mínimo global. Principales aspectos", *Mercojuris*, 17/09/2024 [https://mercojuris.com/el-impuesto-minimo-global-principales-aspectos-dr-alfredo-collosa/#:~:text=Se%20estima%20que%20el%20impuesto,una%20menor%20transferencia%20de%20ganancias].

EUTAX (2021): *Revenue Effects of The Global Minimum Tax: Country-by-Country Estimates* [https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2021/10/Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021-1.pdf].

EY (2023): *El impuesto mínimo global a multinacionales perjudica a países emergentes* [https://efs.efeservicios.com/noticia-multimedia/impuesto-minimo-global-multinacionales-perjudica-paises-emergentes/55012266717].

González, D. (2021): "Impuesto Mínimo Global (IMG) (Pilar 2 OCDE): la hora de la verdad", *CIAT Blog* [https://www.ciat.org/impuesto-minimo-global-img-pilar-2-ocde-la-hora-de-la-verdad/].

IISD (2023): *The International Institute for Sustainable Development and International Senior Lawyers Project*, publicado por el Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible. Esta publicación tiene licencia bajo un *Creative Commons AttributionNonCommercial-ShareAlike 4.0 International License* [https://www.iisd.org/publications/guide/developing-countries-adapt-to-global-minimum-tax].

LATINDADD (2024): *¿Por qué necesitamos la Convención Tributaria en ONU?* [https://latindadd.org/justicia-fiscal/por-que-necesitamos-la-convencion-tributaria-en-onu/].

OECD (2021): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris [https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html].

OECD (2022): *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris [https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/tax-alerts/documents/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf].

OECD (2023a): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*, OECD Publishing, Paris [https://doi.org/10.1787/91a49ec3-en]

OECD (2023b): *The Pillar Two Rules in a Nutshell* [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf].

OECD (2024a). Frequently Asked questions [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/faqs-on-model-globe-rules.pdf].

OECD (2024b): *Pillar Two Model Rules Fact Sheets* [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-globe-rules-fact-sheets.pdf].

OECD (2024c): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris [https://doi.org/10.1787/b849f926-en].

OECD (2024d): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris [https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/tax-alerts/documents/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf].

OECD (2024e): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris [https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisationof-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf].

OECD/BID (2024): *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD, Paris [https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf].

Parada, L. (2021): *OECD Global Anti-Base Erosion Proposal– "GloBE"*, Universidad de Valencia, 23/06/2021.

Taboada Perez, F. (2024): *Impuesto Mínimo Global: El dilema de la soberanía fiscal* [https://ius360.com/impuesto-minimo-global-el-dilema-de-la-soberania-fiscal-fabio-taboada-perez/].

Zara, I. y Bray, S. (2024): *Pillar Two's Unintended Consequences*, Tax Foundation [https://taxfoundation.org/blog/pillar-two-unintended-consequences/].

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (37-65)

THE UNITED NATIONS FRAMEWORK CONVENTION ON INTERNATIONAL TAX COOPERATION IN THE MAKING. DEBATE AND APPROVAL OF ITS TERMS OF REFERENCE (*)

Grau Ruiz, María Amparo
Full Professor of Financial and Tax Law
Universidad Complutense de Madrid (Spain)
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0482-2816

Recibido: 25 de Octubre de 2024
Aceptado: 30 de Noviembre de 2024

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.2

ABSTRACT

This contribution analyzes the process currently underway to establish a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation. It reviews the recent debate in the Ad Hoc Committee to approve its terms of reference and the treatment finally given to the most urgent issues in the matter by the UN General Assembly by including them in the Compact for the Future.

Keywords: United Nations, Framework Convention, International Tax Cooperation, Terms of Reference.

(*) PI of the research project Developing SustAI'nAbility (FEI-EU-23-02). This work has been carried out during several research stays as Visiting Professor of Transnational Taxation at Northwestern Pritzker School of Law. The author thanks Cassadra Bouzi for her help in finding some useful materials.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 37-65 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.2

LA CONVENCIÓN MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN EN CIERNES. DEBATE Y APROBACIÓN DE SU MANDATO

Grau Ruiz, María Amparo

RESUMEN

Esta contribución analiza el proceso actualmente en marcha para establecer un Convenio marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional. Revisa el debate reciente en el Comité Ad Hoc para aprobar sus términos de referencia y el tratamiento finalmente dado a los temas más urgentes en la materia por la Asamblea General de la ONU al incluirlos en El Pacto para el Futuro.

Palabras clave: Organización de las Naciones Unidas, Convención Marco, Cooperación fiscal internacional, mandato.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 37-65 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.2

OUTLINE

1. Introduction. 2. Approximation to some key issues discussed during the first session. 2.1. Decision-making and the work at the OECD. 2.2. How to make progress. 2.3. Contents to address. 2.4. Deadlines for the negotiation of the framework convention and its protocols. 2.4.1. *Caution when taking measures in sequential order*. 2.4.2. *Acceleration for simultaneous deployment*. 2.4.3. *The middle way*. 2.5. A common vision of what is needed? 3. Main issues decided during the second session. 4. Next steps. 5. Final remarks. References.

Do unto others as you would have them do unto you

1. INTRODUCTION

International tax cooperation has an undeniable intrinsic legal value, and the enormous potential it holds for advancing in the fairer and more effective treatment of some crucial issues in the current regulatory framework, both for domestic and international taxation, should be recognized. Because of its possible worldwide tax implications, the delicate process underway in the United Nations Organization for its future evolution towards delivering a holistic treatment of universal scope deserves to be carefully followed (1).

The United Nations General Assembly (UNGA) Resolution 69/313 of 27 July 2015, on the Addis Ababa Action Agenda, included a commitment to expand international tax cooperation. The UNGA Resolution 77/244 of 30 December commissioned the UN Secretary General to prepare a report to identify measures that could strengthen the inclusiveness and effectiveness of international cooperation in tax matters. In July 2023, the Secretary-General presented three possible options: A multilateral convention on taxation, a framework convention on tax cooperation, or a flexible framework for tax cooperation. The second option was chosen in UNGA Resolution 78/230 of 22 December 2023, and an *ad hoc* intergovernmental committee was created to draft the terms of reference for a United Nations framework convention on international cooperation in tax matters (2).

(1) Boletto, G. & Grau Ruiz, M. A. (2023: 473); Grau Ruiz, M. A. (2024b: 397-412); Andrés Aucejo, E. (2024a & 2024 b).

(2) Fernández Sánchez, J. J. (2024). Resolution 69/313 of 27 July 2015 on the Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development, Resolution 70/1 of 25 September 2015, entitled "Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development", Resolutions 77/244 of 30 December 2022 and 78/230 of 22 December 2023 on the promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

As it was said at the opening of the Ad Hoc Committee session: «The livelihoods and future of billions of people depend on governments being able to finance basic infrastructure, education, health services and climate action», «only an international tax system that is fully inclusive will be legitimate and effective» (3).

On 20-22 February 2024, the UN General Assembly's Ad Hoc Intergovernmental Committee began preliminary negotiations on the terms of reference for the Framework Convention on International Tax Cooperation. The discussions were process-based, and a bureau was created to analyze proposals for these terms of reference for that Convention. Since then, its main job was to provide a basic structure for the Framework Convention. The Ad Hoc Committee met from 26 April until 8 May 2024 to begin negotiations on the terms of reference and consider the specific problems highlighted by the inputs received; and from 29 July until 16 August 2024 to incorporate the terms of reference. This initial stage of the process has meant an opportunity to influence the drafting of the overall structure of the Framework Convention and future detailed negotiations. These terms of reference form the basis and set out the broad contours of what it will contain (4).

The momentum for this UN Convention has reached such strength that some believe it will only continue to grow (5), although others warn of a serious reputational risk in case of failure (6). This UN process has had input legitimacy (regarding who has a say), but throughput ('procedural criteria', comprising participation, agenda-setting, decision-making and implementation) and output ('substantive criteria' like uptake and utility of the end product) considerations «are both very alive in the uncertainty about the outcome of the Convention negotiations, and its ultimate relevance and impact» (7).

Should it build on the existing international tax regime and ensure its stability and sustainability? (8) Evolution in international tax law is normal, but some changes may be unacceptable if threaten stability (9). A change may be destabilizing if the person judging it is determined to maintain the *status quo*, or one the one pushing for a change keeps at the end of the day maintaining it. Here, instability seems to be rooted in the lack of inclusivity. However, the degree of exclusion in tax matters can also be identified in the eye of the beholder. It is certain that a minority should not exclude the majority,

(3) Junhua Li, Under-Secretary-General for Economic and Social Development. For example, one recent study found that countries are losing $480 billion dollars a year due to tax abuse. The brunt of that harm is falling on lower-income countries, whose tax losses equate to roughly 49% of their public health budgets (compared to just 9% in higher-income countries). Forgette, M. & Palak, P. (2024).

(4) Bena, F. (2024).

(5) Bena, F. (2024).

(6) If rules of procedure are not clear so the Convention can achieve its key objective, «it will be very damaging to the UN's reputation and at that point there will be no other place to go to negotiate tax rules». «So, let's not take for granted that things will be different this time simply because the negotiations are happening at the UN». Bena, F. (2024).

(7) Hearson, M. (2024).

(8) Brauner, Y. (2024: 3).

(9) Spencer, D. E. (2023a: 29).

but the opposite is also true. Any prospective change should therefore not be causing the same problem again.

Many States have learnt that a joint regional approach can overcome previous ineffective unilateral or bilateral approaches to solve problems related to inclusion (10), as their experience in the approval of Resolution 78/230 has shown (11). The classic tension between multilateralism and unilateralism is a manifestation of the conflict between centripetal forces and centrifugal forces. Instability may be created by a lack of agreement on substantive issues or even in the process (12). Any counterbalances in the dynamics of powers in international taxation should be accompanied by flexibility as a policy strategy that may foster a more inclusive international tax cooperation in the future (13). Thus, it could be useful to establish tandems between countries at different levels of development when it comes to promoting future negotiations of protocols on thematic areas.

Other more traditional regional blocks may have to deal with multi-regional policy making in tax matters. Apart from the geopolitical and strategic benefits that one could expect from siding with the demand of Global Majority countries, when it comes to sharing some of its own declared policy objectives (like decarbonization of the economies),

(10) «The ability of developing countries to organize and present unified positions worked to their advantage as they were the majority. In contrast, other regional and economic groups often faced internal disagreements, which slowed negotiations [...] Going forward, the strong organization of the African bloc and other developing countries may prompt further debates over how decisions are made within the negotiating committee. The unity of these groups could challenge the preference for majority voting, as larger economies might worry that their interests could be overshadowed by the numerical strength of developing nations. Their collective economic power and role as major contributors to the real economy and resource supply chains will play a crucial role in the development of the Convention». Mataba, K. (2024).

(11) «The African Union, ATAF, and the civil society came together in a solid alliance where not a single African country voted against the Resolution. A similar, albeit less comprehensive but equally remarkable result was achieved in Latin America, where the Platform for Taxation in Latin America and the Caribbean had only been established a few months before the vote». Quiñones, N. (2024).

(12) «Centripetal forces (including the concern of governments about uncoordinated actions by other governments resulting in instability) emphasize interdependence and bring governments together to try to reach a consensus agreement, and promote multilateralism and weaken and undermine unilateralism. Centrifugal forces, including the tendency of governments to take unilateral actions in their own perceived self-interest and the reaction of governments against the OECD trying to centralize and control the process of reform, promote unilateralism». Spencer, D. E. (2023a): 28.

(13) «It is therefore extremely important that the UN does not disregard the current and past OECD mistakes and addresses international cooperation with a level of flexibility that recognizes the inherent differences among countries, both between developed and developing countries, as well as among developing countries themselves. After all, a truly inclusive global tax cooperation is impossible with a policy if impositions that leave no scope for adaptability». Parada, L. (2024: 1). «The current process should learn from the past to design a global framework fit for the future, by embodying the aims and general principles that have come to be recognised especially in the recent period as essential guideposts for effective international tax reform». Picciotto, S. (2024).

the European Union «stands to gain a great deal if it can work with others at the UN to achieve a comprehensive UN convention. This is not just about taxation, but also about the future role of the EU in a changing world» (14).

This paper takes stock of the most controversial points and the discussions surrounding them, both at the first and second sessions of the Ad Hoc Committee set up to draft the terms of reference of the Framework Convention (15). It concludes with an assessment of the ongoing process, considering its next steps in light of the outcome of the 79th session of the UN General Assembly during September 2024.

2. APPROXIMATION TO SOME KEY ISSUES DISCUSSED DURING THE FIRST SESSION

2.1. Decision-making and the work at the OECD

A wide range of expectations can obviously be derived from each initial conception of tax cooperation (16) . Similarly, certain elements relating to the language to be used in the text may play a critical role in establishing the terms of reference for the negotiation of a framework convention within the United Nations, to which protocols on specific topics will be added.

After intense days of discussions at the UN headquarters in New York (17) , the intergovernmental dialogue, complemented by the participation of several international organizations and other representatives of various interest groups –such as academia or civil society–, revealed some difficulties to overcome in order to address existing concerns. The States presented their different positions (18) and formulated their proposals in good faith, pointing out certain limitations, which, for the most part, were thought to be due to the uncertainty involved in venturing onto a path that is still unknown in tax matters, but which has already been trodden by experts in other legal disciplines (19).

(14) «The geopolitical world is fragmented and suffering a crisis of legitimacy. It is very important for EU countries to be seen as thinking multilaterally. EU states have long committed to support lower-income countries –many of them former European colonies– to overcome the global inequalities in taxing rights that they face. In the context of current global conflicts, the geopolitical and strategic benefits from siding with the demand of Global Majority countries for an inclusive process at the UN –instead of insisting on the exclusionary dominance of the OECD– would be substantial». Faccio, T. & Ghosh, J. (2024: 360).

(15) All information is available at the following link [URL: https://financing.desa.un.org/un-tax-convention/second-session?_gl=1*oi4olw*_ga*NTY3MDIwODg1LjE3MjQ3ODA4ODM.*_ga_TK9BQL5X7Z*MTcyNDc4MTAzMS4xLjEuMTcyNDc4MTE2MS4wLjAuMA] (last access: 30 December 2024).

(16) Grau Ruiz, M. A. (2019).

(17) The recordings can also be viewed on a delayed basis through the links on UN web TV.

(18) The European Union made a statement on the matter [URL: https://www.eeas.europa.eu/delegations/un-new-york/eu-statement-un-framework-convention-international-tax-cooperation-first-substantive-session-ad-hoc_en?s=63.] (last access: 30 December 2024).

(19) «A framework convention is a relatively novel feature of international cooperation. It

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 37-65 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.2

To this, logically, was added the fear of seeing their sovereignty affected (in some cases advocating the subsidiarity of joint action, reserving it for issues that could not be effectively solved at the national level) and their capacity to influence the construction of the world economic order in continuous transformation in this era. However, beyond the polarization, those involved had to try to lay the groundwork for a sufficiently flexible structure that all participants would feel comfortable with, recognize as their own and be able to tailor to their needs. The scope to be left to the future negotiating committee was a subject of strong disagreement. Some called for prudence in not imposing rules that it could adopt on its own, not prescribing the number of presidents, opening participation to other organizations.... Between nothing and everything, there are infinite options, especially when the time variable is taken into consideration. It remained to be seen how far it was possible to go, depending on the real capacity and will of the actors involved.

Of course, the extent and intensity of the compromises were probably in a contrasting relationship. The more one wants to cover in substantive terms, the more superficial or limited the consensus seems to be and vice versa. This is not surprising, as this is normally the case in the elaboration of any international treaty. Similarly, the more haste and immediacy are sought, or the more the achievement of objectives is entrusted to excessively long deadlines, the greater the reluctance seems to be aroused on one side or the other. This emerged from the discussion on the simultaneous consideration of early protocols, and the timing of their development, which turned out to be one of the most conflicting aspects. In part, it seemed that this was due to the fact that the design of the future decision-making system was not yet fixed, let alone closed. This became clear when it was expressly emphasized in the discussions that substance and process go hand in hand. Not surprisingly, both issues were on the agenda of the session and often got intertwined.

All this inevitably led to the question of what a reasonable balance point for the ideal development of effective and inclusive cooperation between tax authorities in the service of the 2030 Agenda could be. Is this not a tool that can relatively easily be clothed in the principles that inspire it and revitalize universal ideals? Specifically, by improving its design in relation to people, planet, prosperity, peace and partnerships. The framework convention is destined to fit into the international agenda and States will have to bring it into line with other commitments they have previously made in various fields within the UN. It was encouraging to think that a historic step could be taken to share different visions so that this mission could be accomplished. It remained to be seen whether these aspirations would be reflected.

---

is an umbrella document containing high-level political commitments concerning its general objectives, procedural rules, and institutional arrangements (including governance structure). The more specific rules establishing concrete obligations are developed on an on-going basis in the form of protocols. From a pragmatic perspective, protocols are themselves akin to international treaties, which can make them equally challenging to negotiate and ratify. However, the agreed principles and the governance structure provided by the Framework Convention could facilitate the development of protocols». PWC (2024).

In responding to the General Assembly's request, it was palpable that it was not only a question of how to make international tax cooperation more inclusive and effective, but also of aiming for a fair global tax system. In the path then being opened, the General Assembly would have to decide on the proposals and, of course, the States would also subsequently be able to decide on their accession to the Framework Convention and to each of the protocols (20). In such phases, the propensity to achieve the minimum to give up and the maximum to accomplish should be combined, aligning particular interests with the general to maximize final participation and coverage or scope. Subsequently, national parliaments would choose to ratify the framework convention if the form established for the composition of interests is reasonable. When the argument of democratic legitimacy is put forward, it cannot be ignored that such institutions will ultimately be the ones to guarantee democratic legitimacy in each State. They will, of course, assess the formula adopted for decision-making. The discussion on whether consensus is required (although understood as unanimity, the consequences of certain blockages in the European Union when it comes to providing agile responses using fiscal policy are well known), a super-majority, or a simple majority, would depend –in our view– on what for and where (at the current Bureau and Committee, or in the specific negotiating body as set up, even in a *conference of parties*). Some called for a preference for consensus to be shown from the outset, in order to ensure that the Convention has the greatest possible impact in terms of the number and variety of participating States. An escape route could also be included as a last resort. A simple majority would not be sufficient to establish international tax rules, since they should not be imposed by a majority on another minority of States. Interestingly, this same reason is put forward both by some States in relation to the past and by others in relation to the future. However, inclusiveness does not depend on how many members a body has; it basically means taking all voices into account when making decisions. If countries do not perceive the process as inclusive, they will disengage and risk fragmenting the international tax system, affecting global economic growth. The rules of procedure of the General Assembly, applicable to bodies dependent on it, imply a preference for consensus, but allow for a simple majority, when it is not possible to fulfill the mandate received in any other way. It was mentioned that a conference of the parties would allow for further discussions to decide.

Some commentators have pointed out that «the risk of compromising the quality of international tax law and policy rules because the OECD may arguably have more expertise on the subject than the UN» (21). Others have argued that «this initiative should

(20) This aspect has been criticized: «the cardinal error that may have been made right at the outset in this process was to put forward as a pattern the concept of a framework convention, modelled broadly on the UN Convention on Climate Change. That error – mistakenly put forward by some non-governmental organisation – has two adverse consequences. First, it forced early discussion of issues such as objectives, principles and commitments on which there was clearly not widespread agreement at this early stage. The second disadvantage of a framework convention is that countries can decide whether or not they wish to sign up to the convention. Creating an institutional structure within the existing UN framework, that did not require countries to make that choice, might have been a far better option». Baker, P. (2024).

(21) «To mitigate these risks, developing countries may have to diversify their economic ex-

not be viewed as a replacement for the OECD and does not require a reversal of the achievements of the existing international tax regime» (22). We share the view that «the media discourse that has pitted developed against developing countries and the OECD against the UN actually hurts the likelihood of achieving global simple and fair international tax standards, which is a goal for countries and taxpayers alike» (23) . This should not be a discussion centered around what institution takes control and the underlying question of economic dependence (24). It is true that «changing the procedural forum, from the OECD to the United Nations, does not change the complexity of the substantive issues, nor the political issues» (25) . The problem is that the United Nations is not more likely than the OECD to achieve a consensus on the major, complicated and sensitive international tax issues, and also on the numerous technical issues. But «the UN initiative is not only a change in the flatform; it also changes the decision-making method. The OECD purportedly operates by consensus, which can only produce either the lowest common denominator or whatever is desired by the strongest party/ies as they force the hands of others to agree. The UN allows for a more flexible majority-based decision-making» (26).

2.2. How to make progress

The cautious approach of many delegates was understandable, but the spirit of cooperation in good faith should drive the search for a viable solution with a vision of possibility, always reaching the maximum agreement achievable at any given time, depending on the circumstances at hand. Progress can be made incrementally, as the degree of trust is consolidated on the basis of consecutive successes expected in common achievements. How to prioritize them is another question. Proposals have been made for different approaches to the protocols: the easiest, first; or the most urgent, or the most innovative, or in the areas in which the greatest added value can be provided.... Some started from a realistic position in relation to the issues where contributions can

---

pansion measures to include strategies other than taxation of multinationals. [...] developing countries can move for the UN to approve the work of the OECD with appropriate modifications to suit the peculiarities of the developing world. This could simultaneously address the international tax expertise concerns highlighted above while taking account of the inclusion concerns of developing countries». Onyeabor, E. (2023: 3).

(22) «The two pillars program should look very different if only reshaped by the UN initiative». Brauner, Y. (2024: 1).

(23) Quiñones, N. (2024).

(24) «The agreement is seen as a key building block for the UN to take control of global tax reforms that are currently overseen by the OECD. But there's a deeper issue in play; the UN's actual power. For years, its effectiveness has been undermined by rows with US administrations over funding». Smith, C. & Rudgewick, O. (2024: 12).

(25) Spencer, D. E. (2023b: 47).

(26) «A framework agreement can make different domestic measures legitimate (yet still controlled) without the complexity that a multilateral treaty would require. It would not require measures of the one-size-fit-all variety, and could accommodate thinking outside the OECD box, which itself will continue to operate and serve, as it did in the past, its members' interests» Brauner, Y. (2024: 4).

be made to protocols; others asked to start with those that should cover the most urgent needs of the members, without lengthening the process; and others preferred to avoid wasting their resources on clearly conflictive issues, because if everyone does not accept or cannot implement the proposed solutions, these efforts would be of no use to the international economy.

This brainstorming exercise served to identify relevant issues to guide the Committee that will negotiate the convention. The objective was not necessarily to reach agreement at this stage. Exposing one's own concerns and fears, while listening to those of others, was certainly worthwhile in order to refine initial approaches or to consider where one fits in the international tax landscape. Knowing the starting point of each State ensures a good process of dialogue in which thesis, antithesis and synthesis are considered. Any sincere disagreement about the past –valuable insofar as it has brought us to the present– is the best way to start exchanging views (on gaining or losing part of the control in certain areas) and represents a step forward. It is sterile, from the outset, to get bogged down in issues such as complementarity or not, consolidation, where gaps can be observed to define them, and so on. Perhaps it could be left to the Framework Convention to clarify its relationship with pre-existing agreements. Some countries felt completely ignored in their negotiation or left out, others were disappointed, and others are still weighing their options. The Chair noted that it would be up to the next negotiating Committee to decide how to handle existing work (accepting it, modifying it, or whatever it decides at the time). Uncertainty, retaliation and trade wars are feared, so it is advisable to favor truly multilateral responses, to avoid possible abuses due to differences in standards. A coordinated global tax system, based on the principles of stability, certainty and consistency, is the only way forward to boost trade and cross-border investment and promote sustainable global economic development (27).

The words of the Chair were very inspiring: «I call on you to spare no effort to achieve our optimum goal under our committee namely the full and complete equality in fiscal matters». This equality, in our opinion, should be pursued at the individual level and not only at the State level (the fair distribution of current or future taxation rights seems at first sight to be blinded by the vertigo of a possible evolution towards a new fiscal order). It leads to the principle of economic capacity (understood in its most complete aspect, as the classic North Star of the system), the essential foundation of a fair tax system, whatever its territorial scale. In fact, if one adopts this technical approach, one notices at a glance that many States are already committed to common constitutional values and have traditionally recognized principles such as economic capacity and benefit. It is therefore to be hoped that it can serve as a systemic criterion to elucidate controversial issues in the future configuration of international tax cooperation. Failure to do so would be contributing to the evil that it is intended to correct: a growing inequality among individuals both within and between countries.

(27) However, any tax policy should take into account the effects resulting from a combination of measures implemented in accordance with other policies. Gil Cruz, E. M. & Grau Ruiz, M. A. (dirs.) (2024).

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 37-65 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.2

2.3. Contents to address

Attention was drawn to the consideration of spill-over effects of tax policies to mutually respect the sovereignty of States, as well as principles relating to externalities (like a progressive polluter pays principle, or the principle of special but differentiated responsibilities). The political or legal nature of the high-level commitments expressed did not seem to be entirely clear, nor did the definition of some of the terms to be included in the list, the meaning of which could vary from country to country. This obviously justified the misgivings of some participants, who called for the list to be drawn up in such a way as to avoid vagueness, ambiguity or excessive breadth. However, many voices resounded, despite the vagueness of the scenario, pointing out that illicit financial flows, the acquisition of cross-border services, how businesses operate in digital economy markets, transparency and exchange of information, harmful tax competition, corporate taxation, high net worth individuals, among others, should be considered.

In trying to identify the specific issues with which countries were not satisfied with the current situation, some raised the question of why information exchange was not working in developing countries, as well as attention to assistance in collection, or how indirect taxation could be used for resource mobilization. The proposed list tended to bring together commitments relating to domestic resource mobilization. It was mentioned that enhancing international cooperation not only serves to mobilize domestic resources, but also allows countries to have sufficient fiscal space to achieve the SDGs. In our view, it also makes it possible to implement extra-fiscal policies on a larger scale (28). Perhaps a relatively broad clause could be added, with flexibility to cater for future unforeseeable needs that may arise in the international fiscal system.

2.4. Deadlines for the negotiation of the framework convention and its protocols

Something similar to what happened in relation to the list of possible contents happened with the setting of deadlines. There was the challenge of being realistic about the time needed to create a sufficiently stable framework, but without delaying it and leaving urgent problems unattended. There were also doubts as to whether the issues listed would be the subject of further analysis to determine their inclusion in the agreement or whether they would be mentioned as possible future protocols. The scoping carried out logically affected the timetable of actions. Basically, three main currents were discernible when arguing the positions, two opposing positions and one in between:

2.4.1. *Caution when taking measures in sequential order*

Some States (29) considered it preferable to finalize the convention by establishing the conceptual and institutional frameworks and then develop the protocols, as they might require impact studies, bearing in mind the limited resources available for mul-

(28) Grau Ruiz, M. A. (2021).

(29) Such as Austria, Belgium, Canada, the Czech Republic, Denmark, Estonia, Germany, Israel, Italy, Japan, Portugal, Spain, Sweden and the United States.

tiple negotiations. The framework agreement would reflect the political will, and the technical details would then be developed into protocols, having established the formal relationship between them. In order to bring about lasting change, this approach would provide support with dynamic rules that respond to the needs of countries at different stages of development. As independent legal instruments, the convention would not have to be conditioned *a priori* by the protocols. Having sufficient time to negotiate would also be part of inclusiveness. It could be completely possible that countries faced the same governance problems seen at the OECD, «such as having to follow arbitrary timelines to comment on documents" (30). The International Chamber of Commerce also expressed concern about timing (31) .

The framework convention in its articles could reflect the minimum agreement reached, without prejudice to the fact that it may grow with the passage of time and be implemented by protocols. The incremental approach would attempt to lay a solid foundation: the convention would clarify the status of the protocols, their negotiation and adoption modalities, as well as their relationship with the convention itself and other instruments. The lack of negotiating capacity would derive from financial constraints and from the fact that available human resources and means are committed to the operation of other existing tools, with which synergies could be exploited. Setting time frames could facilitate resource management. A simultaneous approach could involve the same committee negotiating a convention and protocols, perhaps in the same session, or two subcommittees reporting to the next one… How could preparatory work be done in priority areas prior to the negotiation of protocols? Problems of coherence between negotiators when pursuing overlapping objectives were noted. In short, it was stressed that the adoption of the convention could be brought forward if it were not tied to simultaneous protocols. Deadlines would need to be adjusted according to the technical nature to ensure results, being flexible. The period for developing the framework was estimated to be between 18 and 24 months. The search for consensus would not be a way of postponing negotiations, but a multilateral practice that seeks to legitimize agreements and their universal application. The aim was to adopt an international legal instrument.

2.4.2. *Acceleration for simultaneous deployment*

Other States (32) believed that if the protocols were not developed simultaneously by experts in the areas needing urgent attention, this would amount to a mere declaration of intent rather than a real practical instrument. Failure to prepare the protocols in parallel would delay urgent improvements in international tax cooperation. The precedent of the Montreal Protocol on Substances that Damage the Ozone Layer, on which

(30) Bena, F. (2024).

(31) «It appreciated the draft's reference to the importance of certainty for taxpayers but found the timeline ambitious, with many critical topics to be covered in a short time. "Rushed decisions risk to be counterproductive," Luisa Scarcella, the Chamber's global policy lead for taxation and trade, said». Munson, J. (2024).

(32) Algeria, Bahamas, Belarus, Brazil, Chile, Colombia, Philippines, Nigeria and the 54 members of the African group, Pakistan, Russia, Senegal, among others.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 37-65 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.2

the same body worked in 1987 before completing the Vienna Convention on the subject, was cited. As the issues to be addressed are complex, a piecemeal approach could take too long to provide solutions on issues that are not purely symbolic. The concerns that arise on a daily basis in developing countries (33) should be transferred as soon as possible to the negotiation of specific issues that the framework convention might overlook. The General Assembly itself instructed this Committee to assess the possibility of developing early protocols on specific priority issues and to set up an operational system. The updating of double tax treaties in line with recent changes in the UN Model Convention could benefit from the existence of early protocols. Simultaneous development would serve to better align the protocols with the objectives of the convention, ensuring consistency and updating of its precepts in line with changes in the international tax architecture. In any case, given the changing nature of taxation, the protocols should probably be subject to continued development; or even new additional protocols should be considered when needed.

Delaying the discussion on how to design and implement specific protocols would mean failing to comply with obligations to effectively fix existing distortions. The resources of States and academia must be brought, it is not enough to wait for the UN to allocate more funding or technical assistance from other committees, or for other States to do their part. The timetable for the negotiation and adoption of the framework convention and its accompanying protocols should be ambitious, with a proposed total of 18 months.

2.4.3. *The middle way*

Obviously, the estimated timetable for the framework convention and protocols will depend on the characteristics of the subjects to be covered and the number of them. Korea proposed to select the topics and let the next committee decide how to proceed. The UK clarified that "developing" could mean discussing in order to be ready to adopt protocols quickly, avoiding putting the cart before the horse and rushing into technical matters. Timing would depend on the number of protocols identified. The Netherlands recalled that the distinction between the timeframe for the protocols and the convention was not necessarily a zero-sum game between the two to be completed together at exactly the same time.

The Chair on whether and how to develop early protocols recapped by indicating the spectrum of options: 1st that they not be discussed while the convention is being negotiated, 2nd that all protocols be concluded at the time the convention is finalized, and 3rd (his proposal): that certain aspects can be discussed at the same time the convention is negotiated, but without forcing the negotiation of the details of them to be finalized while the convention is being negotiated. Possible early protocols that this Committee points to the next one were cross-border services (34) , illicit financial flows, digital economy,

(33) When it came to prioritization, Mumbai Chartered Accountants Society unambiguously categorized early protocol proposals into those that generate more data for countries, those that improve procedures, and those that result in direct attribution of taxing rights, stressing that the latter should be the first to be addressed.

(34) «Notably, the proposed ToR is silent concerning the future decision-making process for

conflict resolution and prevention, net worth individuals, environmental and climate challenges, information exchange and tax incentives.

2.5. A common vision of what is needed?

The richness of the perspectives presented, in several rounds of discussions, made clear the essential search for harmony between prudence and urgency, the delimitation between cooperation understood at the procedural level and fiscal governance. Underlying –although perhaps prematurely– was the concern that there should be participation and consultation when rules were to be established for monitoring compliance with commitments and, if necessary, for the imposition of sanctions. In any case, the attempt to obtain constructive feedback seemed to have been achieved by perceiving the multiple reactions triggered, sometimes only in the form of preliminary thoughts. Desirable qualities are predicated on cooperation and thus on the tax system: fairness, efficiency, economic and social development and sustainable growth, stability, predictability and accountability, robustness against evasion and avoidance, and reduction of administrative costs. In the first session it became clear that all countries have a common problem: the lack of true global tax cooperation and the opportunity to build a common vision of what is needed. In any case, during this process it is essential that information is shared in a timely manner, allowing for consultation as well as effective stakeholder participation (35). In this sense, some voices called for a more structured form of dialogue with taxpayers.

A G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué (36) had explicitly supported consensus-based decisions and had asked to prioritize issues more likely to achieve it. This perspective was not accepted. As consensus-only decision-making could allow a minority of states to wield veto power, the developing countries' bloc favored voting by a simple majority if no consensus emerges (37). However, we fear that the sense

---

negotiating the terms of the Framework Convention. The lack of clarity on decision making and the role of consensus has caused tensions between countries, and should be especially followed by multinational companies considering cross-border profit allocation issues are identified as potential priority protocols.

Observation: The draft ToR makes the potential for duplication of work by different International Organizations (IOs) increasingly clear». PWC (2024).

(35) A worldwide network of 30 civil society organizations –including Oxfam, Amnesty International, Save the Children, and Action Aid– led by CESR, presented a collective submission to the Ad Hoc Committee to ensure that global tax cooperation frameworks place human rights at their center. Forgette, M. & Palak, P. (2024).

(36) «With regard to the discussions at the UN Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, we reiterate the importance of (i) consensus-based decisions to support a stable and predictable international tax system and promote an inclusive and effective international tax cooperation, (ii) prioritizing issues more likely to achieve consensus, and (iii) focusing on enhancing domestic resource mobilisation and capacity building in tax matters for countries in need». G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué, Stresa, 23-25 May 2024: 8 [URL: https://www.g7italy.it/wp-content/uploads/Stresa-Communique-25-May-2024.pdf] (last access: 30 December 2024).

(37) Matonga, G. (2024).

of risk derived from venturing blindfolded (specifically in case of developed States concerned on how future decisions would be made) may lead all to bear the cost of inaction. This Communiqué also highlighted the importance of domestic resource mobilization and capacity building. Many countries agreed on that, but felt that these tools were not enough. They think that «while we can make significant changes within our own countries, having a global architecture that supports these efforts would strengthen these moves and greatly amplify their impact» (38) .

3. MAIN ISSUES DECIDED DURING THE SECOND SESSION

A "zero draft" for the ToR was released on 7 June 2024 by the Ad Hoc Committee's Bureau (39), requesting stakeholder feedback. This draft was revised and released in mid-July. It was the basis for discussions at the Second Session of the Ad Hoc Committee from 29 July to 16 August 2024.

On 16 August 2024, the terms of reference were approved at the final meeting of the Ad Hoc Committee, after three weeks of negotiations –formal, informal and informal informal– to try to reach compromises at the UN headquarters in New York. The document with the proposals formulated by the Chair to seek consensus did not achieve tacit acceptance, because some States broke the silent procedure initiated on 14 August. On the last day a vote was taken on several amendments, all of which were rejected. It is worth highlighting the main critical points on which there was no agreement. These were basically the following: participation and decision-making, consideration of existing instruments, the need for action at the internal level, the form of expression of commitments and the development of the protocols (number and subjects).

The United Kingdom, supported by Switzerland, argued that, as has been the case with previous multilateral tax initiatives, the convention will only achieve its objective if it has the broad support of the membership and allows for broad participation, and therefore proposed that the terms of reference were amended to include a reference to maximizing participation and confirming that decision making would be considered at the organizational session. This oral amendment was not adopted, the result of the vote being 50 in favor, 103 against, and 10 abstentions.

Canada, supported by Switzerland, insisted that the convention and protocols would need to take proper account of existing instruments, standards and institutions to maximize synergies and complementarities, while minimizing redundancies and disruptions. It would be necessary to address gaps and deficiencies in the international tax archi-

(38) Faccio, T. & Ghosh, J. (2024: 359).

(39) At its Organizational Session, the Committee elected its Chair, 18 Vice-Chairs and Rapporteur. In advance of its Second Session, some Bureau members resigned in favor of other candidates from their region, in line with rotational arrangements within and between the Asia-Pacific Group and the Group of Latin America and Caribbean Countries. At the Second Session, the Committee held by-elections to fill the vacancies for the remaining term, newly electing 6 Vice-Chairs and the Rapporteur [URL: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-08/240729_AHC%20Tax_Overview%20of%20Bureau__.pdf] (last access: 30 December 2024).

tecture in a pragmatic and well-targeted manner. The reference to improving domestic resource mobilization and the need to strengthen the domestic tax system and institutional capacity to achieve sustainable development should be highlighted. There were 46 votes in favor, 103 against and 15 abstentions; so this amendment was not adopted.

Hungary, representing the European Union, also supported by Switzerland, made three separate proposals to amend the text. None of them was accepted. The first added that the framework convention should take into account not only the rights of taxpayers but also safeguards, including the right to good administration, to be heard, to a remedy and to a fair trial. The result was 50 votes in favor, 103 against and 11 abstentions. The second amendment indicated that the commitments in the framework convention should be high-level general and not prescriptive, as the wording presented was too strong. There were 48 votes for, 106 votes against and 10 abstentions. Thirdly, the representative proposed that the decision on the development of protocols and their content should be taken by the intergovernmental negotiating committee to allow time and space for elaboration, focusing the protocols on areas where there was broader consensus. The result of this vote was 49 votes in favor, 103 against and 12 abstentions.

Nigeria, representing the African group (G77), argued: «the current text as drafted while not perfect reflects a delicate balance of views of all delegations, the proposed amendments if accepted would therefore undermine this balance and create a second-tier framework convention that would not address the concerns of developing countries and their ability to mobilize the required resources to finance their development and achieve the SDGs. Additionally, these amendments do not align with the principles we have collectively committed to and they risk the derailing the progress we have made» (40).

---

(40) The 47 members of ATAF are taking the steps to get the necessary support in the negotiation, as shows their Declaration after their meeting in December: «15. Notant l'importance de la voix de l'Afrique sur la scène fiscale mondiale, les délégués ont discuté de la représentation de l'ATAF dans l'élaboration des normes, en soulignant l'importance de maintenir l'élan de la discussion au sein des Nations Unies. Les délégués ont également exprimé la *nécessité d'un soutien continu dans la hiérarchisation des questions pour les pays en développement dans l'élaboration de la Convention-cadre des Nations Unies et des deux premiers protocoles* et ont encouragé les travaux de l'ATAF dans la mise à jour et l'information des membres sur les développements. Les membres ont été invités à veiller à ce qu'une équipe d'experts composée de personnes connaissant bien la négociation des traités et les éléments de fond des deux protocoles soit constituée, dotée des ressources et mandatée pour aider les diplomates africains à New York à négocier la convention-cadre et les deux premiers protocoles *dont les négociations devraient se dérouler simultanément*.

16. La réunion annuelle a instruit l'ATAF à continuer de soutenir les membres dans leur participation à la négociation de la Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération fiscale internationale. En outre, les délégués ont demandé *que l'ATAF fournisse des orientations techniques sur la taxation des services transfrontaliers* en tant que premier protocole approuvé par la Convention-cadre. Le Secrétariat de l'ATAF a également été prié de fournir des *mises à jour régulières sur les développements aux Nations Unies et à l'OCDE* afin de veiller à ce que les intérêts de tous les membres soient pris en compte» [emphasis added]. Déclaration finale, Réunions Annuelles de l'ATAF 2024, Thème: Préparer L'avenir: L'administration fiscale dans un paysage mondial dynamique, Kigali Convention Centre, Rwand, 3 – 5 December 2024 [URL: https://irp.cdn-website.com/a521d626/files/uploaded/D%C3%A9claration_finale_r%C3%A9unions_annuelles_de_l-

The United States regretted that the fundamental principle that inclusive and effective international tax cooperation requires global buy-in had not been reflected, nor that the intergovernmental negotiating committee (which will be better positioned to delimit and analyze commitments and protocols of such ambiguous and ambitious scope) had not been given more flexibility, nor had complementarity been valued. This representative warned of the risk of the project leading to greater fragmentation of the international tax system.

The terms of reference presented (in draft A/AC295/2024/L4 (41)) were put to a vote with the following result: in favor 110 votes, against 8, abstentions 44.

Source: UN Web TV.

There was no consensus on the terms of reference for a global tax treaty. Developing countries largely supported it, but some industrialized nations expressed reservations and Australia, Canada, Israel, Japan (42), New Zealand, Republic of Korea, United Kingdom and the United States voted against it.

It is a real pity that even the fundamental skeleton on which the framework convention is to be built could not be approved by consensus, as difficult as it is to find a balance of all delegations' inputs and comments. What you say is as important as how you say it. More diplomacy could have helped find a middle ground using less contentious words and sentence constructions.

ATAF_2024_FR_%283%29.pdf] (last access: 30 December 2024).

(41) [URL: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-08/Chair%27s%20proposal%20draft%20ToR_L.4_15%20Aug%202024____.pdf] (last access: 30 December 2024).

(42) Japan surprisingly noted that the committee did not accept the idea to allow non state jurisdictions to participate in the framework convention process.

Due to time constraints, only a few States were able to give oral explanations of their vote. The Chairman recalled the possibility of sending them in writing to be published on the Ad Hoc Committee's web page.

The representative of the United Kingdom, although disappointed in the lack of willingness to reflect some principles expressed as important by delegations even in a high-level manner, said that they would take a constructive approach to future negotiations and simultaneously voice concerns where there might be risks to the ultimate aims of the Framework Convention.

The representative of Hungary made a statement on behalf of the European Union and its Member States. The Candidate Countries North Macedonia, Montenegro, Albania, Ukraine, the Republic of Moldova, Bosnia and Herzegovina and Georgia aligned themselves with it (43). They believed that the proceedings of this Committee had not fully achieved the levels of transparency and common understanding necessary for open and effective negotiations in view of reaching consensus. They regretted that the final terms of reference did not adequately reflect their key points of concern. Notwithstanding this, they remained committed to engaging constructively in the following work towards jointly delivering on a Framework Convention and related protocols that ensures the broadest possible support coverage and effective implementation

The representative of Switzerland felt that these terms of reference were not balanced in absence of a decision process on the basis of broad consensus and complementarity and alerted that a fragmented international tax architecture would be detrimental to developing and developed countries alike. In such a situation, neither inclusiveness nor effectiveness could be achieved.

The representative of Australia, New Zealand and Canada mentioned that they were pleased that the terms of reference recognized the need for international tax cooperation efforts to be aligned with international human rights law (44). Norway welcomed the reference to human rights as well, and that proposals for early protocols on environmental taxation and high net worth individuals were included, but showed disappointment in that the suggestions to strengthen coordination with existing processes were not adequately reflected.

The representative of Israel raised concerns about the need for greater flexibility in the prescriptive nature, in the articulation of the principle of optionality (insufficiently clear in relation to the protocols), in the time allocated for thorough scoping and analysis before any decision on protocol developments, in the efforts to achieve consensus with explicit and inclusive mechanisms for decision-making (45), and the necessity of

(43) For more details of EoV, see [URL: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-08/Hungary%20on%20behalf%20the%20MS%20of%20the%20EU%20EoV_16%20Aug.pdf] (last access: 30 December 2024).

(44) Chile was also deeply gratified to see that human rights had been included in the terms of reference, because a focus that incorporates human rights is indispensable to guarantee that taxation policies do not perpetuate inequalities but rather promote sustainable and equitable development for all.

(45) Similarly, Liechtenstein stated that consensus-based decisions is the basis for a stable

recognizing existing tax work outside the UN system to leverage existing tools, expertise and complementarities. A meaningful tool to address the needs of the global community could be achieved only through the broadest support of all members.

The representative of Nigeria stated that, after the voices of developing countries (especially from Africa) had been sidelined in past global tax deliberations (46), the UN led process would bring all nations to the table as equals. He said that «The future belongs to those who choose cooperation over division and dialogue over discord». He called on those who had remained on the margins hesitant to join this process: «your perspectives are valuable, and your participation is important. Join us as we move forward together». The African group believes that the Convention should not be subsidiary to any other ongoing or past international tax reform process that might limit its scope, so developing countries «preferred to give the negotiating committee as much guidance as possible, likely fearing that if the ToR contained broad, unspecific language, it could weaken the operational force of the Convention and sideline their priority areas» (47). On the contrary, «developed countries wanted the ToR to provide broad, high-level, and non-prescriptive language to ostensibly allow the negotiating committee to have minimal restrictions in designing the Convention». To what extent are the existing terms of reference guiding the future negotiating Committee without unduly limiting its flexibility? Moreover, considering that previous drafts had described the Convention as «contributing» to the ongoing «system of governance», but the final text explicitly states that the Convention will «establish [...] an international tax system».

The representative of the United Nations Department of Economic and Social Affairs underlined the importance of the work of this Ad Hoc Committee to the implementation of the Sustainable Development Goals in connection with the 4th International Conference on Financing for Development: «our journey to develop international tax rules that respond to the needs, priorities and capacities of all countries is just beginning». The UN News announced, «a blueprint for a new universal tax accord that represents an historic step towards changing the financial landscape». It stressed that «more inclusive

---

global tax framework, and this guiding principle and a proper guidance on decision making processes had not been included. As highlighted by Singapore, the consensus-based decision-making modality is paramount for a truly inclusive and effective framework convention, tax rules decided by a simple majority would not result in broad adoption and may lead to fragmentation of the international tax landscape.

(46) «How did the OECD move from recommending standards to setting up policies for countries around the world? What did really change in the decision-making process of international taxation? Probably nothing, except for one small thing, that is, the existence of alternatives or counterbalances in the dynamics of power at the international tax level. In other words, the OECD monopolistic position was simply reinforced during the last decade –from BEPS to the two-pillars approach– with almost no friction or counterbalances. In other words, suddenly the OECD became an international tax rule maker simply because the rest of the world allowed it. [...] Some may validly argue that using well-settled international organisation such as the UN for this purpose may generate a nil impact and be seen as a simple swap in the current hegemony of the international tax debate in the hands of the OECD. To a certain extent, this is true». Parada, L. (2024: 3).

(47) Mataba, K. (2024).

and effective international tax cooperation is critical in enabling countries to respond to existing tax-related challenges, from digitalization to global operations of large multinational enterprises, as well as to mobilize domestic resources and use tax policy for sustainable development», it «is expected to generate significant additional tax revenues for many countries, especially those in the Global South» (48).

4. NEXT STEPS

The terms of reference adopted by the Ad Hoc Committee were submitted to the UN General Assembly during its 79th session – taking place from 10 to 24 September 2024 in New York. Eventually, the negotiating committee would be expected to submit a final text to the General Assembly for its consideration at the 82nd session. This means that 193 UN Member States could be voting on a UN global tax treaty in late 2027. If adopted by the General Assembly by a two-thirds majority, this Framework Convention would then be opened for signature and ratification to all UN member jurisdictions.

The Second Committee (Economic and Financial) in its 79th session voted on the text titled «Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations» (document A/C.2/79/L.8/Rev.1), which contained a statement of program budget implications (document A/C.2/79/L.58), taking up international tax cooperation. On the 27th of November 2024 the Committee approved this revised draft resolution in a recorded vote of 125 in favor to 9 against (Argentina, Australia, Canada, Israel, Japan, New Zealand, Republic of Korea, United Kingdom, United States), with 46 abstentions (49).

It decided that the intergovernmental negotiating committee shall convene an organizational session in New York from 3 to 6 February 2025 «to address and conclude organizational matters, *including decision-making rules of the committee*, and decide on the subject of the second early protocol, which shall be drawn from the list of specific priority areas set out in the terms of reference» [emphasis added]. This intergovernmental negotiating committee shall meet in 2025, 2026 and 2027 for at least three substantive sessions per year, in New York and at other United Nations locations, including Nairobi, of a duration of no more than 10 working days per session, and may convene additional sessions as necessary. Its Bureau shall consist of a Chair, 18 Vice-Chairs and a Rapporteur, elected on the basis of equitable geographical representation and taking into account gender balance.

In paragraph 9 of this text it is explicitly recognized that «troughout its work, the intergovernmental negotiating committee should take into consideration the work of other relevant forums, potential synergies and the existing tools, strengths, expertise

(48) Travers, E. (2024).

(49) Seventy-ninth Session, 26th meeting (AM) GA/EF/3614, 27 November 2024, Concluding Its Session, Second Committee Approves 4 Resolutions, 2 Decisions, including Texts on Tax Cooperation, Affordable Energy Access [URL: https://www.un.org/en/desa/key-topics/financing-sustainable-development] and [https://press.un.org/en/2024/gaef3614.doc.htm] (last access: 30 December 2024).

and complementarities available in the multiple institutions involved in tax cooperation at the international, regional and local levels». This would include the work of the Organisation for Economic Co-operation and Development, the International Monetary Fund and the World Bank Group, that are already strengthening their collaboration with the United Nations on domestic resource mobilization through the Platform for Collaboration on Tax (50). In paragraph 13, it additionally encourages «Member States and other relevant stakeholders in a position to do so to assist in ensuring the full and effective participation of developing countries, including in particular the least developed countries, in the negotiation of the framework convention, including by covering travel and local expenses and through capacity-building».

The approved text starts recognizing «the importance and benefit of developing a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation that would receive *broad support*» [emphasis added], and in its paragraph 7 stresses «that Member States should be *fully engaged* in the negotiation of the framework convention and endeavour to ensure continuity in their representation» [emphasis added]. However, the results of the votes on operative paragraphs 2 and 5 (51) shown that this aim is not completely achieved, and this could harm the future process.

Hungary's delegate, speaking for the European Union in its capacity as observer, had asked for clarification, as paragraph 2 made «no reference to the principle that *broad consensus-based decision-making* is crucial to a successful process». Nigeria's delegate, speaking for the Arab Group, had said «the adoption of the terms of reference is essential, as they *reflected consensus reached* during the Ad Hoc Committee's work, balancing the perspectives of all Member States. Reopening this issue now risks *undermining that consensus* and delaying the process unnecessarily». But was the consensus reached enough (52) to ensure a broad support and a subsequent full engagement in the negotiations? The representative said «the text adopts the terms of reference that *48*

(50) [URL: https://www.tax-platform.org/] (last access: 30 December 2024).

(51) The Committee decided to retain the following: «2. Decides to adopt the terms of reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation as contained in annex I to the report on the second session of the Ad Hoc Committee; A/79/333, annex 1» in a recorded vote of 119 in favor to 48 against, with 5 abstentions (Türkiye, United Arab Emirates, Iceland, Mexico, Norway); «5. Decides that the intergovernmental negotiating committee shall convene an organizational session in New York from 3 to 6 February 2025 to address and conclude organizational matters, including decision-making rules of the committee, and decide on the subject of the second early protocol, which shall be drawn from the list of specific priority areas set out in the terms of reference» in a recorded vote of 121 in favour to 47 against, with 5 abstentions (Mexico, Iceland, United Arab Emirates, United Kingdom, Türkiye).

(52) The United Kingdom's delegate recalled that in July her delegation made six proposals for changes to the zero draft of the terms of reference, none of which were reflected in the final text. New Zealand's delegate, speaking also for Australia and Canada, expressed regret that the resolution makes no mention of consensus. Lichtenstein's representative did not support the draft «as the framework convention on taxation lacked consensus based on common decisions». While voting in favour, Singapore's delegate still voiced concern, noting that «a decision-making modality that garners collective agreement will produce solutions that are more effective in addressing the challenges that developing countries are facing».

Member States did not support». «As the text further does not decide the *modalities of how decisions are made*, he called on Member States to vote against it». According to Nigeria's delegate, speaking for the African Group, the resolution represents «the culmination of months of negotiations and reflects a *balanced approach* to advancing fairness, equity and inclusivity in global tax cooperation. Voting against it risks undermining the *principles of multilateralism* and disregarding the unique challenges faced by developing countries». Anyway, the representative of the European Union pointed out that «the last three years marked *records in the number of silence procedures being broken*» with 2024 being quite exceptional in that regard. If the resolution approved is to «provide important guidance on how to collectively turbocharge efforts to implement the 2030 Agenda», noting «the need for further efforts to *bring countries together* for ambitious reforms that deliver affordable, long term and predictable financing at scale» (53), a frank and open discussion on the issue of trust in the negotiations will still be a must to help the intergovernmental negotiating committee to complete its work and submit the final text of the framework convention and of the two early protocols to the General Assembly for its consideration in the first quarter of its 82nd session. The outcome of the Fourth International Conference on Financing for Development, to be held from 30 June to 3 July 2025, in Seville will surely influence the discussions on the item entitled «Macroeconomic policy questions», the sub-item entitled «Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations», included in the provisional agenda of the 80th session.

5. FINAL REMARKS

Is this a mirage? Is some sort of tax cooperation washing happening? (54) Some say that the current process may serve the purpose of giving developing countries a sense of increased participation in global tax policy formulation without providing any real participation in actual decision-making. They note that the economic reliance of most developing countries on the developed world and powerful multinationals may be exploited to defeat any true democratization of international tax law and policy formulation at the UN. Others believe that the new Convention will offer a platform to rework the current defective international tax rules towards more comprehensive solutions and thereby generate a bigger tax pie to be shared among countries (55).

All in all, it looks like the old-fashioned vision of a Treasury just focused on increasing its revenue collection (over the rest), prioritizing this objective over other extra-fiscal (non-revenue) goals, continues to prevail. The role of social and solidarity economy has been ignored so far (56), although generic provisions on sustainability could lay a

(53) Navid Hanif, Assistant Secretary-General for Economic Development in the Department of Economic and Social Affairs, speaking on behalf of Li Junhua, United Nations Under-Secretary-General for Economic and Social Affairs.

(54) Grau Ruiz, M. A. (2024c).

(55) Faccio, T. & Ghosh, J. (2024: 360).

(56) See Professor Grau's input [URL: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-03/Grau%20Ruiz%2C%20Maria%20Amparo_Input_AHC%20Tax%20%5BENG%5D.pdf] (last access:

foundation to pay attention to the numerous minor agents which contribute enormously in terms of sustainability everywhere (and even more in developing countries) (57). Undoubtedly, the approved text reads: «10. The framework convention should include commitments to achieve its objectives. Commitments on the following subjects, *inter alia*, should be: […] c. international tax cooperation approaches that will contribute to the achievement of sustainable development in its three dimensions, economic, social and environmental, in a balanced and integrated manner». Environmental protection is expressly foreseen as a possible protocol in the final text, and the mandate explicitly requires consideration of work from other forums, which should allow for climate-related issues to remain on the agenda and consider social economy as well (58).

On the 13th of September 2024 the Secretary-General transmitted to the General Assembly (59) the report on Promoting the social and solidarity economy for sustainable development, prepared by the Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. It acknowledges that «Business laws often do not accommodate the unique structures and objectives of social and solidarity economy entities, and financial and fiscal systems are typically not adapted to the specificities of this type of economy. Conducive frameworks help legitimize entities by creating a supportive operational environment and ecosystem that caters to the unique needs of social and solidarity economy entities, supporting their development in line with their values and principles while facilitating their linkages with other enterprises. In addition, conducive frameworks ensure such entities can sustain operations and scale up effectively by favouring their resilience and enabling access to financial and non-financial services, thereby enhancing their overall sustainability and contribution» (paragraph 13) (60).

---

30 December 2024).

(57) Grau Ruiz, M. A. (2024a).

(58) «Furthermore, it opens the possibility for the prioritization of work on environmental challenges through the early protocols, which should give the negotiating committee a sufficient mandate to address climate-related tax measures». Mataba, K. (2024). This is not the case for cooperatives and social enterprises, but a protocol could still include them.

(59) In the Seventy-ninth UNGA Session this was under agenda item 18 (k) Sustainable development.

(60) «Various countries have implemented fiscal incentives to support the social and solidarity economy. Under the 2013 Framework Law on Social Economy. Portugal provides favourable fiscal status and specific tax regimes for cooperatives, and additional benefits for recognized associations and foundations. France has created provisions such as a tax reduction for investors in social enterprises, which was raised to 25 per cent in 2024, and has granted tax incentives to "commercial enterprises of social benefit" since 2014. Proposed tax reforms in Italy would include increased benefits for entities utilizing volunteer services and offering free community benefits, and historically cooperatives have enjoyed tax advantages for profits put into assets. Bulgaria offers tax exemptions on reinvested profits and reductions on property taxes, while Cabo Verde exempts social and solidarity economy entities from certain taxes and offers reduced rates. Cameroon provides reduced corporate taxes for community-benefiting social and solidarity economy organizations. Costa Rica offers tax relief on profits used for social reinvestment as well as reduced value-added tax rates. [...] In Quebec, a tax-relief scheme is provided for investments in cooperatives through the Cooperative Investment Plan Act. In Thailand, registered social enterprises can benefit from tax and duty benefits. These measures ensure entities have better

Therefore, an inclusive and effective international tax cooperation should be adapted to the specificities of this type of economy as well. The UNGA Resolution 79/213 on «Promoting the social and solidarity economy for sustainable development» adopted by the General Assembly on 19 December 2024 (A/RES/79/213) clearly reads that it «1. Encourages Member States to promote and implement national, local and regional *strategies, policies and programmes for supporting and enhancing the social and solidarity economy as a possible model for sustainable economic and social development*, taking into account national circumstances, plans and priorities by, inter alia, *developing specific legal frameworks* for the social and solidarity economy, where appropriate, which consider the needs of its workers and entities, making visible, where feasible, the contribution of the social and solidarity economy in the compilation of national statistics and *providing fiscal* and public procurement *incentives*, acknowledging the social and solidarity economy in education curricula and capacity-building and research initiatives and reinforcing entrepreneurship and business support, including by *facilitating access for social and solidarity economy entities to financial services and funding*, and capacity-building, and encourages the participation of social and solidarity economy actors, including through consultative dialogue, in the policymaking process and policy implementation» [emphasis added].

When facing the current movement reminiscent of tectonic plates, it would be wise for stakeholders to engage with policymakers (61) to ensure certainty and a fair balance between taxpayer and government rights and obligations; particularly because «the ToR understands that there are two critical sets of expectations, those of the taxpayer and the government, and that governments are entitled to tools to enforce the rules underpinning their rights, just as companies are» (62).

Human rights may «offer a benchmark by which to assess international financial architecture in general and international tax systems in particular» (63). UN member States are bound by obligations set out in their human rights treaties and have several duties: to mobilize maximum available resources towards realizing human rights, to cooperate internationally, to realize human rights beyond their borders with the aim

---

financial sustainability and reward them for their contribution to socioeconomic goals» (paragraph 21).

(61) Companies should monitor ongoing developments with respect to the Framework Convention and the protocols that are contemplated. Given the significant potential implications for the international tax landscape going forward, companies may want to engage with policymakers in relevant jurisdictions to share their perspectives». EY (2024).

(62) The addition in the final text of «ensur[ing] certainty for both taxpayers and governments» has been explained as «a critical addition to the balance between taxpayer and government rights and obligations. It seeks to untie the hands of governments when faced with taxpayers practicing tax base erosion and profit shifting, as well as other decisions that can significantly impact the expected revenue base of the government». Mataba, K. (2024).

(63) The Center for Economic and Social Rights explained these duties in its input. One recent study found that countries are losing $480billion dollars a year due to tax abuse. The brunt of that harm is falling on lower-income countries, whose tax losses equate to roughly 49% of their public health budgets (compared to just 9% in higher-income countries). Forgette, M. & Palak, P. (2024).

–among others– of creating a fair and transparent international tax system. Despite the incredible debate to try to ignore them at this stage, finally the terms of reference contain Principle 9, that reads – the efforts to achieve the objectives of the framework convention should therefore: c. in the pursuit of international tax cooperation be aligned with States' obligations under international human rights law».

Will all the member States be able to find common ground at a later stage? Until now, divergent interests between developed and developing countries have heavily influenced the discussions. In the future, both could get more or less of something instead of another and play with timing. There is no longer room for the chicken-and-egg dilemma regarding the Framework Convention and its protocols. Even if a win-win solution cannot be found, aiming for a wise agreement is better for both sides than the alternative (64). Let us think of the divergent, convergent, and transform plate boundaries in tectonic movements.

A common mindset for universal concerns might be growing to protect common goods.

The Resolution adopted by the General Assembly on 22 September 2024 has an eloquent title: The Pact for the Future (65). It comprises Action 4 that reads: «We will close the Sustainable Development Goal financing gap in developing countries». Some of the decisions taken for that purpose deserve to be highlighted (66).

First, as it is clearly stated in paragraph 23, letter (i): «Promote inclusive and effective international tax cooperation, which contributes significantly to national efforts to achieve the Sustainable Development Goals, as it enables countries to effectively mobilize their domestic resources, and stress that the current international tax governance structures need improvements. *We are committed to strengthening the inclusiveness and effectiveness of tax cooperation at the United Nations, while taking into consideration the work of other relevant forums and institutions, and will continue to engage constructively in the process towards developing a United Nations framework convention on international tax cooperation*» [emphasis added].

(64) Fisher, R. *et al.* (2011: xii).

(65) Resolution adopted by the General Assembly on 22 September 2024, A/RES/79/1. This topic was included under Agenda item 123: Strengthening of the United Nations system during the Seventy-ninth session.

(66) «23. We are deeply concerned by the growing Sustainable Development Goal financing gap facing developing countries. We must close this gap to prevent a lasting sustainable development divide, widening inequality within and between countries and a further erosion of trust in international relations and the multilateral system. We note ongoing efforts to address the financing gap, including through the Secretary - General's proposal for a Sustainable Development Goal stimulus. We decide to: [...] (k) Support developing countries to catalyse increased private sector investment in sustainable development, including by promoting inclusive and innovative finance mechanisms and partnerships and by creating a more enabling domestic and international regulatory and investment environment, and through the catalytic use of public financing; [...] (m) Secure an ambitious outcome at the Fourth International Conference on Financing for Development in 2025 to close the Sustainable Development Goal financing gap and accelerate the implementation of the 2030 Agenda and the achievement of the Sustainable Development Goals».

This shows that some balance has been sought among the positions previously explained. The constructive engagement towards the Framework Convention still offers some hope in this process, and brings in a dose of reality when considering the work of other relevant forums and institutions, because it will not land on a vacuum.

This paragraph in the Pact for the Future aligns with the main sensitivities exposed during the negotiation of the terms of reference: those of capacity building for revenue rising purposes and those addressing wider non-revenue goals (serving to the ESG approach). It does so in «(f) Create a more enabling environment at the global, regional and national levels to *increase the mobilization of domestic resources and enhance the capacities, institutions and systems* of developing countries at all levels to achieve this goal, including through international support, to increase investment in sustainable development»; and immediately with «(g) Implement *effective economic, social and environmental policies* and ensure *good governance and transparent institutions* to advance sustainable development» [emphasis added].

In addition, other important topics that were discussed by the Ad Hoc Committee merit special mention here as well: «(h) Strengthen ongoing efforts to prevent and combat illicit financial flows, corruption, money-laundering and *tax evasion*, eliminate safe havens and recover and return assets derived from illicit activities; (j) Explore options for international cooperation on the taxation of *high-net- worth individuals* in the appropriate forums». [emphasis added].

In the Resolution 79/235, of 24 December 2024, on the Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, the General Assembly has decided to adopt the terms of reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation; and to establish a Member State-led, open-ended intergovernmental negotiating committee for the purpose of drafting the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation and two early protocols simultaneously (whose final text is to be submitted in the first quarter of the eighty-second session). It has explicitly recognized that this committee should take into consideration the work of other relevant forums, potential synergies and the existing tools, strengths, expertise and complementarities available in the multiple institutions involved in tax cooperation at the international, regional and local levels. It has also encouraged international organizations, civil society and other relevant stakeholders to contribute to the work of the intergovernmental negotiating committee in accordance with established practices.

REFERENCES

Andrés Aucejo, E. (2024a): "Hacia una nueva arquitectura de la cooperación tributaria internacional institucionalizada en el siglo XXI, bajo el rol clave de Naciones Unidas: a propósito de la Resolución A 77/441 (29 dic. 2022) y del informe de la Secretaría General A/78/235 (julio 2023), de Naciones Unidas sobre *promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations*", in A. García Moreno y E. Machancoses García (eds.): *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario: Estudio en memoria del Profesor Carmelo Lozano Serrano*, Aranzadi, Pamplona.

Andrés Aucejo, E. (2024b): "«Educación fiscal» y «Tax compliance» mejorados por la Inteligencia Artificial como partes integrantes de la Convención tributaria y protocolos de Naciones Unidas sobre cooperación tributaria internacional eficaz e inclusiva, de naturaleza holística", *Revista de educación y derecho - Education and law review*, Nº. 30, April-September, 2024.

Baker, P. (2024): "Reform of the international tax architecture: the UN fails to reach consensus", *Tax Journal,* 6 September.

Bena, F. (2024): "A UN tax convention is finally in the making. Now what?", Global Policy Journal Blog, 7 February [URL: https://www.globalpolicyjournal.com/blog/07/02/2024/un-tax-convention-finally-making-now-what] (last access: 30 December 2024).

Boletto, G. & Grau Ruiz, M. A. (2023): "A New Bottom-Up Perspective in International Tax Cooperation for Sustainable Development", *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, N.º 4: 473.

Brauner, Y. (2024): "A UN Dawn For The International Tax Regime", *Intertax*, Vol. 52, N.º 2: 100.

EY (2024): "UN Ad Hoc Committee advances Terms of Reference for a Framework Convention on International Tax Cooperation", *Tax News Update*, global edition, 22 August (2024-1590) [URL: https://globaltaxnews.ey.com/news/2024-1590-un-ad-hoc-committee-advances-terms-of-reference-for-a-framework-convention-on-international-tax-cooperation#.%20https://globaltaxnews.ey.com/news/2024-1590-un-ad-hoc-committee-advances-terms-of-reference-for-a-framework-convention-on-international-tax-cooperation#] (last access: 30 December 2024).

Faccio, T. & Ghosh, J. (2024): "Why Should EU Countries Support a UN Framework Convention on International Tax Cooperation", *Intertax*, Vol. 52, N.º 5: 358-360.

Fernández Sánchez, J. J. (2024): "Naciones Unidas avanza hacia una Convención Marco para la Cooperación Fiscal Internacional", *Blog Fiscal de Crónica Tributaria,* 18 de diciembre de 2024. [URL: https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/naciones-unidas-avanza-hacia-una-convencion-marco-para-la-cooperacion-fiscal-internacional/] (last access: 30 December 2024).

Fisher, R.; Ury, W. & Patton, B. (2011): *Getting to yes. Negotiating agreement without giving in*, Penguin, New York: xii.

Forgette, M. & Palak, P. (2024): "The UN framework convention on international tax cooperation is now a certainty: What can and must it address?", *Blog Center for Economic and Social Rights*, 25 March [URL: https://www.cesr.org/the-un-framework-convention-on-international-tax-cooperation-is-now-a-certainty-what-can-and-must-it-address/] (last access: 30 December 2024).

Gil Cruz, E. M. & Grau Ruiz, M. A. (dirs.) (2024): *Medidas financieras, fiscales, sociales y procedimentales para la sostenibilidad [Financial, tax, social and procedural measures for sustainability]*, Aranzadi, Pamplona.

Grau Ruiz, M. A. (2019): *Sostenibilidad global y actividad financiera: Los incentivos a la participación privada y su control*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona.

Grau Ruiz, M. A. (2021): "Financing for SDGs: Toward a Responsible Public-Private Tax Approach", in W. Leal Filho, A. Marisa Azul, L. Brandli, A. Lange Salvia and T. Wall (eds.): *Partnerships for the Goals. Encyclopedia of the UN Sustainable Development Goals*, Springer, Cham [URL: https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007/978-3-319-95963-4_59] (last access: 30 December 2024).

Grau Ruiz, M. A. (2024a): "Impulso tributario a las entidades de la economía social en el ámbito interno e internacional" [Tax promotion of social economy entities at the domestic and international levels], in R. Chaves Ávila *et al.* (coords.): *Fomento de la Economía Social: Instrumentos Fiscales y de Políticas Públicas. Administración pública y economía social: aliados para una prosperidad inclusiva [Promoting the Social Economy: Fiscal and Public Policy Instruments. Public administration and social economy: allies for inclusive prosperity]*, CIRIEC, Valencia. Available open access https://ciriec.es/novedades-bibliograficas/fomento-de-la-economia-social-instrumentos-fiscales-y-de-politicas-publicas-la-administracion-publica-y-la-economia-social-aliados-para-una-prosperidad-inclusiva/.

Grau Ruiz, M. A. (2024b): "Repensando la cooperación internacional en cuestiones de tributación para que sea verdaderamente inclusiva y eficaz", in A. García Moreno y E. Machancoses García (eds.): *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario: Estudio en memoria del Profesor Carmelo Lozano Serrano*, Aranzadi, Pamplona.

Grau Ruiz, M. A. (2024c): "United Nations Tax Framework Convention: Terms of Reference for an Inclusive and Effective International Tax Cooperation? Critical Issues", *Kluwer International Tax Blog*, 6 September [URL: https://kluwertaxblog.com/2024/09/06/united-nations-tax-framework-convention-terms-of-reference-for-an-inclusive-and-effective-international-tax-cooperation-critical-issues/] (last access: 30 December 2024).

Hearson, M. (2024): "What to do with a global majority: making the most of a UN tax convention", *ICTD blog*, 22 May [URL: https://www.ictd.ac/blog/what-to-do-with-a-global-majority-making-the-most-of-a-un-tax-convention/] (last access: 30 December 2024).

Mataba, K. (2024): "Inside the UN Tax Negotiations: Key outcomes and future challenges", IISD, 23 August [URL: https://www.iisd.org/articles/explainer/United-Nations-Tax-Negotiations] (last access: 30 December 2024).

Matonga, G. (2024): "Wealthy countries push back as UN moves ahead with global tax plan", ICIJ, 3 June [URL: https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/wealthy-countries-push-back-as-un-moves-ahead-with-global-tax-plan/] (last access: 30 December 2024).

Munson, J. (2024): "UN Draft Tax Treaty Urges Fairer Taxing Rights, Wealth Taxes (2)", *Daily Tax Report,* 7 June [URL: https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/un-draft-tax-treaty-calls-for-fairer-taxing-rights-wealth-taxes] (last access: 30 December 2024).

Onyeabor, E. (2023): "Towards a United Nations Tax Convention: Prospects and Challenges for Developing Economies", *Afronomicslaw*, 12 December: 3 [URL: https://www.afronomicslaw.org/category/analysis/towards-united-nations-tax-convention-prospects-and-challenges-developing] (last access: 30 December 2024).

Parada, L. (2024): "International Cooperation on Tax Matters at the United Nations: A Turning Point in History?" 2 February 2, *Caribbean Tax Law Journal* 1 [URL: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4714506] (last access: 30 December 2024).

Picciotto, S. (2024): "The Design of a UN Framework Convention on International Tax Cooperation", April 5. Available at SSRN [URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4785381] (last access: 30 December 2024).

PWC (2024): "UN releases draft Terms of Reference for negotiating a Framework Convention on International Tax Cooperation", *Tax Policy Alert*, 11 June [URL: https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-un-releases-draft-tor-for-negotiating-a-framework-convention.pdf] (last access: 30 December 2024).

Quiñones, N. (2024): "The UN Framework Convention On Tax Matters And A New Hope For Multilateralism And Simplification In The Area Of International Taxation", *Kluwer International Tax Blog*, 3 April [URL: https://kluwertaxblog.com/author/natalia-2/] (last access: 30 December 2024).

Smith, C. & Rudgewick, O. (2024): "Power shift on tax gives UN the upper hand", *Public Finance*, N.º 1: 12.

Spencer, D. E. (2023a): "Change and (In)Stability", *Journal of International Taxation*, Vol. 34, N.º 8: 28-45.

Spencer, D. E. (2023b): "The United Nations: A Forum for International Tax Reform," *Journal of International Taxation*, Vol. 34, N.º 11: 47-63.

Travers, E. (2024): Why the world needs a UN global tax convention, UN News, 16 August [URL: https://www.un.org/en/desa/why-world-needs-un-global-tax-convention] and [https://news.un.org/en/story/2024/08/1153301?_gl=1*1xz8bd7*_ga*NTY3MDIwODg1LjE3MjQ3ODA4ODM.*_ga_TK9BQL5X7Z*MTcyNDc4MTAzMS4xLjEuMTcyNDc4MTgxOC4wLjAuMA] (last access: 30 December 2024).

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (67-97)

INNOVACIONES PRESUPUESTARIAS EN EL CONTEXTO DE LA SOCIEDAD DIGITAL: ANÁLISIS E IMPACTO SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS (*)

Romero Abolafio, Juan José
Profesor Ayudante Doctor (Acreditado a Profesor Titular de Universidad)
Universidad de Granada (España)
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-5328-1139

Recibido: 25 de noviembre de 2024
Aceptado: 4 de febrero de 2025

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

RESUMEN

La generalización de las tecnologías de la información y la comunicación nos sitúa ante una sociedad digital con implicaciones profundas sobre los cauces de interacción entre Administraciones y ciudadanos; además, el desarrollo progresivo de paradigmas como el "Gobierno Abierto" plantea un escenario sustancialmente diferente a efectos de la articulación de políticas y el despliegue de actividades como la prestación de servicios públicos. En este marco surgen cuestiones emergentes en torno al papel del presupuesto como elemento clave de la gestión pública sujeto a evolución y las experiencias democráticas innovadoras implementadas en este contexto de cambios.

Palabras clave: Presupuestos públicos, tecnologías de la información y la comunicación, Gobierno Abierto, servicios públicos, presupuestos participativos.

(*) Trabajo elaborado en el seno del Proyecto de Investigación «Nuevas formas de organización y prestación de los servicios públicos en una Administración Digital: especial referencia al Teletrabajo» (TED2021-131550B-I00)

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

BUDGET INNOVATIONS IN THE CONTEXT OF THE DIGITAL SOCIETY: ANALYSIS AND IMPACT ON THE DELIVERY OF PUBLIC SERVICES

Romero Abolafio, Juan José

ABSTRACT

The generalisation of information and communication technologies places us in a digital society with profound implications for the channels of interaction between administrations and citizens; moreover, the progressive development of paradigms such as 'Open Government' generates a substantially different scenario for the articulation of policies and the deployment of activities such as the provision of public services. In this framework, emerging questions arise around the role of budgets as key elements of public management subject to evolution and innovative democratic experiences implemented in this context of change.

Keywords: Public budgets, information and communication technologies, Open Government, public services, participatory budgeting.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

SUMARIO

1. Introducción. 2. Los presupuestos públicos en el contexto del "Estado social y democrático de Derecho". 3. La prestación de servicios públicos en el marco del Gobierno Abierto. 3.1. El paradigma del Gobierno Abierto. 3.2. Pilares del Gobierno Abierto. 3.2.1. *Transparencia*. 3.2.2. *Participación*. 3.2.3. *Rendición de cuentas*. 3.3. Repercusiones de las tecnologías de la información y la comunicación. 3.3.1. *Cambio de cultura*. 3.3.2. *Planes de Gobierno Abierto en el ámbito español*. 4. Prácticas innovadoras: especial referencia a los presupuestos. 4.1. Portales. 4.2. Presupuestos abiertos. 4.3. Presupuestos participativos. 5. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los presupuestos resultan trascendentales para la gestión pública en cuanto no solo suponen una expresión en clave económica de los objetivos perseguidos que, a su vez, están concretados a través de la atribución de determinados recursos para su efectiva materialización; sino que, además, desde su posición clave, suscitan implicaciones medulares a nivel democrático o político, entre otras repercusiones. Asimismo, constituyen documentos dinámicos en sentido inmediato porque reflejan el contenido del ejercicio presupuestario en cuestión; al mismo tiempo que, de forma más amplia, enraízan en el modelo estatal que los encuadra, suponiendo en el caso español la sustanciación del "Estado social y democrático de Derecho" constitucionalmente consagrado (1).

Desde una perspectiva histórica, los Estados han experimentado cambios progresivos con el transcurso del tiempo y, acompasadamente, sus administraciones se han adaptado a los requerimientos emergentes, reflejando tal curso evolutivo los presupuestos públicos tanto cuantitativa como cualitativamente (Sánchez Trigueros, 2015: 72 y ss.). En cualquier caso, en todos los escenarios planteados han desempeñado una labor esencial en la transformación hacia la cobertura de las necesidades públicas, actuando del mismo modo como instrumentos fundamentales de planificación o rendición de cuentas, entre otras funciones que, en conjunto, revelan su condición decisiva para el óptimo desempeño de las políticas correspondientes (Sicilia y Steccolini, 2017: 905).

Dicha condición capital de los presupuestos viene determinada por las propias funciones desempeñadas en el marco de la gestión pública (2): asignación, consistente en el establecimiento de límites de gasto y su vinculación con ciertos objetivos a través de cri-

(1) Art. 1.1 CE: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

(2) Conforme plantean Anessi-Pessina *et al.* (2016: 497); a su vez, estos autores realizan una revisión de la literatura científica existente en torno a la función de los presupuestos, a partir de la propuesta desarrollada por Schick (2003).

terios clasificatorios; gerencial, relativa a la adscripción de unidades de responsabilidad respecto de la consecución de los cometidos correspondientes; y rendición de cuentas, porque supone un documento esencial a efectos del posterior control de la realización de los fines a partir de los recursos asignados. En conjunto, dimensiones operativas que evidencian sus profundas implicaciones y repercusiones sobre las que pivota el funcionamiento de los Estados y sus Administraciones, así como su actuación como vector para la sustanciación de políticas públicas en ámbitos diversificados.

De forma sintética e ilustrativa, los presupuestos públicos han sido descritos como la representación de «políticas expresadas en números específicos» (3), constituyendo la sustanciación económica de la intervención en diferentes ámbitos. En consecuencia, constituyen una formulación de la gestión pública que actúa como núcleo de conexión de diferentes partes, cobrando especial sentido la búsqueda de una lógica colaborativa (De Abreu y Gomes, 2018: 595) que impregne las diferentes fases que comprende su materialización. De hecho, esta perspectiva resulta de especial interés para determinados puntos neurálgicos de la actividad pública, como la organización y prestación de servicios públicos, habida cuenta que constituyen una ostensible materialización de la puesta en práctica de las respectivas políticas que, de cualquier modo, desde una óptica jurídica deben enraizar en la propia Constitución (4). Al respecto, desde una perspectiva financiera, a modo ilustrativo, el artículo 158.1 de la Carta Magna recoge la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio nacional (5).

Actualmente, resulta evidente que el presupuesto es un elemento generador de interés más allá de su lectura en clave exclusivamente jurídico-financiera o económica, siendo un objeto de análisis para distintas disciplinas de modo acorde a sus profundas implicaciones y amplias repercusiones, suscitando interrogantes de diferente índole (Cicuéndez Santamaría, 2018: 42). En este sentido, las tecnologías de la información y la comunicación ofrecen un elenco de posibilidades, así como cuestiones de diferente índole desde el punto de vista de su consideración como fuente de innovación para el desarrollo de experiencias presupuestarias; asimismo, su utilización en el marco de propuestas como el paradigma de Gobierno Abierto, con incidencia sobre el modelo de Administración, plantea un escenario de mejoras que alcanza ámbitos relevantes para el gasto público como la prestación de servicios.

Considerando estos cambios sustanciales, el presente trabajo analiza determinados aspectos de interés en torno a los presupuestos públicos, prestando especial atención a la puesta en práctica de experiencias presupuestarias innovadoras y su regulación, desde la óptica de la mejora de las condiciones de prestación de servicios.

---

(3) Traducción propia a partir de Jung (2022: 92).

(4) Se trata de una idea expuesta en diferentes ocasiones en la literatura científica, por todos: Pérez Royo (1988).

(5) Dicho precepto indica: «En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español».

2. LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS EN EL CONTEXTO DEL "ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO"

Los referentes constitucionales resultan esenciales para la comprensión de los presupuestos en nuestro contexto, de modo que su lectura al trasluz de las coordenadas del "Estado social y democrático de Derecho" resulta imperativa, generándose importantes repercusiones a nivel procedimental, teleológico y hermenéutico en torno a la realización de los fines consustanciales a tal fórmula.

Focalizándonos sobre el componente democrático, expresamente presente en dicha cláusula, al hilo del reconocimiento de su importancia para la concepción del modelo estatal existente, ha sido destacada su virtualidad en la vertebración de la relación entre poder y ciudadanos (Aragón Reyes, 2018: 31), elemento con proyección sobre la función de los presupuestos y su propia evolución a lo largo del tiempo en su adaptación a las nuevas realidades y necesidades. En consecuencia, los presupuestos resultan claves para la sustanciación de la gestión pública porque posibilitan visualizar aspectos esenciales de su materialización, trascendentales para sujetos de diferente naturaleza habida cuenta de la condición nuclear de su contenido, siendo fundamental garantizar circunstancias de transparencia idóneas; en expresivas palabras de Sundelson: «un presupuesto no es presupuesto a menos que permita al público una visión libre e ilimitada de sus características» (6). De hecho, su capitalidad para la realización del "Estado social y democrático de Derecho" y su condición de punto de encuentro para diferentes agentes ha sido subrayada por la STC 3/2003, de 16 de enero, en los siguientes términos: «El presupuesto es [...] la clave del parlamentarismo ya que constituye la institución en que históricamente se han plasmado las luchas políticas de las representaciones del pueblo (Cortes, Parlamentos o Asambleas) para conquistar el derecho a fiscalizar y controlar el ejercicio del poder financiero: primero, respecto de la potestad de aprobar los tributos e impuestos; después, para controlar la administración de los ingresos y la distribución de los gastos públicos» (7).

Por tanto, los presupuestos revisten una conexión entre ciudadanía y poderes públicos, siendo necesario reflexionar sobre las relaciones entre los diferentes sujetos en el contexto del surgimiento de modelos gubernamentales reformistas que otorgan una especial relevancia a las aportaciones de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. En este sentido, en el estudio del papel de los presupuestos en el marco del Gobierno Abierto, ha sido expresada la relevancia de articular unas dinámicas de funcionamiento idóneas en el desarrollo del procedimiento presupuestario entre las diferentes partes implicadas teniendo en cuenta sus singularidades, resultando esencial la transparencia y la consideración de las necesidades ciudadanas, a su vez cambiantes acompasadamente al transcurso del tiempo, tanto desde una perspectiva formal como sustancial. En otras palabras, los procedimientos presupuestarios tienen que adaptarse a los cambios contextuales que plantean transformaciones tan importantes como el paradigma del Gobierno Abierto, plenamente presente en nuestro ordenamiento, con im-

(6) Traducción propia a partir de Sundelson (1935: 260).

(7) FJ 3 (ECLI: ES:TC:2003:3). En el mismo sentido, SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11 (ECLI:ES:TC:2011:136); y 34/2018, de 12 de abril, FJ 6 (ECLI:ES:TC:2018:34).

plicaciones jurídico-financieras relevantes e incidencia sobre las relaciones entre poderes públicos y ciudadanía (Harrison y Sayogo, 2014: 514). Por tanto, es posible observar la evolución de las necesidades implícitas a los presupuestos públicos, evidenciándose un cambio de escenario que no solo debe atender inexorablemente al contenido del propio "Estado social y democrático de Derecho", sino que, a mayor abundamiento, tiene que operar como un arquetipo en favor de su mejor realización y efectividad.

Focalizándonos sobre la prestación de servicios como actuación necesaria de los poderes públicos para la realización de ciertos derechos de naturaleza eminentemente prestacional, resulta indispensable una concordancia entre las políticas puestas en práctica y las necesidades ciudadanas subyacentes; en consecuencia, tal actividad prestacional es programada y sustanciada a través de los correspondientes presupuestos (De Abreu y Gomes, 2018: 596; Ling y Roberts, 2014: 10). Por consiguiente, constituyen una expresión de la actividad financiera pública vinculada a actuaciones como la prestación de servicios públicos, planteándose a través de su contenido aspectos tan relevantes como la suficiencia financiera imperativa para su efectiva realización. Por consiguiente, los presupuestos públicos trascienden su comprensión en clave exclusivamente económica para alcanzar implicaciones en diferente sentido en concordancia con su asumida centralidad para la acción pública, incluyendo su condición medular para la realización del "Estado social y democrático de Derecho" constitucionalmente consagrado.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que los presupuestos están sometidos a evolución al compás del modelo estatal presente, cobrando protagonismo factores como el aumento del intervencionismo público, patente en circunstancias como el incremento de la actividad prestacional del Estado, la diversificación de las modalidades de gestión de los servicios, la propia transformación de los parámetros de gobernanza a través de paradigmas como el Gobierno Abierto o el cambiante marco fáctico en el que se ponen en práctica las actuaciones públicas a la vista de la naturaleza mutable y dinámica de las necesidades. En suma, un elenco de elementos con repercusiones evidentes sobre la configuración del presupuesto como pieza clave del engranaje estatal e inexorable para la operatividad del aparato administrativo.

En este encuadre de complejidad *in crescendo*, es trascendental atender a la perspectiva de la propia ciudadanía, escuchar sus demandas en una concepción aperturista de los presupuestos como vía para obtener una visión más rica, matizada y cercana de los intereses públicos (Sampaio, 2016: 938), explorando políticas que se aproximen más a los requerimientos a solventar en cada caso, en la búsqueda de una mejor concordancia entre las acciones planteadas y las necesidades gestionadas a través de ellos (Jung, 2022: 92). Por añadidura, estas fórmulas presupuestarias permitirían una mayor colaboración ciudadana en la gestión pública, así como una mejora de las condiciones de rendición de cuentas a través de la articulación de cauces de acuerdo con las posibilidades que brindan las tecnologías de la información y la comunicación, como elementos decisivos para la configuración de los servicios, con repercusiones sobre el gasto público.

En este mismo sentido, la jurisprudencia constitucional ha puesto de manifiesto que el presupuesto es el «exponente máximo de la democracia parlamentaria» (8), al igual

(8) SSTC 3/2003, de 16 de enero, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2003:3); 136/2011, de 13 de septiembre, FJ

que su condición de «vehículo de dirección y orientación de la política económica» (9) o «instrumento de dirección y orientación de la política económica del Gobierno» (10). Asimismo, ha resaltado la importante conexión entre presupuestos y democracia a propósito de los «presupuestos participativos» en los siguientes términos: «Es patente que los presupuestos generales encierran decisiones muy relevantes para la vida local. No puede perderse de vista que el instituto presupuestario, junto al tributo ("*no taxation without representation*"), está en los orígenes mismos de la democracia moderna (SSTC 3/2003, de 16 de enero, FJ 3, respecto del presupuesto; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2, respecto del tributo). La doctrina constitucional ha hablado en este sentido de una "conexión especial entre el presupuesto y la democracia", refiriéndose específicamente a la democracia parlamentaria (STC 3/2003, FJ 3). En el ámbito local, la idea básica de que los gastos que elija el poder ejecutivo deban contar con la aceptación de los ciudadanos viene afirmándose a lo largo de los años con igual intensidad. Más aún, la mayor proximidad de las corporaciones locales a la ciudadanía ha favorecido el desarrollo, no solo del binomio "presupuesto y consentimiento ciudadano" (atribuyendo al pleno todas las decisiones presupuestarias de la entidad local), sino, incluso, del binomio "presupuesto y participación ciudadana" (facilitando la intervención directa del vecino en la elección de los gastos que más le afectan mediante los denominados "presupuestos participativos")» (11).

Desde su óptica, la literatura económica también ha destacado la conexión entre presupuesto y cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, subrayando la necesidad de que resulten democráticos y eficientes en la gestión de los recursos disponibles (Jung, 2022: 96). A nivel prestacional, la eficiencia constituye un factor fundamental en cuanto posibilita una optimización de los recursos, facilitando el alcance de una óptima realización de los objetivos consustanciales a las políticas, con los consiguientes resultados sobre las condiciones de desempeño de los servicios públicos. Además, la consecución de estos objetivos también ha sido conectada con la utilización de tecnologías de la información y la comunicación porque promueven una mayor implicación ciudadana en el desarrollo de políticas públicas y un aumento del control social, generando un incremento de la presión en favor del alcance de niveles óptimos de desempeño (Harrison y Sayogo, 2013: 235), actuando sobre el problema de la ineficiencia presupuestaria advertido con relación a la prestación de servicios públicos, igualmente de interés desde la perspectiva de la suficiencia financiera (12).

---

11 (ECLI:ES:TC:2011:136); 217/2013, de 19 de diciembre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:2013:217).

(9) Entre otras: SSTC 103/2024, de 17 de julio, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2024:103); 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4 (ECLI:ES:TC:1992:76); 65/1987, de 21 de mayo, FJ 4 (ECLI:ES:TC:1987:65) y 27/1981, FJ 2 (ECLI:ES:TC:1981:27).

(10) Entre otras: SSTC 203/1998, de 15 de octubre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:1998:203); STC 109/2001, de 26 de abril, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2001:109); 67/2002, de 21 de marzo, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2002:67); 3/2003, de 16 de enero, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2003:3); 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2011:136); 206/2013, de 5 de diciembre, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2013:206).

(11) STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 (ECLI:ES:TC:2016:111).

(12) Se trata de una cuestión que ha sido estudiada desde diferentes perspectivas en la literatura científica: Greiling (2006); Ruggiero, Duncombe, y Miner (1995); así como Smith y Street (2005).

Constitucionalmente, la búsqueda de parámetros de eficiencia y eficacia está presente en el art. 31.2 CE: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía». Este dictado ha sido interpretado como un llamamiento a la búsqueda de la racionalidad económica para la defensa del conjunto de los derechos individuales de los ciudadanos (13); empero, también la literatura científica ha puesto de manifiesto en repetidas ocasiones la necesidad de un mayor desarrollo dogmático de estos referentes relativos al gasto público (Aguayo Avilés y Bueno Gallardo, 2018: 1121), así como la importancia de desarrollar fórmulas para la auténtica realización de la justicia financiera desde la óptica de la conexión entre ingresos y gastos públicos (Cortés Domínguez, 1985: 97).

La búsqueda de la eficiencia en el gasto público también constituye un objetivo presente para el legislador; concretamente, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, apela en su Preámbulo al Programa de reformas de España para 2014, que planteó la necesidad de mejorar la eficiencia en cuanto al uso de recursos públicos, entre otras metas. Además, el Informe de la Comisión de Reforma de las Administraciones Públicas (CORA) apuntó la necesidad de abordar mejoras en este mismo sentido, a través de medidas como la implantación de un sistema para la medición de la eficiencia (14), al igual que reconoció la importancia de acercar las decisiones políticas a los ciudadanos en su condición de demandantes de servicios públicos (15), finalidad para la que resultan esenciales las aportaciones de las tecnologías de la información y la comunicación. Del mismo modo, advierte la necesidad de garantizar la prestación de servicios públicos en condiciones de eficiencia y al menor coste posible, actuando sobre el gasto vinculado e interviniendo sobre anomalías operativas, acometiendo una reforma de relevancia a la vista de su dimensión (16). Dicha Ley, también contempla entre los principios generales presentes en el art. 3: «h) eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados», «i) economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales» y «j) eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos», entre otros (17).

---

(13) En palabras de Yebra Martul-Ortega: «La economicidad y eficiencia deben ser mandados obligados para el gasto público y para el gasto privado y, naturalmente, son derechos de los individuos, porque en la medida en que el Estado despilfarra el contenido del conjunto de sus gastos públicos, es evidente que lo que está haciendo es malbaratar el conjunto, no defender el conjunto de los derechos individuales de los ciudadanos» (2004: 231).

(14) Sobre esta necesidad y sus implicaciones: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Ministerio de la Presidencia (2013: 67 y ss.).

(15) Respecto a las repercusiones de la actividad prestacional sobre la ciudadanía y su percepción como demandantes: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Ministerio de la Presidencia (2013: 44).

(16) La conexión entre gasto público y prestación de servicios está presente, entre otros, en: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Ministerio de la Presidencia (2013: 40 y 41).

(17) Igualmente, el art. 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, contempla que las Administraciones Públicas, en el ejercicio de la correspondiente iniciativa legislativa o potestad reglamentaria, deben actuar conforme a determinados principios como: eficacia, transparencia o eficiencia. Además, sin perjuicio de otras referencias normativas a la eficiencia, podemos encontrar presente este parámetro en la Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

Además, por su especial conexión con el tema abordado, conviene recordar que el art. 7.2 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera expresa que: «La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público».

En suma, resulta fundamental tener en cuenta el papel del gasto y su encuadre en el presupuesto como clave de bóveda para posibilitar económicamente la intervención pública a la vista de que no solo constituyen cauces para asegurar los recursos necesarios para su efectiva materialización, especialmente patente en la prestación de servicios, sino que también son núcleos esenciales en la planificación y gestión financiera estatal, sin perjuicio de su relevante control. Por consiguiente, es primordial una política económica que garantice unos niveles adecuados de prestación de servicios públicos esenciales, siendo destacable la eficiencia como vía para la optimización de los recursos y la eficacia como evidencia de resultados.

En este orden de cosas, el principio de eficiencia constituye un poderoso referente en la construcción de políticas públicas, especialmente en momentos de escasez económica, por cuanto permite sacar partido a los recursos existentes a fin de maximizar, en la medida de lo posible, los niveles de prestación de los servicios públicos. En torno a esta cuestión, la STC 111/2016, de 9 de junio, ha destacado la condición clave de los principios de eficiencia, eficacia y estabilidad presupuestaria en el manejo de los fondos públicos, como criterios consagrados por los arts. 103.1, 31.2 y 135 de nuestra Norma fundamental, respectivamente, de modo que ejercerían un papel primordial que motivaría su promoción y virtualidad en el contexto de la actividad estatal (18).

3. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS EN EL MARCO DEL GOBIERNO ABIERTO

Los presupuestos públicos constituyen núcleos fundamentales para la gobernanza (De Abreu y Gomes, 2018: 595; Harrison y Sayogo, 2013: 236 y 514), planteando cuestiones trascendentes en diferente sentido. Concretamente, habida cuenta de sus efectos sobre aspectos capitales como la propia prestación de servicios públicos, es importante abordar su evolución al trasluz del modelo de Gobierno Abierto y las aportaciones de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación como vía para la innovación en la gestión pública al compás del "Estado social y democrático de Derecho". En este sentido, resulta básico entender que los presupuestos públicos no operan como procedimientos anclados en el tiempo al margen de la evolución experimentada por el Estado, sino que deben concebirse en íntima conexión con las transformaciones en el modelo de gobernanza presente.

(18) FJ 4 (ECLI:ES:TC:2016:111).

3.1. El paradigma del Gobierno Abierto

El Gobierno Abierto conforma un modelo de gobernanza con beneficios diversos como mejoras en la eficacia, eficiencia y cobertura de los servicios públicos; sin perjuicio de otras ventajas, como un aumento en los niveles de transparencia, avances en la participación ciudadana o progresos en materia de rendición de cuentas (Jelenic, 2019: 3). Partiendo de este planteamiento, conviene recordar que la actividad de prestación de servicios públicos ha sido analizada al trasluz de la conocida teoría principal-agente, una construcción utilizada en el marco del análisis del funcionamiento de la Administración Pública (Lane, 2005); en el objeto de estudio que nos ocupa, supone que los ciudadanos, como principales, transmiten sus preferencias a los gobiernos respectivos, que operan en calidad de agentes (Jelenic, 2019: 11), que materializarían su actuación a través de la intervención mediante medidas como la puesta en marcha de los servicios.

En este escenario, la transición hacia el modelo de Gobierno Abierto implica la apertura de canales emergentes de comunicación entre principales y agentes con efectos directos sobre sus relaciones de mutua interacción. Se trata de un cambio especialmente patente a la vista de las posibilidades que brindan las nuevas tecnologías, como una mayor transparencia en la gestión financiera, la apertura de vías alternativas de participación o la habilitación de cauces innovadores para la rendición de cuentas. El resultado es un planteamiento sustancialmente diferente que, sin desplazar de forma brusca la situación preexistente, permite un acercamiento entre las posiciones de gobiernos y ciudadanos; generándose repercusiones sobre ámbitos tan importantes como la gestión de los servicios públicos, una cuestión de particular interés teniendo en cuenta la evolución experimentada a lo largo del tiempo por esta actividad, así como la diversificación de sus modalidades de prestación.

Focalizándonos sobre el Gobierno Abierto, los ejes de transparencia, participación y rendición de cuentas han sido considerados esenciales para la promoción de las condiciones de calidad gubernamental necesarias para una mayor confianza ciudadana (Harrison y Sayogo, 2013: 236 y 513); no obstante, este paradigma ha sido explicado posteriormente mediante otras dimensiones (19). Dichos tres elementos, presentes en el Memorándum "*Transparency and Open Government*" (20) en el contexto estadounidense, han sido interpretados como pilares fundamentales, interdependientes entre ellos, para la sustanciación de este modelo gubernamental, contando con efectos sobre la gestión y desarrollo de los servicios públicos, articulados a partir de las necesidades ciudadanas. En concreto, el impulso de este modelo se produce a través de la "Alianza para el Gobierno Abierto" –"*Open Government Partnership*"–, una iniciativa internacional

(19) Entre otros, identifican estos pilares: Harrison y Sayogo (2014) y McDermott (2010: 403 y ss.). De forma más reciente, también es posible encontrarlos en: Martín Delgado (2021: 24). No obstante, la determinación de las dimensiones consustanciales al Gobierno Abierto es una cuestión con diferentes respuestas, *vid*. Grimmelikhuijsen y Feeney (2017: 580 y ss.). Esta diversidad de interpretaciones tiene conexión con su consideración como concepto "paraguas", por todos, *vid*. OECD (2023: 15 y ss.).

(20) Emitido el 21 de enero de 2009 por el entonces presidente Barack Obama. Disponible en: [https://obamawhitehouse.archives.gov/the-press-office/transparency-and-open-government] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

consolidada con importantes acciones en su haber en torno a la realización de los citados ejes, contando en la actualidad con 75 miembros nacionales y 150 gobiernos locales (21).

3.2. Pilares del Gobierno Abierto

En cuanto a los pilares del modelo de Gobierno Abierto, siguiendo el enfoque inicial de este paradigma, es importante tener en cuenta que la transparencia ha sido considerada una premisa para el funcionamiento idóneo de los instrumentos de participación ciudadana y rendición de cuentas (Martín Delgado, 2021: 24), motivo que explicaría que la literatura científica se haya focalizado con particular interés sobre dicho elemento (Harrison y Sayogo, 2014: 514). Igualmente, el legislador ha otorgado a este eje particular relevancia a través de la conocida Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, constituyendo una noción compleja, cuyo significado es necesario abordar tanto por su condición capital en el marco el ordenamiento jurídico, como a la vista de su relevancia creciente potenciada por el apoyo de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación como soporte (Harrison y Sayogo, 2014: 237 y 515), contando con ostensibles efectos sobre la confianza ciudadana y el persistente problema de la desafección institucional (Villoria Mendieta y Jiménez, 2012: 15).

3.2.1. *Transparencia*

La transparencia ha sido vinculada a importantes beneficios relativos a una mejora de la gestión pública (22); de hecho, la transparencia presupuestaria está vinculada a avances notables en el desarrollo de un marco financiero más sólido que, a su vez, opere como base para la mejora de las políticas públicas; al igual que ha sido conectada con la legitimación de la acción estatal y al desarrollo de instrumentos eficaces de lucha contra la corrupción (Jung, 2022: 95).

Efectivamente, la transparencia pública constituye un arma contundente para el óptimo funcionamiento de políticas de intervención frente a las actividades de corrupción (23) habida cuenta que la información es una pieza clave para el desarrollo de estrategias de intervención, siempre teniendo presente la influencia de las condiciones contextuales actuales (Michener y Bersch, 2013). Por tanto, la información juega un papel clave en la detección de los casos de corrupción, de modo que, a la vista del problema de la asimetría informativa presente entre las partes implicadas de acuerdo con los planteamientos de la teoría principal-agente, la puesta en práctica de mecanismos efectivos de transparencia resulta esencial, especialmente en determinados ámbitos como el presupuestario, considerados técnicamente complejos por la literatura científica (Benito y Bastida, 2009: 405). En consecuencia, instrumentos como los presupuestos abiertos, presentes en modelos como el Gobierno Abierto y sustanciados con mayor facilidad a tra-

(21) Según los datos disponibles en: [https://www.opengovpartnership.org/about] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(22) Se trata de una idea puesta de manifiesto en diferentes ocasiones en el marco de la literatura científica, por todos: De Renzio y Masud (2011: 608).

(23) *Idem*.

vés de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, han sido considerados aportaciones valiosas para afrontar el preocupante problema de la corrupción pública (Jung, 2022: 109).

3.2.2. *Participación*

La información desempeña un papel igualmente relevante para la operatividad de medidas de intervención en clave de participación y rendición de cuentas (24). En este sentido, la transparencia constituye un presupuesto para el desarrollo de instrumentos de participación porque es un elemento con incidencia sobre la perspectiva ciudadana de las actuaciones llevadas a cabo por los poderes públicos, resultando esencial para propiciar unas circunstancias óptimas para la operatividad de las correspondientes políticas públicas. Por tanto, la apertura de la información constituye un elemento necesario para el eje de participación en el marco del paradigma de Gobierno Abierto (Harrison y Sayogo, 2013: 237; Harrison y Sayogo, 2014: 513), en cuanto permite habilitar cauces de intervención efectivos sobre un posible problema de asimetría de información que, a la vista de las ventajas que ofrecen las nuevas tecnologías, adquiere una dimensión sustancialmente diferente en observancia de los cauces emergentes de participación ciudadana.

3.2.3. *Rendición de cuentas*

En cuanto a la rendición de cuentas, la información igualmente constituye un relevante presupuesto para el funcionamiento de las medidas en torno a dicho eje en el modelo de Gobierno Abierto (De Abreu y Gomes, 2018: 598). De hecho, en el contexto tecnológico actual, caracterizado por la diversidad de medios para una transmisión ágil de la información, juega un papel esencial para que las dinámicas de rendición de cuentas social operen correctamente; así como, en sentido más amplio, resulta posibilitada una respuesta eficiente ante conductas perjudiciales para los intereses públicos.

En suma, en un contexto en el que los flujos de información pública discurran correctamente, sin anomalías, habida de las posibilidades que brindan las nuevas tecnologías, deben generarse entre los ejes de transparencia, participación y rendición de cuentas, conjuntamente comprendidos en el marco de las estrategias de gobierno abierto, unas relaciones sinérgicas que mejoren la gestión pública.

(24) Entre otros: Harrison y Sayogo (2014: 513).

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

3.3. Repercusiones de las tecnologías de la información y la comunicación

Las nuevas tecnologías constituyen un importante soporte para la sustanciación de propuestas aplicativas de Gobierno Abierto en cuanto facilitan la puesta en marcha de instrumentos innovadores en el marco de políticas vanguardistas de gestión pública. Sin embargo, más allá de sus evidentes beneficios, es necesario tener en cuenta determinados factores a efectos de su articulación y funcionamiento en los términos seguidamente expuestos.

3.3.1. *Cambio de cultura*

Las nuevas tecnologías posibilitan una difusión efectiva de la información a gran escala sin considerables costes económicos, aunque, al mismo tiempo, nos sitúan ante interrogantes emergentes sobre cuestiones tan importantes como las implicaciones de la transparencia pública, planteándose la necesidad de una construcción teórica solvente (Harrison y Sayogo, 2013: 237) sobre la que pivote el cambio a efectuar en cada una de las circunstancias. Además, estas innovaciones tecnológicas también abren nuevas posibilidades a la participación ciudadana mediante cauces diversificados, permitiendo la obtención de un volumen mayor y más detallado de información sobre las preferencias de la población que, a su vez, puede resultar útil para perfeccionar las políticas públicas puestas en marcha, así como para conseguir una mejora de la retroalimentación obtenida a efectos de valorar las acciones materializadas, entre otras ventajas (Sampaio, 2016: 938). Igualmente, estas innovaciones tienen repercusiones sobre la rendición de cuentas, puesto que son piezas esenciales para promover el control de la gestión pública entre la ciudadanía; de hecho, han sido conectadas especialmente con su modalidad social, un concepto amplio que comprende el monitoreo por parte de este colectivo de la labor desempeñada por el sector público sustentada sobre la disponibilidad de la información facilitada por los avances tecnológicos.

Asimismo, resulta imprescindible la regulación de un tratamiento idóneo de la información pública, viéndose sustancialmente facilitada su difusión a través de los cauces posibilitados por las nuevas tecnologías, al mismo tiempo que se plantea la necesidad de afrontar interrogantes conexos con este cambio en el estado de cosas. En concreto, resulta lógico que los recursos tecnológicos facilitan notablemente la difusión de información de esta naturaleza, aunque se trata de una transformación con profundas y amplias repercusiones, que exige una adaptación del sistema preexistente al nuevo orden de cosas, alcanzando ámbitos como la implantación de prácticas innovadoras en la gestión de datos en el contexto público o modificaciones en la cultura operativa de los empleados en dicho marco, entre otros aspectos de interés (Bannister y Connolly, 2011).

La expansión de la cultura de la transparencia a través de la difusión de información mediante Internet se ha expansionado progresivamente. De hecho, la propia Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, hace años, ya contemplaba la condición clave de esta información, apuntando que las tecnologías constituyen una herramienta extraordinaria para el cumplimiento de sus disposiciones y destacando la importancia de que los ciudadanos cuenten con toda la información disponible en un único punto de acceso. Concretamente, planteaba la creación de un «Portal de la Transparencia» que albergara tanto la información bajo

el ámbito de la obligación de publicidad activa, como aquella cuyo acceso se solicitara con mayor frecuencia, plasmando a través del citado portal una «nueva forma de entender el derecho de los ciudadanos a la información pública» (25). En consecuencia, reguló incipientemente el indicado «Portal de la Transparencia» (26), así como estableció tres principios técnicos de partida a efectos de su regulación: accesibilidad, interoperabilidad y reutilización (27); en conjunto, planteó así las líneas esenciales de una nueva tendencia determinada por el recurso a las tecnologías de la información y la comunicación.

El nuevo contexto tecnológico ha ocasionado una intensificación de la difusión de información pública, empero, es necesario abordar cuestiones relevantes planteadas por la literatura científica (Harrison y Sayogo, 2014: 515), como el respeto de los datos personales y la privacidad, la habilitación de protocolos correctos para canalizar la publicación de esta información, la necesidad de identificar los datos de particular interés para facilitar su seguimiento por la ciudadanía o la articulación de cauces para hacer posible su comprensión, un aspecto particularmente determinante en el ámbito presupuestario teniendo en cuenta su condición técnica.

3.3.2. *Planes de Gobierno Abierto en el ámbito español*

La Alianza de Gobierno Abierto ha supuesto un importante impulso para la puesta en práctica de propuestas de reforma en diferentes contextos a través del desarrollo de "Planes de Gobierno Abierto" propuestos por sus miembros (28). Se trata de políticas de intervención amplias habida cuenta de la diversidad de áreas temáticas que comprende su ámbito de acción, entre las que encontramos la "gobernanza digital" –incluyendo la promoción de la innovación y la transformación digital inclusiva–, "anticorrupción e integridad" o "parlamentos abiertos" (29). Igualmente, la propia "Declaración de Gobierno Abierto" (30) recoge compromisos en materia de disponibilidad de la información relativa a las actividades gubernamentales, el apoyo a la participación ciudadana o la promoción de estándares altos de integridad profesional; junto a medidas en torno al acceso a las nuevas tecnologías al servicio de la apertura y la rendición de cuentas, poniendo de manifiesto las interesantes oportunidades que suscitan a efectos de la realización de actuaciones en materia de intercambio de la información, participación y colaboración. Además, la implicación de los diferentes miembros queda patente en la vertebración de los correspondientes "Planes de Gobierno Abierto", aportando la propia organización

(25) Preámbulo.

(26) Art. 10 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

(27) Art. 11 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

(28) Este paradigma también está presente en otros contextos; entre ellos, en el marco de la OCDE encontramos la Recomendación del Consejo sobre Gobierno Abierto (OECD/LEGAL/0438).

(29) Conforme a la información disponible en: [https://www.opengovpartnership.org/es/policy-areas] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(30) Disponible en: [https://www.opengovpartnership.org/declaracion-de-gobierno-abierto] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

directrices a través de la "Guía de Gobierno Abierto" (31) para la aplicación de estas coordenadas de gobernanza.

En el caso del Estado español, como miembro de la "Alianza de Gobierno Abierto" desde el 2011, actualmente se encuentra incursa en el desarrollo de su "V Plan de Gobierno Abierto 2024-2028", habiéndose superado hasta el momento las fases de "escucha previa", "aprobación del Documento marco y hoja de ruta", "consulta pública" y unos recientes "talleres deliberativos" (32). Empero, en los planes precedentes encontramos logros reseñables en la materia que nos ocupa que, en conjunto, permiten confirmar que, en nuestro contexto, su desarrollo y el sometimiento a los procedimientos de funcionamiento consustanciales a la Alianza han operado como una suerte de fuerza motriz para los avances en torno a este modelo.

Concretamente, en el marco del "I Plan de Gobierno Abierto 2012-2014" encontramos avances (33) en torno al aumento de la integridad pública o la búsqueda de una gestión más eficaz de los recursos públicos. Dicha estrategia de acción contempla un compromiso crucial relativo al desarrollo de la citada Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, destacando el importante avance que supone la consecución de estándares que resulten homologables a los presentes en el resto de las democracias avanzadas mediante la regulación de coordenadas esenciales en este ámbito (34); además, contemplando en su articulado la creación del "Portal de la Transparencia". Asimismo, explicita compromisos en torno a la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, al igual que la reforma de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, destacando igualmente los avances efectuados (35).

En cuanto al "II Plan de Gobierno Abierto 2014-2016" aborda entre sus compromisos de forma específica la puesta en marcha del "Portal de la Transparencia" como vía para canalizar la publicación de información pública y el ejercicio del derecho de acceso, sin perjuicio de otras funciones de interés (36); por tanto, a través de esta actuación, se atiende a los retos de mejora de los servicios públicos, aumento de la integridad pública y gestión eficaz de los recursos (37).

Respecto al "III Plan de Gobierno Abierto 2017-2019", a diferencia de su precedente, recoge actuaciones presupuestarias específicas de relevancia. Dentro del eje transversal relativo a "participación", se integran los presupuestos participativos, sin perjuicio de otras actuaciones de interés como el desarrollo de un espacio participativo web sobre Gobierno Abierto o medidas en torno a la implicación del colectivo juvenil en las políti-

(31) La edición en español está disponible en: [https://www.opengovpartnership.org/documents/open-gov-guide-2024/] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(32) [https://transparencia.gob.es/transparencia/transparencia_Home/index/Gobierno-abierto/planes-accion/VPLAN.ht] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(33) En el texto del trabajo únicamente se exponen algunos avances de interés, sin ánimo de exhaustividad, de acuerdo con el objeto de estudio analizado.

(34) P. 5.

(35) P. 8.

(36) P. 7.

(37) P. 8.

cas públicas. En el caso concreto de los presupuestos públicos, explica que implican la puesta en práctica de mecanismos para que la sociedad civil participe en la priorización de propuestas con el objetivo de fomentar la búsqueda de la transparencia y eficacia en la gestión de los recursos públicos (38). Además, recoge específicamente el caso del desarrollo de los presupuestos participativos en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (39), sin perjuicio de otras medidas como la creación de un Banco de Datos de la Central de la información económico-financiera de los Presupuestos de cuatro subsectores de las Administraciones Públicas (40).

Finalmente, el "IV Plan de Gobierno Abierto 2020-2024" plantea un proyecto de mejora del "Portal de la Transparencia" con la finalidad de ampliar y profundizar en torno a las actuaciones relativas a publicidad activa, planteando avances en materia de rendición de cuentas a la ciudadanía y seguimiento de políticas públicas, así como fomentando la publicación periódica de información en materia de su cumplimiento (41). Además, en materia presupuestaria se contemplan avances específicos como un compromiso en torno a las buenas prácticas en tal ámbito mediante la mejora del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado a través de una herramienta informativa adicional, consistente en recursos para que resulte más accesible y comprensible para la ciudadanía (42).

Adicionalmente, en los contextos autonómicos y locales también están contempladas actuaciones presupuestarias; entre ellas, encontramos la articulación de una plataforma tecnológica de participación ciudadana puesta a disposición de las diferentes administraciones de las Illes Balears para la implementación de instrumentos participativos como consultas ciudadanas o presupuestos participativos (43). Igualmente, recoge determinados compromisos en los ámbitos autonómico y local, incluyendo la articulación de presupuestos participativos en el caso de la Generalitat Valenciana (44), orientados a favorecer que la ciudadanía se involucre en la toma de decisiones públicas, profundizando en materia de gobierno abierto y despliegue democrático (45). Asimismo, plantea compromisos en torno a formación e información sobre la participación de los jóvenes en la gestión pública, comprendiendo actividades en materia de presupuestos participativos en el marco de Melilla. Por último, también integra un compromiso relativo a un "Plan de Consolidación e Impulso de la Red de Entidades Locales por la Transparencia y Participación Ciudadana de la FEMP" (46), que evidencia la importancia de promover actuaciones de esta naturaleza en el contexto local con la finalidad de avanzar en torno a la expansión de un modelo de gobierno acorde a los criterios de gobernanza participativa.

(38) Pp. 29 y 30.
(39) Pp. 56 y 57.
(40) P. 80.
(41) P. 42.
(42) Pp. 53 y 74.
(43) P. 237.
(44) P. 51.
(45) Pp. 186 a 188.
(46) Pp. 264 a 267.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

4. PRÁCTICAS INNOVADORAS: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PRESUPUESTOS

En los últimos años, han sido desarrolladas experiencias que evidencian la búsqueda de una transición hacia modelos de gobernanza alternativos, como el patente en el paradigma de Gobierno Abierto, con efectos sobre la actividad financiera pública. Sin ánimo de exhaustividad, seguidamente se examinan algunos instrumentos de esta naturaleza articulados hasta el momento, prestando especial atención a su presencia en el ámbito presupuestario, sus repercusiones sobre las prestaciones de servicios públicos y su dimensión regulatoria. Se trata de prácticas alternativas que, en ocasiones, están integradas en el marco de los Planes de Gobierno Abierto; sin embargo, en otros casos constituyen iniciativas enmarcadas en estrategias de innovación democrática o son experiencias autónomas con motivación diversa.

4.1. Portales

En los términos expuestos, al margen de las prácticas presupuestarias en clave de Gobierno Abierto auspiciadas por los diferentes Planes de Acción, podemos encontrar otras propuestas autónomas sustentadas sobre las tecnologías de la información y la comunicación (47). De hecho, este modelo gubernamental ha sido implementado en algunos casos mediante la creación de portales integrados dedicados específicamente al Gobierno Abierto diseñados con la finalidad de ofrecer un punto de información e interaccionado unificado que integre las diferentes experiencias materializadas. En este sentido, sin ánimo de exhaustividad, encontramos los portales de las Comunidades Autónomas de Castilla y León (48), Navarra (49) y Aragón (50).

De modo más específico, encontramos portales de transparencia propiamente, en lógica conexión con la materia presupuestaria, relacionados con un incremento en la rendición de cuentas, poniendo en valor la posición de la ciudadanía en el desarrollo de estas actuaciones de control (Jung, 2022: 96). Encontramos un ejemplo en el "Portal de la Transparencia" de la Administración General del Estado (51); igualmente, a nivel autonómico, cabe mencionar los portales de la Junta de Andalucía (52), Gobierno de Aragón (53), Comunidad de Madrid (54) o Xunta de Galicia (55); en el ámbito local, también

(47) Todos los portales referenciados a lo largo del texto y sus correspondientes enlaces son aportados a modo de ejemplo, en ninguna de las modalidades se trata de un estudio exhaustivo que escapa de los objetivos del presente trabajo.

(48) [https://gobiernoabierto.jcyl.es/web/es/gobierno-abierto-castilla-leon.html] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(49) [https://gobiernoabierto.navarra.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(50) [https://gobiernoabierto.aragon.es/agoab] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(51) [https://transparencia.gob.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(52) [https://www.juntadeandalucia.es/organismos/transparencia.html] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(53) [https://transparencia.aragon.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(54) [https://www.comunidad.madrid/transparencia] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(55) [https://transparencia.xunta.gal] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

existen espacios de esta naturaleza, como en los casos de Granada (56), Sevilla (57) o Barcelona (58), entre otros.

De acuerdo con la filosofía de transparencia en la información, también han sido puestos en marcha portales de datos abiertos, orientados a la obtención, interacción y reutilización de los datos públicos. Entre ellos, encontramos aquellos desarrollados por el Gobierno de España (59), la Junta de Andalucía (60), la Xunta de Galicia (61), el Gobierno de Aragón (62) o el Ayuntamiento de Madrid (63), entre otros.

Los datos abiertos han sido definidos en los siguientes términos por el Anexo de la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público: «Son aquellos que cualquiera es libre de utilizar, reutilizar y redistribuir, con el único límite, en su caso, del requisito de atribución de su fuente o reconocimiento de su autoría» (64); además, los propios portales de datos abiertos también cuentan con reconocimiento normativo, siendo conceptualizados como puntos de acceso a los respectivos catálogos de datos abiertos (65).

Desde una óptica financiera y operativa, siguiendo esta línea de búsqueda de transparencia encontramos las cuentas abiertas, conceptualizadas, verbigracia, como «aquella a la que cualquier ciudadano puede tener acceso» (66). Están regulados por diferentes textos normativos, siendo contempladas como complementos de la transparencia (67), invocando su utilidad como instrumento de lucha frente a problemas como el mal uso de los recursos públicos, una cuestión esencial a abordar para la demandada regeneración democrática (68). Con esta finalidad, observamos en determinados textos legislati-

(56) [https://transparencia.granada.org] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(57) [https://www.sevilla.org/transparencia] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(58) [https://ajuntament.barcelona.cat/transparencia/es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(59) [https://datos.gob.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(60) [https://www.juntadeandalucia.es/datosabiertos] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(61) [https://abertos.xunta.gal] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(62) [https://opendata.aragon.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(63) [https://datos.madrid.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(64) Dicho tenor literal es incorporado por la Ley 18/2015, de 9 de julio, por la que se modifica la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público.

(65) Sin ánimo de exhaustividad: art. 42 de la Ley 1/2022, de 13 de abril, de Transparencia y Buen Gobierno de la Comunitat Valenciana; art. 23 de la Ley gallega 1/2016, de 18 de enero, de transparencia y buen gobierno; art. 23 de la Ley 8/2015, de 25 de marzo, de Transparencia de la Actividad Pública y Participación Ciudadana de Aragón.

(66) Art. 2 de la Ley 18/2015, de 23 de diciembre, de cuentas abiertas para la Administración Pública Extremeña.

(67) Entre otras: Ley 18/2015, de 23 de diciembre, de cuentas abiertas para la Administración Pública Extremeña; Ley 5/2016, de 6 de mayo, de cuentas abiertas para la Generalitat Valenciana; Ley Foral 16/2016, de 11 de noviembre, de Cuentas Abiertas; Ley 5/2017, de 8 de mayo, de Cuentas Abiertas para la Administración de La Rioja; Ley 6/2017, de 15 de junio, de Cuentas Abiertas de Aragón.

(68) Ley 5/2016, de 6 de mayo, de cuentas abiertas para la Generalitat Valenciana.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 67-97 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.3

vos una enumeración de los datos que deben publicarse en observancia de esta obligación (69), sin perjuicio de la posibilidad de solicitar a ciertos sujetos, delimitados por el ámbito de aplicación de la norma, cualquier dato contable o movimiento concreto de sus cuentas (70); de este modo, resultan garantizadas las condiciones de cumplimiento y la información a la que tendrá acceso la ciudadanía.

4.2. Presupuestos abiertos

En el marco de estas actividades gubernamentales innovadoras encontramos los presupuestos abiertos y los presupuestos participativos; ambos modelos han sido utilizados en el contexto de propuestas de Gobierno Abierto, de modo que los primeros se focalizan particularmente sobre la búsqueda de la transparencia y han sido interpretados como una experiencia de transición hacia los segundos, que enfatizan la participación ciudadana (Bolgov y Chugunov, 2020: 537).

En cualquier caso, es importante tener en cuenta que, en la práctica, estos prototipos pueden presentarse de forma híbrida, planteándose experiencias presupuestarias innovadoras que integran rasgos de ambas modalidades de modo que, en realidad, esta distinción no resulta tan nítida. De hecho, en los dos casos constituyen aportaciones especialmente interesantes habida cuenta del carácter técnico de los procedimientos presupuestarios, en el entendimiento de que, la propia participación ciudadana exige condiciones de transparencia para posibilitar su efectiva intervención, al mismo tiempo que su puesta en práctica genera unas circunstancias que favorecen el control por parte de la ciudadanía, propiciándose unas relaciones de interacción de interés a efectos de la consecución de modelos de gobernanza colaborativa (Emerson, *et al.*: 4 y ss.). Igualmente, comparten la necesidad de desarrollar material divulgativo que facilite la comprensión del funcionamiento de los presupuestos en general, así como la propia experiencia que se está poniendo en práctica, con la finalidad de promover la participación de la ciudadanía, al mismo tiempo que resulta dinamizada la acción en marcha mediante la difusión de esta información (Jung, 2022: 93). Al respecto, resulta clave el recurso a las tecnologías de la información y la comunicación en la puesta en práctica de estas experiencias, aunque es importante tener en cuenta ciertas implicaciones operativas fundamentales en cuanto constituyen auténticos obstáculos con relevantes repercusiones democráticas, como la brecha digital (Bertot, *et al.*, 2010: 268).

En el contexto español encontramos diferentes experiencias de presupuestos abiertos con soporte a través de portales web como, a modo de ejemplo, en los casos de las

(69) A modo de ejemplo, el art. 21.1 de la Ley 4/2016, de 15 de diciembre, de Transparencia y Buen Gobierno de Castilla-La Mancha, contempla: «a) Clase de cuenta. b) Denominación. c) Titularidad. d) Radicación e identificación. e) Entidad bancaria, financiera o de crédito y sucursal, en su caso, y número de cuenta (Código IBAN). No obstante, por motivos de seguridad, el número de cuenta se mostrará debidamente codificado. f) Saldo global. g) Cualquier otro que se establezca reglamentariamente, en el ámbito de su autonomía, por las instituciones competentes».

(70) Art. 21.2 de la Ley 4/2016, de 15 de diciembre, de Transparencia y Buen Gobierno de Castilla-La Mancha

Comunidades Autónomas de Aragón (71) o Castilla-La Mancha (72); así como en los Ayuntamientos de Madrid (73) y Barcelona (74), así como en la Diputación Foral de Gipuzcoa (75).

En términos generales, la estrategia de desarrollo de estos espacios web es diversa habida cuenta que pueden articularse de forma autónoma o de modo interconectado, integrándose en un plan democrático más amplio. Otro rasgo en común de interés es su enfoque claramente divulgativo, a través de mensajes directos a la ciudadanía como "¿Cómo y en qué gasta el Gobierno de Aragón?" (76), "Presupuestos a tu alcance" (77) o "Los datos de ingresos y gastos del Ayuntamiento de Barcelona al alcance de todos" (78). Además, esta orientación también queda patente en la propia información albergada por en estas páginas, que incorporan valiosos recursos con finalidad pedagógica orientados a facilitar la comprensión del contenido de los presupuestos para superar su condición técnica necesaria consustancial a los documentos de esta naturaleza (Jung, 2022: 109). A modo ilustrativo, encontramos un glosario (79), infografías elaboradas por la propia página a partir de los datos (80), un simulador que explica el destino de la cuantía aportada por la ciudadanía en base a su salario bruto mensual (81), una infografía de seguimiento de los objetivos globales a partir de las políticas de gasto articuladas (82) o una "visita guiada" por el espacio web que expone en términos sencillos su funcionamiento y

(71) [https://presupuesto.aragon.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(72) [https://castillalamancha.dondevanmisimpuestos.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(73) [https://presupuestosabiertos.madrid.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(74) [https://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/pressupostobert/es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(75) [https://www.etorkizunaeraikiz.eus/es/presupuestos-abiertos-ee] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(76) Comunidad Autónoma de Aragón: [https://presupuesto.aragon.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(77) Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha: [https://castillalamancha.dondevanmisimpuestos.es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(78) Ayuntamiento de Barcelona: [https://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/pressupostobert/es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(79) Comunidad Autónoma de Aragón: [https://presupuesto.aragon.es/glosario] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024); Ayuntamiento de Barcelona: [https://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/pressupostobert/es/quesignifica] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024); Ayuntamiento de Madrid: [https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/glosario] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(80) Comunidad Autónoma de Aragón: [https://presupuesto.aragon.es/resumen] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024); Ayuntamiento de Barcelona: [https://ajuntament.barcelona.cat/estrategiaifinances/pressupostobert/es/visionglobal] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024); Ayuntamiento de Madrid: [https://presupuestosabiertos.madrid.es/es] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(81) Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha: [https://castillalamancha.dondevanmisimpuestos.es/recibo] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(82) Ayuntamiento de Madrid: [https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/objetivos] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

la información disponible (83). Igualmente, es importante indicar que algunos espacios están concebidos con una funcionalidad ampliada, posibilitando la reutilización de los datos (84), así como un seguimiento de la puesta en práctica de las iniciativas abiertas a la participación ciudadana (85).

Un aspecto relevante de estas experiencias de apertura de los presupuestos en diferentes instancias son sus repercusiones sobre el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, tienen incidencia sobre factores esenciales como la lectura de tal obligación por la ciudadanía a través del gasto público, así como su percepción del sistema impositivo (Martínez Álvarez y Miquel Burgos, 2013: 182-184), entre otros. Este enfoque explicaría la importancia de un estudio interdisciplinar del presupuesto y el gasto público, de forma similar al enfoque propuesto para el deber de contribuir (Sáinz de Bujanda, 1965: 27) a través de los conocidos programas de educación cívico-tributaria.

4.3. Presupuestos participativos

En cuanto a los presupuestos participativos, constituyen otro instrumento de gobernanza, cuya puesta en marcha primigenia se atribuye por la literatura científica a la experiencia de Porto Alegre en 1989, en un contexto de regeneración democrática (86). No obstante, en la actualidad se ha extendido a una diversidad de ámbitos y contextos (Su, 2017) a través de una diversificación mediante el planteamiento de diferentes modalidades (87) de este mecanismo presente en distintas propuestas de intervención en clave de Gobierno Abierto.

Este crecimiento de los presupuestos participativos a través de propuestas en ámbitos de variada naturaleza y entidad, incluyendo su integración en el marco de planes de acción relativos al Gobierno Abierto, ha supuesto una expansión y diversificación de modelos. En todos los casos, es destacable el contexto de su puesta en práctica, así como su hibridación con otros instrumentos para favorecer la obtención de resultados óptimos, especialmente, en la dinamización de la implicación ciudadana incentivando su participación; no obstante, recientemente ha sido reconocido el potencial de estas medidas y la necesidad de profundizar más sobre su investigación (Bartocci, *et al.*, 2023: 769-770).

Los presupuestos participativos han sido integrados en diferentes ocasiones en el marco de los citados Planes de Gobierno Abierto en el contexto español, así como han sido objeto de desarrollo regulatorio. Al respecto, el art. 6.1.f) de la Ley 4/2011, de 31 de marzo, de la Buena Administración y del Buen Gobierno de las Illes Balears, contempla el recurso a estos instrumentos por la Administración de dicha Comunidad Autónoma,

(83) Ayuntamiento de Madrid: [https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/visita-guiada] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(84) Comunidad Autónoma de Aragón: [https://presupuesto.aragon.es/reutilizacion] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(85) Diputación Foral de Gipuzcoa: [https://www.etorkizunaeraikiz.eus/es/presupuestos-abiertos-ee] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(86) Por todos: De Sousa Santos (1998) y Sampaio (2016: 939).

(87) Para una explicación de sus modalidades, *vid*. Pires y Pineda Nebot (2008: 223 y ss.).

con la finalidad de que la ciudadanía pueda opinar respecto al orden de prioridades en el capítulo de inversiones; además, plantea que, como mínimo, se dará publicidad por vía electrónica al anteproyecto de las inversiones del presupuesto para que la ciudadanía haga efectiva su participación directa en un plazo concreto.

Profundizando sobre esta cuestión, la Ley balear 12/2019, de 12 de marzo, de Consultas Populares y Procesos Participativos, aborda una regulación amplia de los presupuestos participativos, contemplando en su art. 5.2.e) como obligación que la administración autonómica y las administraciones insulares y locales de las Illes Balears dispongan de partidas presupuestarias en los correspondientes presupuestos generales para su destino a procesos de presupuestos participativos. Igualmente, el art. 111 define los presupuestos participativos como «el instrumento de participación que, por iniciativa de la autoridad convocante, permite a la ciudadanía incidir en la distribución de una parte de los presupuestos de gasto de una administración»; añadiendo en el precepto subsiguiente que su objeto es presentar o valorar las propuestas concretas de gasto, priorizando la asignación de recursos públicos, con la finalidad de participar en la gestión de la hacienda pública, sea municipal, insular o autonómica. Dicho planteamiento se completa con la regulación de aspectos procedimentales de los presupuestos participativos en los artículos siguientes, abordando el inicio del proceso, la información sobre su desarrollo, la presentación y contenido de las propuestas o proyectos, al igual que su valoración, procedimiento de votación y publicación de los resultados. Además, resulta destacable que contempla la promoción por parte del Gobierno de las Illes Balears de las acciones necesarias para la capacitación de las entidades ciudadanas en su participación en los presupuestos públicos, consideradas imprescindibles, así como la máxima expresión de la sociedad civil desde un punto de vista colectivo (88).

Respecto a la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los Municipios de Canarias, en su art. 17.1.l) sobre instrumentos participativos, contempla la utilización de presupuestos de esta naturaleza, instando a que el reglamento regulador o las bases de ejecución del presupuesto concreten las vías para que los vecinos, a través de diferentes cauces, puedan formular programas de necesidades, garantizando así el derecho de participación de los vecinos en la actividad municipal.

En el caso de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Participación Ciudadana de Andalucía, apela a la Declaración de Antequera de 2008 como antecedente en su Exposición de Motivos; además, abordando los procesos de presupuestos participativos en su art. 24, expresa que las Entidades Locales, observando sus competencias y atribuciones, podrán iniciar procedimientos de esta naturaleza para priorizar aspectos determinados de sus presupuestos, con la finalidad de la asignación del gasto responda a las prioridades manifestadas a través de un mecanismo participativo en el que se hayan oído previamente las opiniones, criterios y sensibilidades de la ciudadanía. Del mismo modo, contempla que la Junta de Andalucía fomentará la puesta en marcha y difusión de procesos de presupuestos participativos atendiendo a los principios de universalidad y autoreglamentación; así como colaborará en el impulso y fomento de las acciones de esta naturaleza por parte de las Entidades Locales a través de actuaciones de información, promoción

(88) Según la Exposición de Motivos de dicho texto normativo.

y sensibilización. Desde una perspectiva jurídica, resulta interesante que este texto invoque el respeto a la asignación de competencias, esencial para que estos procedimientos participativos se desplieguen de una forma lógica y coherente.

En cuanto a la Ley Foral 12/2019, de 22 de marzo, de Participación Democrática en Navarra, contempla entre las distintas modalidades de «procesos participativos ciudadanos» reguladas por el art. 8, los presupuestos participativos; a mayor abundamiento, establece en el art. 13 que su resultado será vinculante para el órgano convocante del proceso correspondiente siempre que así se establezca en la convocatoria. Concretamente, estos instrumentos son definidos en el art. 20 en los siguientes términos: «procesos en los que la ciudadanía puede participar en la elaboración del presupuesto y contribuye de modo participativo a emitir su opinión o precisar aspectos relacionados con los ingresos y las prioridades presupuestarias, así como el destino de determinadas partidas presupuestarias de gasto asignadas específicamente para ese fin».

Su regulación aborda el desarrollo de presupuestos participativos en el marco del Gobierno de Navarra y las Entidades Locales a través de los arts. 21 y 22, respectivamente. En el primer caso, establece que el Gobierno recabe la opinión de la ciudadanía navarra relativa al avance del anteproyecto anual de Presupuestos Generales de Navarra, como sobre su contenido, una vez aprobados. Además, también contempla que los respectivos Departamentos del Gobierno de Navarra inicien procesos de participación ciudadana sobre asuntos puntuales relativos al gasto que podrán referirse a determinados aspectos concretados en sede normativa, debiendo regularse reglamentariamente esta cuestión. También advierte que el Gobierno de Navarra debe articular al menos un proceso básico de participación dentro de las posibilidades y modalidades contempladas por dicha norma reglamentaria.

En el segundo caso, establece que las Entidades Locales, a la vista de sus competencias y atribuciones, contarán con la posibilidad de poner en marcha procesos de participación ciudadana, como en el supuesto de los presupuestos participativos, al objeto de priorizar determinados aspectos. Además, apunta que la finalidad de estos procesos es que, tanto la asignación del gasto, como ciertos aspectos relativos a los ingresos, se articulen por dichas entidades teniendo en cuenta las prioridades puestas de manifiesto en el marco de un procedimiento participativo, que debe observar las opiniones, criterios y sensibilidades de la ciudadanía. Asimismo, expresa la colaboración del Gobierno de Navarra para el impulso y promoción de los presupuestos participativos por las Entidades Locales mediante acciones positivas en materia de información, formación y sensibilización.

Por su parte, la reciente Ley 4/2023, de 13 de abril, de Participación Ciudadana y Fomento del Asociacionismo de la Comunitat Valenciana, alude al proyecto piloto de presupuestos participativos puestos en práctica de forma precedente (89) como argumento

(89) La derogada Ley 2/2015, de 2 de abril, de Transparencia, Buen Gobierno y Participación Ciudadana de la Comunitat Valenciana, contemplaba la puesta en marcha de medidas de participación ciudadana en su art. 44, estableciendo la regulación reglamentaria de mecanismos dirigidos a fomentar y articular la participación ciudadana en la elaboración de los presupuestos de la Generalitat. En su momento, invocando dicha disposición, la Ley valenciana 8/2021, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2022, manifiesta en su Preámbulo que

a favor del desarrollo de la normativa reguladora de los instrumentos de participación en dicho contexto, destacando su condición vinculante. También subraya la intención de apoyar a las Entidades Locales en el desarrollo de proyectos de esta naturaleza, aunque siempre respetando su margen de autonomía. Además, los presupuestos participativos conforman uno de los mecanismos de participación previstos por el art. 10 de la citada norma, siendo definidos por el art. 17 como «aquellos procesos por los que la ciudadanía interviene en la elaboración del presupuesto de las administraciones públicas valencianas, concretamente a través de la propuesta, ejecución y seguimiento en la gestión de las partidas de gasto público asignadas específicamente para este fin».

Igualmente, el legislador contempla una serie de disposiciones comunes sobre el desarrollo de presupuestos participativos en el ámbito de la Comunitat Valenciana en el art. 18, recogiendo los siguientes principios orientadores al servicio de esta finalidad: a) publicidad del proceso, b) información pública y transparencia, c) igualdad, inclusión y accesibilidad, con especial atención a los colectivos con mayores dificultades para intervenir en estos procesos y relacionarse con la tecnología, y d) rendición de cuentas. Cabe observar en estos principios el influjo de los pilares propios del Gobierno Abierto, una consecuencia lógica habida cuenta de la naturaleza de estos mecanismos de participación que, además, requieren de un contexto propicio para su óptimo funcionamiento; también se afirman principios esenciales desde una óptica operativa, como los relativos a "igualdad, inclusión y accesibilidad", que, en su proyección sobre las correspondientes propuestas, aseguran sus auténticos efectos democráticos en diferente sentido, garantizando las condiciones necesarias para la participación de la ciudadanía, cuestión esencial a la vista de la lógica subyacente a los mecanismos de esta naturaleza.

En el marco de estas disposiciones comunes al desarrollo de procesos de carácter participativo, también contempla unas fases mínimas que deben comprender, así como el establecimiento de mecanismos de seguimiento y control de la ejecución en torno a las propuestas ciudadanas que resulten aceptadas e incorporadas en los presupuestos participativos correspondientes. Del mismo modo, recoge la colaboración entre las diferentes administraciones valencianas para la sustanciación de los procesos que promuevan, y, en especial, apoyo mutuo entre ellas a efectos de facilitar la participación de las personas que cuenten con mayores dificultades para intervenir en ellos; aportación que resulta primordial a efectos de actuar sobre la brecha tecnológica como obstáculo para el despliegue de acciones de esta naturaleza.

En cuanto a la regulación por dicho texto normativo de los presupuestos participativos en el ámbito de la citada Generalitat, somete a acuerdo del Consell: la determinación de la dotación presupuestaria afectada, los capítulos de gasto afectados y el calendario de ejecución. Igualmente, establece que el procedimiento de tales presupuestos se desarrollará reglamentariamente a partir de una serie de requisitos: primero, búsqueda de la participación del conjunto de la ciudadanía, prestando especial atención a «niños, niñas, personas jóvenes y mayores, así como a los colectivos socialmente más vulnerables»; segundo, el diseño del proceso debe tener en cuenta el equilibrio territorial, con

es la primera vez que se incorporan partidas destinadas a presupuestos participativos al objeto de que la ciudadanía cuenta con un nuevo mecanismo de decisión directa en torno a los compromisos presupuestarios.

particular énfasis sobre las diferentes áreas y sus peculiaridades a efectos de la distribución de las correspondientes partidas de gasto; y tercero, las propuestas tienen que estar referidas a actuaciones que queden dentro del ámbito competencial de la Generalitat, al mismo tiempo que no pueden ser contrarias al ordenamiento jurídico y deben alinearse con los Objetivos de Desarrollo Sostenible planteados por la Agenda 2030.

Seguidamente, regula el sometimiento a una evaluación técnica y objetiva de las propuestas consideradas viables, así como la posibilidad de su reformulación siempre que se mantenga su espíritu y resulten garantizados los objetivos de interés general pretendidos; además, desde una perspectiva organizacional, contempla el establecimiento de comisiones de gobernanza y, al menos, una comisión técnica. En cuanto a los resultados del proceso participativo, serán incorporados a la correspondiente ley de presupuestos de la Generalitat, identificando las actuaciones enmarcadas del proceso participativo y la condición finalista de los créditos asignados a cada propuesta ciudadana.

Respecto a los presupuestos participativos desarrollados por Entidades Locales, establece que, respetando sus competencias y atribuciones, promoverán la participación ciudadana en la elaboración de los presupuestos, determinando normativamente el alcance de estos procesos que, como mínimo, deben atender a los principios antes indicados, de este modo podemos ver reflejada la lógica implícita al principio de subsidiariedad (90). Además, contempla la colaboración de la Generalitat con las Entidades Locales a efectos del fomento y realización de presupuestos participativos mediante la Red de Gobernanza Participativa de la Comunitat Valenciana, concretamente, a través de acciones de formación, sensibilización y asesoramiento técnico.

Finalmente, el contexto municipal resulta clave en la intervención mediante presupuestos participativos habida cuenta que constituye un ámbito de proximidad en términos de gestión pública, siendo próximas las instancias decisorias y las necesidades ciudadanas. Además, su entidad facilita la concreción de las características propias del ámbito de intervención, incluso posibilitando el desarrollo de instrumentos participativos de esta naturaleza singularizados por distritos (91). En este marco, encontramos reglamentos específicos de presupuestos participativos (92) como, a modo de ejemplo, los desarrollados por los Ayuntamientos de Mejorada del Campo (93) (Madrid), Rivas-Vaciamadrid (94) (Madrid), Sant Joan Despí (95) (Barcelona) o Marcilla (96) (Navarra).

---

(90) Sobre el papel de este principio y su evolución, *vid*. Martínez López-Muñiz, J. L. (2011): "El principio de subsidiariedad", en J. A. Santamaría Pastor (dir.): *Los principios jurídicos de Derecho administrativo*, La Ley, Madrid: 1275-1310.

(91) A modo de ejemplo: [https://www.zaragoza.es/sede/portal/participacion/procesos-participativos/torrero/] (fecha de consulta: 21 de noviembre de 2024).

(92) Respecto a las cuestiones técnicas en torno al desarrollo de estas disposiciones, *vid.* Calvo Vérgez (2011: 139 y ss.).

(93) Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, núm. 173, 22 de julio de 2024: 366 y ss.

(94) Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, núm. 174, 24 de julio de 2023: 210 y ss.

(95) Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, núm. 9219, 5 de agosto de 2024.

(96) Boletín Oficial de Navarra, núm. 144, 20 de julio de 2022.

5. CONCLUSIONES

Primera: La implantación y expansión del paradigma del Gobierno Abierto actúa como un vector en el desarrollo de experiencias democráticas emergentes con importantes repercusiones sobre problemas como la desafección institucional experimentada por la ciudadanía o la preocupante corrupción pública. En este marco, las nuevas tecnologías de la información y la comunicación son esenciales porque propician el recurso a instrumentos innovadores de especial utilidad en este escenario de cambios, abriendo un horizonte de posibilidades de intervención con implicaciones jurídicas diversas. Entre ellas, los presupuestos públicos resultan cruciales por el papel que desempeñan como elementos nucleares de gestión que, al mismo tiempo, son trascendentales en la sustanciación de las transformaciones orientadas teleológicamente hacia una mejor realización del "Estado social y democrático de Derecho" constitucionalmente consagrado.

Segunda: El modelo de Gobierno Abierto no constituye un reemplazo sistémico de la situación preexistente, aunque se trata de una propuesta de reforma de gran entidad en cuanto comprende diferentes aspectos que, conjuntamente, obedecen a una propuesta amplia y coherente. Entre ellas, la dimensión financiera juega un papel primordial, patente en determinadas prácticas presupuestarias innovadoras impulsadas desde este planteamiento. Este elenco de cambios está conjuntamente guiado a la transición progresiva hacia un modelo de gobernanza en el que la ciudadanía asuma una posición sustancialmente diferente a través del desempeño de un papel más proactivo en la gestión pública. En sentido general, esta evolución exige tener presentes coordenadas jurídicas a efectos de su formulación y ejecución; en concreto, las reformas con impacto sobre la actividad financiera pública deben observar atentamente estos referentes, requiriendo la implementación de garantías a través de una regulación de soporte que aporte transparencia en el desarrollo de estas experiencias a la vanguardia democrática.

Tercera: La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, puso el foco sobre la necesidad de abordar un proceso de regeneración democrática como vía para mejorar los niveles de eficiencia y eficacia de la intervención pública. En este contexto, resulta notable la vertebración de propuestas e instrumentos concretos que sustancien la evolución pretendida, entre los que encontramos los presupuestos participativos, objeto de regulación a nivel autonómico a través de diferentes textos legislativos relativos a los mecanismos de esta naturaleza. En sentido general, es posible observar la evolución hacia un marco regulador cada vez más profuso y exhaustivo en su contenido, aunque únicamente en determinados casos se aporta una definición legal de los presupuestos participativos, cuestión que resulta relevante habida cuenta que constituye un concepto operativo central que aportaría seguridad jurídica a estas experiencias innovadoras.

Cuarta: El desarrollo de bases normativas esenciales en sede autonómica en torno a los presupuestos participativos, entre otros instrumentos de esta condición, debe observar con especial atención la naturaleza que presentan, consustancial a su condición innovadora. Estos referentes regulatorios aportan una mayor seguridad jurídica a la materialización de estas experiencias democráticas permitiendo articular garantías y salvaguardar los derechos de los ciudadanos, aunque con la cautela de que la normativa se plantee en términos suficientemente amplios para no restringir el margen de flexibilidad que requiere la puesta en práctica de estas actuaciones. Esta observación cobra

incluso mayor interés teniendo en cuenta determinados factores como las condiciones diversificadas que presentan cada uno de los ámbitos en los que se despliegan, circunstancia particularmente patente en el contexto local, especialmente habida cuenta que su éxito depende de la adaptación a las condiciones singulares de cada contexto y ámbito de intervención. En consecuencia, estas líneas básicas determinadas legislativamente no pueden bloquear la funcionalidad y sentido de los presupuestos participativos, de modo que es necesario dejar margen de maniobra suficiente a la propia capacidad de autorreglamentación, fundamental en la concreción de aspectos más específicos y la adaptación de la experiencia a las condiciones presentes en cada caso, de acuerdo con el principio de subsidiariedad.

Quinta: En la realización de estas prácticas de implantación y aplicación de presupuestos participativos es esencial respetar el marco competencial propio de cada ente, de modo que las propuestas tienen que resultar conexas con las políticas públicas presentes, siendo deseable que observen coordenadas como los Objetivos de Desarrollo Sostenible en el contexto de la Agenda 2030. Se trata de una consideración lógica y crucial en el momento presente en cuanto recuerda que la innovación democrática a través de las experiencias de esta naturaleza no supone obviar referentes fundamentales de nuestro ordenamiento; por consiguiente, las propuestas canalizadas a través de los presupuestos participativos deben otorgar margen de actuación a la ciudadanía, aunque las medidas en cuestión tienen que ser materialmente viables, jurídicamente adecuadas, respetuosas con la asignación de competencias, así como conexas con las políticas públicas desarrolladas hasta el momento.

Sexta: En la regulación de las pautas esenciales para la puesta en práctica de presupuestos participativos es necesario prestar especial atención a la existencia de obstáculos como brechas con impacto directo sobre la implicación ciudadana. Por tanto, es recomendable que se generalice la inserción de medidas relativas a inclusión o accesibilidad en cuanto se refieren a colectivos que podrían tener mayores dificultades para intervenir en el proceso y relacionarse con los medios tecnológicos, debiendo garantizarse su intervención. Se trata de un aspecto de particular relevancia teniendo en cuenta la propia filosofía implícita a estos instrumentos participativos, orientados a acercar a la ciudadanía el desarrollo de la gestión pública de forma expansiva y generalizada, siendo determinante articular soluciones efectivas frente a estos posibles problemas con la finalidad de asegurar las condiciones idóneas para la realización de prácticas de esta naturaleza.

Séptima: En el impulso de los presupuestos participativos resultan esenciales las actuaciones informativas, así como las labores de formación y sensibilización de la ciudadanía como canales para fomentar mejores condiciones de despliegue, actuando así sobre una dificultad esencial como son los niveles de participación alcanzados con los cauces democráticos preexistentes. Además, en la materialización de estas actividades, puede resultar útil la colaboración institucional entre diferentes Administraciones, al margen de que cada ámbito gestione su proyecto de presupuesto participativo de manera autónoma atendiendo a sus necesidades particulares. En este mismo sentido, es conveniente potenciar el desarrollo de documentación referencial elaborada con la finalidad de promover la puesta en marcha de estos proyectos a modo de "guías" o "catálogos de buenas prácticas" en cuanto pueden facilitar el despliegue de acciones de esta naturaleza y garantizar condiciones aplicativas idóneas para la ciudadanía economizando esfuer-

zos para su desarrollo e impulsando un mejor despliegue técnico; aunque siempre con la precaución de tener en cuenta las necesidades presentes en cada experiencia, no siendo suficiente la utilización de directrices y procedimientos estandarizados que obvien las singularidades propias de cada caso.

Octava: Una observación planteada con cierta frecuencia sobre los presupuestos participativos ha sido que la cuantía económica afectada a su realización es escasa. En torno a esta cuestión, es importante tener en cuenta que las repercusiones buscadas presentan una entidad sustancialmente mayor en sentido democrático, evidenciándose que una de las claves de este tipo de medidas reside en sus repercusiones educativas sobre la población, promoviendo el acercamiento y una mayor presencia de la ciudadanía en la gestión pública. A mayor abundamiento, estos mecanismos deben interpretarse en sentido amplio en el marco de enfoques como el Gobierno Abierto, de modo que generarían interesantes resultados al acercar a la ciudadanía, incluso desde fases tempranas, al funcionamiento de las políticas públicas y sus efectos sobre la realización del interés general. Por consiguiente, facilitan un cambio de perspectiva ciudadana hacia criterios de transparencia, implicándose con la dimensión financiera más allá del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al mismo tiempo que impulsan la implantación de una cultura de participación y rendición de cuentas.

BIBLIOGRAFÍA

Aguayo Avilés, A. y Bueno Gallardo, E. (2018): "Artículo 3", en M. Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer y M. E. Casas Baamonde (dirs.): *Comentarios a la Constitución Española*, vol. I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid: 1095-1128.

Anessi-Pessina, E.; Barbera, C.; Sicilia, M. F. y Steccolini, I. (2016): "Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals", *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 29(3): 491-519 [DOI: 10.1108/AAAJ-11-2013-1532].

Aragón Reyes, M. (2018): "Artículo 1", en M. Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer y M. E. Casas Baamonde (dirs.): *Comentarios a la Constitución Española*, vol. I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid: 29-60.

Bannister, F. y Connolly, R. (2011): "The Trouble with Transparency: A Critical Review of Openness in e-Government", *Policy & Internet,* 3(1), 1-30 [DOI: 10.2202/1944-2866.1076].

Bartocci, L. Grossi, G.; Mauro, S. G. y Ebdon, C. (2023): "The Journey of Participatory Budgeting: A Systematic Literature Review and Future Research Directions", *International Review of Administrative Sciences,* 89(3): 757-774 [DOI: 10.1177/00208523221078938].

Benito, B. y Bastida, B. (2009): "Budget Transparency, Fiscal Performance, and Political Turnout: An International Approach", *Public Administration Review,* 69(3): 403-417.

Bertot, J. C.; Jaeger, P. T. y Grimes. J. M. (2010): "Using ICTs to create a culture of transparency: E-government and social media as openness and anti-corruption tools for societies", *Government Information Quarterly,* 27(3): 264-271 [DOI: 10.1016/j.giq.2010.03.001].

Bolgov, R. y Chugunov, A. (2020): "From Open Budget to Participatory Budgeting in the Context of the Eurasian Digital Agenda", ICEGOV'20, September, 23–25, Athens: 535-543.

Calvo Vérgez, J. (2011): *La experiencia de los presupuestos participativos en los entes locales*, Dykinson, Madrid.

Cicuéndez Santamaría, R. (2018): *El gasto público y los impuestos desde la perspectiva del ciudadano: análisis de las actitudes y preferencias de los españoles*. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid.

Cortés Domínguez, M. (1985): *Ordenamiento tributario español*, 4.ª ed., Civitas, Madrid.

De Abreu, W. M. y Gomes, R. C. (2018): "Measuring Collaborative Stakeholder Influence and Open Budget Actions", *Revista de Administracao Publica,* 52(4): 593-609 [DOI: 10.1590/0034-7612173451].

De Renzio, P. y Masud, H. (2011): "Measuring and Promoting Budget Transparency: The Open Budget Index as a Research and Advocacy Tool", *Governance* 24(3): 607-616 [DOI: 10.1111/j.1468-0491.2011.01539.x].

De Sousa Santos, B. (1998): "Participatory Budgeting in Porto Alegre: Toward a Redistributive Democracy", *Politics & Society,* 26(4): 461-510 [DOI: 10.1177/0032329298026004003].

Emerson, K.; Nabatchi, T. y Balogh, S. (2012): "An Integrative Framework for Collaborative Governance", *Journal of Public Administration Research and Theory,* 22(1): 1-29 [DOI: 10.1093/jopart/mur011].

Fox, J. A. (2015): "Social Accountability: What Does the Evidence Really Say?", *World Development,* 72: 346-361 [DOI: 10.1016/j.worlddev.2015.03.011].

Ganuza Fernández, E. y Gómez Fortes, B. (2008): "Control político y participación en democracia: los presupuestos participativos", *Estudios de Progreso*, 38.

Gobierno de Navarra (2017): *Guía práctica para la elaboración de presupuestos participativos locales*, Departamento de Relaciones Ciudadanas e Institucionales, Gobierno de Navarra.

Greiling, D. (2006): "Performance measurement: a remedy for increasing the efficiency of public services?", *International Journal of Productivity and Performance Management,* 55(6): 448-465 [DOI: 10.1108/17410400610682488].

Grimmelikhuijsen, S. G. y Feeney, M. K. (2017): "Developing and Testing an Integrative Framework for Open Government Adoption in Local Governments", *Public Administration Review,* 77(4): 579-590 [DOI: 10.1111/puar.12689].

Harrison, T. M. y Sayogo, D. S. (2013): "Open Budgets and Open Government: Beyond Disclosure in Pursuit of Transparency, Participation and Accountability», *The Proceedings of the 14th Annual International Conference on Digital Government Research*: 235-244.

Harrison, T. M. y D. S. Sayogo (2014): "Transparency, Participation, and Accountability Practices in Open Government: A Comparative Study", *Government Information Quarterly,* 31(4): 513-525 [DOI: 10.1016/j.giq.2014.08.002].

Jelenic, M. C. (2019): "From Theory to Practice: Open Government Data, Accountability, and Service Delivery", *The World Bank, Policy Research Working Paper*, n.º 8873: 1-47.

Jung, H. (2022): "Online Open Budget: The Effects of Budget Transparency on Budget Efficiency", *Public Finance Review,* 50(1): 91-119 [DOI: 10.1177/10911421221093412].

Lane, J. E. (2005): *Public administration and public management: the principal-agent perspective*, Routledge, London, New York.

Ling, C. y Roberts, R. (2014): "Evidence of Development Impact from Institutional Change: A Review of the Evidence on Open Budgeting", *The World Bank, Policy Research Working Paper*, n.º 6968: 1-30.

Martín Delgado, I. (2021): "Transparencia y acceso a la información pública", en I. Martín Delgado (coord.): *Guía de Gobierno Abierto*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid: 13-50.

Martínez Álvarez, J. A. y Miquel Burgos, A. B. (2013): "Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: La importancia de la educación fiscal", *Crónica Tributaria,* 146: 179-192.

Martínez López-Muñiz, J. L. (2011): "El principio de subsidiariedad", en J. A. Santamaría Pastor (dir.): *Los principios jurídicos de Derecho administrativo*, La Ley, Madrid: 1275-1310.

McDermott, P. (2010): "Building Open Government", *Government Information Quarterly,* 27(4): 401-13 [DOI: 10.1016/j.giq.2010.07.002].

Michener, G. y Bersch, K. (2013): "Identifying Transparency", *Information Polity,* 18(3): 233-242 [DOI: 10.3233/IP-130299].

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Ministerio de la Presidencia (2013): *Reforma de las Administraciones Públicas*, Madrid.

OECD (2023): *Open Government for Stronger Democracies: A Global Assessment*. Paris: OECD Publishing.

Oficina de Transparencia, Buen Gobierno y Participación (2022): *Guía metodológica para el diseño y dinamización de procesos de Presupuestos Participativos en las entidades locales de Castilla-La Mancha*, Vicepresidencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Pérez Royo, F. (1988): "La financiación de los Servicios Públicos: Principios Constitucionales sobre el gasto público", en: *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 125-141.

Pineda Nebot, C.; Abellán-López, M. A.; Pardo Beneyto, G. (2021). "Los presupuestos participativos infantiles como metodología de aprendizaje cívico. Un estudio exploratorio sobre la experiencia española", *Sociedad e Infancias,* 5(5): 159-170 [DOI: 10.5209/SOCI.71325].

Pires, V. y Pineda Nebot, C. (2008): "Presupuesto participativo: una tipología para superar los límites de las definiciones demasiado amplias o restrictivas", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica,* 308: 207-246.

Ruggiero, J.; Duncombe, W. y Miner, J. (1995): "On the Measurement and Causes of Technical Inefficiency in Local Public Services: With an Application to Public Education", *Journal of Public Administration Research and Theory,* 5(4): 403-428. [DOI: 10.1093/oxfordjournals.jpart.a037257].

Sáinz de Bujanda, F. (1965): "Teoría de la educación tributaria", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid,* 9(24): 343-490.

Sampaio, R. C. (2016): "E-participatory budgeting as an initiative of e-requests: Prospecting for leading cases and reflections on e-participation", *Revista de Administração Pública,* 50(6): 937-958 [DOI: 10.1590/0034-7612152210].

Sánchez Trigueros, J. (2015): "Los antecedentes del gobierno abierto: una mirada retrospectiva en la evolución de la Administración Pública", *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública,* 13(23): 67-84.

Schick, A. (2003): "The Role of Fiscal Rules in Budgeting", *OECD Journal on Budgeting,* 3(3): 7-34 [DOI: 10.1787/budget-v3-art14-en].

Sicilia, M. F. y Steccolini, I. (2017): "Public budgeting in search for an identity: state of the art and future challenges", *Public Management Review,* 19(7): 905-910 [DOI: 10.1080/14719037.2016.1243809].

Smith, P. C. y Street, A. (2005): "Measuring the Efficiency of Public Services: The Limits of Analysis", *Journal of the Royal Statistical Society: Statistics in Society,* 168(2): 401-417 [DOI: 10.1111/j.1467-985X.2005.00355.x].

Su, C. (2017): "From Porto Alegre to New York City: Participatory Budgeting and Democracy", *New Political Science,* 39(1): 67-75 [DOI: 10.1080/07393148.2017.1278854].

Sundelson, J. W. (1935): "Budgetary Principles", *Political Science Quarterly*, 50(2): 236-263.

Villoria Mendieta, M. y Jiménez, F. (2012): "¿Cuánta corrupción hay en España? Los problemas metodológicos de la medición de corrupción (2004-2011)", *Revista de Estudios Políticos*, 156: 13-47.

Yebra Martul-Ortega, P. (2004): *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

LA RECTIFICACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS Y LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN (*)

Sánchez-Archidona, Guillermo
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga (España)
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7771-7785

Recibido: 17 de enero de 2025
Aceptado: 20 de marzo de 2025

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.4

RESUMEN

El objeto de este trabajo es el estudio de la potestad de rectificación de las sanciones tributarias *ex* art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RRST), durante la tramitación del procedimiento sancionador y su correlación con, por un lado, la potestad –o principio– de (re)calificación *ex* art. 13 LGT, y por otro, las garantías del obligado en la fase de instrucción del mismo. La anomalía procedimental de partida es, en este caso, una vez recibida la propuesta inicial de sanción calificada en un determinado grado por el inspector actuario, deviene rectificada, *motu proprio*, por el inspector-jefe.

Palabras clave: procedimiento sancionador tributario, potestad sancionadora, calificación, recalificación, rectificación de sanciones.

(*) Este estudio se enmarca en el proyecto de investigación GARANTICS UMA: "La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria" (PID2022-136638OB-I00), concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 99-130 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.4

THE RECTIFICATION OF TAX SANCTIONS AND THE SANCTIONING POWER OF THE ADMINISTRATION

Sánchez-Archidona, Guillermo

ABSTRACT

The focus of this study is to examine the power to "rectify" tax sanctions under Article 24 of the RRST during the processing of the sanctioning procedure, and its correlation with the respect for the taxpayer's guarantees during the instruction phase of the procedure. The procedural anomaly in this case arises when, after the initial sanction proposal –classified to a specific degree by the acting inspector– is rectified by the chief inspector, regardless of the claims made during the hearing phase against the initial proposal.

Keywords: tax sanctioning procedure, sanctioning power, qualification, requalification, rectification of sanctions.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 99-130 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.4

SUMARIO

1. Introducción. 2. La potestad sancionadora de la Administración tributaria. 3. Recalificación de operaciones y rectificación de sanciones por la Administración tributaria: entre la potestad sancionadora y la reserva de ley tributaria. 3.1. Razón de ser en los procedimientos de aplicación de los tributos. 3.2. La controvertida "rectificación" de las sanciones tributarias en el marco del procedimiento sancionador tributario. 4. La inobservancia de trámites esenciales del procedimiento sancionador tributario: los vicios subsanables y los insubsanables. 4.1. La protección constitucional del trámite de audiencia como manifestación directa del derecho de defensa. 4.2. La nulidad de actuaciones por omisión de un trámite esencial en la fase de instrucción. 4.3. La independencia de la rectificación de los vicios propios del trámite de audiencia. 5. La retroacción de actuaciones y efectos sobre la potestad sancionadora y la rectificación de sanciones. 6. Valoración crítica y propuestas *de lege ferenda*. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El procedimiento sancionador tributario, como expresión del *ius puniendi* del Estado, por su historia, configuración y aplicación, ha permanecido en un estado de constante controversia cuando se produce su imbricación con las garantías de los obligados. Como bien es sabido, el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa es la otra cara de la moneda de la que corresponde a los Tribunales de Justicia, y ambas son la manifestación de un mismo poder de carácter punitivo: el castigo frente a conductas contrarias al ordenamiento (tributario).

Desde la configuración separada del procedimiento sancionador de aquellos de aplicación de los tributos por imperativo de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDCC), y tras la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y su correspondiente desarrollo reglamentario, en lo que aquí nos interesa, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RRST), las cuestiones controvertidas acerca de la protección de los obligados en el marco del citado procedimiento no han hecho más que acrecentarse.

En palabras de Martín Queralt (2021), el derecho sancionador tributario es «… un complejo jurídico cuya paternidad se debe fundamentalmente a la labor de los jueces, que no solo deben elaborar los conceptos, sino que, obviando la tendencia al taifismo tan propia del Derecho tributario, tienen que armonizarlo con el resto del ordenamiento». Y efectivamente, es en el terreno jurisprudencial (1) donde se van perfilando los contornos

(1) En tiempos recientes se han producido diversos pronunciamientos ciertamente representativos del estado actual de la cuestión. Por citar algunos: la STS de 23/07/2020, rec. 1993/2019 (ECLI:ES:TS:2020:268) –reiterado en la STS de 05/11/2020, rec. 2004/2019

de las garantías reforzadas que imperan, con "matices" (2), en el ámbito administrativo sancionador, frente a diversas prácticas cuestionables por parte de la Administración en el ejercicio de sus competencias y potestades (entre ellas, la sancionadora).

Lo dicho, unido a una cierta tendencia a la imposición automática de la sanción, es decir, la automaticidad procedimental sin el necesario análisis individual y pormenorizado del *animus fraudandi* caso por caso, ha derivado en una suerte de batalla entre los obligados tributarios y la Administración cuando esta última ejerce la sacrosanta citada potestad sancionadora.

Una de esas controversias es el objeto de este estudio: la potestad de "rectificación" de las sanciones tributarias *ex* art. 24.2 RRST durante la tramitación del procedimiento sancionador y su correlación con el respeto a las garantías del obligado en la fase de instrucción de dicho procedimiento. En el mencionado precepto se recoge que: «En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación», y dichas circunstancias, *numerus clausus*, son: «a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables. b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable. c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave».

(ECLI:ES:TS:2020:3735)–, donde, *grosso modo*, se clarificó que es posible iniciar un procedimiento sancionador sin que exista la propuesta de regularización en sede del procedimiento inspector; la STS de 11 de abril de 2023, rec. 7272/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1641), donde se recogió que a efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones *ex* art. 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, ya que toma en consideración el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados; la STS 1695/2024, de 29 de octubre, rec. 2248/2023 (ECLI:ES:TS:2024:5204) sobre la necesidad de que la Administración demuestre la culpabilidad a efectos de imposición de la sanción oportuna; la STS de 17 de septiembre de 2020, rec. 325/2019 (ECLI:ES:TS:2020:2871), donde el TS establece que la Administración tributaria no puede basar una sanción exclusivamente en la información proporcionada por el propio contribuyente en su autoliquidación, sin una investigación independiente que corrobore la infracción; la STS de 18 de diciembre de 2019, rec. 4442/2018 (ECLI:ES:TS:2019:4115) donde consideró que la Administración no puede aprovechar la ambigüedad normativa para imponer sanciones, y anuló la sanción por falta de claridad en la normativa aplicada, en aras del principio de seguridad jurídica; o la STS de 11 de abril de 2023, rec. 7272/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1641) en la que, en aras del principio de proporcionalidad, determina que el cálculo del perjuicio económico de la sanción se debe aplicar sobre la cuota líquida, debido a que es la medida más justa para calcular el impacto económico de la infracción al incluir los pagos fraccionados y las retenciones.

(2) Como se ha venido refrendando por el TC desde la STC 89/1995, de 6 de junio, en aplicación de la doctrina contenida en, entre otras, las SSTEDH de 8 de junio de 1976 (*Engel contra Holanda*) [ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071]; de 21 de febrero de 1984 (*Ozturck contra Alemania*) [ECLI:CE:ECHR:1984:0221JUD000854479]; de 28 de junio de 1984 (*Campbell y Fell contra Reino Unido*) [ECLI:CE:ECHR:1984:0628JUD000781977]; de 25 de agosto de 1987 (*Lutz contra Alemania*) [ECLI:CE:ECHR:1987:0825JUD000991282]; y 22 de mayo de 1990 (*Weber contra Suiza*) [ECLI:CE:ECHR:1990:0522JUD001103484].

La anomalía procedimental de partida es, en este caso, una propuesta inicial de sanción calificada en un determinado grado por el inspector actuario que deviene rectificada por el inspector jefe, independientemente de las alegaciones practicadas durante el trámite de audiencia frente a la primera propuesta.

Ello engarza con la siguiente cuestión: si la potestad –o principio– de (re)calificación de operaciones *ex* art. 13 LGT enmarca la rectificación de sanciones *ex* art. 24 RRST y, por tanto, aquel no se circunscribe únicamente a los procedimientos de aplicación de los tributos, es decir, a la recalificación *pura* de operaciones, sino también a la rectificación –a todas luces, recalificación– de las sanciones.

Por ello, hay que responder a la pregunta de si la potestad sancionadora permite a la Administración rectificar –en los términos del mencionado art. 24 RRST– una propuesta de sanción elevando su calificación durante la tramitación del procedimiento sancionador en una fase distinta de la de instrucción. Y, además, otra cuestión trascendental: si el ejercicio del principio de calificación *ex* art. 13 LGT no englobase la potestad de rectificación de sanciones, determina que la Administración tributaria no ostenta la competencia suficiente –en términos del principio de reserva de ley– para llevarla a cabo, cuando lo cierto es que nace de la fuente reglamentaria.

En estos casos, en el marco de esas garantías reforzadas de las que goza el obligado tributario para la protección del derecho de defensa, definidas jurisprudencialmente, se debe debatir sobre las consecuencias propias de este modo de proceder, desde la declaración de nulidad, anulabilidad o vicio no invalidante, hasta la posible retroacción de actuaciones.

Y, por último, además de realizar una valoración crítica final, expondremos nuestras propuestas *de lege ferenda*, siempre en la búsqueda de unas mayores y mejores garantías de los obligados en el marco del procedimiento sancionador tributario.

2. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La potestad sancionadora de la Administración no se configura como una potestad administrativa más, sino que, como bien es sabido, es una manifestación del poder punitivo del Estado que, de acuerdo con un ferviente –y ciertamente superado– debate doctrinal, aunque *prima facie* habría de corresponder en exclusiva a los Tribunales de Justicia de observarse de manera rigurosa las exigencias del principio de división de poderes (Collado Yurrita, 2024: 1187), es lugar común y pacífico que se ejerza de manera indistinta también por la Administración tributaria.

El tratamiento jurídico de dicha potestad es tan antiguo como el propio debate sobre si, en realidad, a la luz de nuestra Carta Magna, se le confiere o no expresamente. En otros términos: la atribución de potestades a la Administración se realiza de forma expresa y, por tanto, no se le otorgan potestades implícitas que no estén específicamente recogidas en la normativa aplicable. Más si cabe en el caso de la sancionadora, que es estrictamente reglada, y ello ha conducido –y en cierto modo, todavía lo sigue haciendo– no solo a cuestionar su fundamento, sino su propio ejercicio.

El fundamento constitucional que ha refrendado dicha potestad de la Administración reside en el contenido material de los arts. 25, 9.3, y 45 de la Constitución Española (CE):

- El primero, en su apartado 1, otorga al Estado el ejercicio del *ius puniendi*, en su doble faceta, administrativa y penal, en los siguientes términos: «Nadie podrá ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la ley vigente», continuando, en el apartado 3, en cuanto a las limitaciones al ejercicio de dicha potestad, diciendo que: «… La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad» (3).
- El segundo, de forma implícita, cuando se afirma que la Constitución garantiza «… la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales».
- Y el tercero, en materia medioambiental, al aseverar que: «Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales, o en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado».

De la lectura y estudio de los citados preceptos parece claro lo siguiente: no se contiene un reconocimiento expreso que otorgue a la Administración la potestad sancionadora plenipotenciaria, por cuanto, en realidad, lo que se confiere por la vía del art. 25 CE es un reconocimiento genérico de quién es el titular del ejercicio del *ius puniendi*, sin que ello sirva para extrapolar que la Administración goza del mismo en el ejercicio de la potestad sancionadora. Ello genera, en pura lógica, dudas razonables de su ejercicio, sobre los que la doctrina ha debatido ampliamente, siendo opinión mayoritaria que los citados preceptos vienen a refrendar la potestad sancionadora de la Administración –y por extensión, de la tributaria–.

Ahora bien, como ya dijo García de Enterría (1996: 75): «… ninguna potestad es un privilegio y menos la sancionadora; indudablemente la Administración se ve revestida de unos poderes exorbitantes, pero esa supremacía administrativa es expresión de su función vicarial, tendente a servir el interés general, concepto jurídico indeterminado…», y específicamente en lo que atiene a la Administración tributaria, no se puede

(3) De hecho, no han faltado voces autorizadas, como Parada Vázquez (2002: 485), que han afirmado taxativamente que: «Precisamente por sus confusos e ilegítimos orígenes en nuestro Derecho … la potestad sancionadora de la Administración ha tenido por fuerza que ser convalidada por el artículo 25 de la Constitución … por el párrafo tercero de dicho precepto … y se apoya también en el artículo 45.3…» (citado por Sánchez Gervilla, 2017: 119 y ss., que además, ofrece un cuestionamiento fundado del citado reconocimiento).

identificar dicho interés general con el *animus recaudandi* (4), sino con el respeto a los principios proclamados en el art. 31.1 de la Constitución (5).

A ello no ayuda, a decir verdad, el propio sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los ciudadanos nacido de la generalización del sistema de autoliquidaciones de finales de los años 90, que ha derivado, como ya se dijera en la Declaración de Granada (2018) (6), en que el contribuyente comunica los hechos, califica las operaciones y, por tanto, aplica la norma, y soporta el régimen de infracciones y la posterior sanción por aplicar indebidamente –por él mismo– la propia norma, de tal forma que, a efectos de nuestro régimen de infracciones tributarias *ex* arts. 191 a 206 bis LGT, cualquier incumplimiento es sancionable.

Evidentemente, ese ejercicio de la potestad sancionadora se aleja de la facultad revisora en la aplicación de los tributos, como quedó recogido en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, delimitando claramente el concepto de tributo y sanción, ya que a pesar de ser coincidentes en tanto en cuanto engrosan las arcas del Estado, se dirigen «… única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito», y de ahí las especiales garantías reforzadas que asisten al contribuyente en el marco del procedimiento sancionador tributario.

---

(4) Sobre este asunto corren ríos de tinta, más a tenor de la deriva procedimental de los últimos años por parte de la Administración tributaria, apoyada en las modificaciones normativas oportunas que han venido a bendecir las actuaciones de aquella en aras de los "intereses recaudatorios", que se debe identificar con el *animus recaudandi*, pero no parece guardar relación, a nuestro juicio, con el interés general *ex* art. 31.1 de la Constitución. Véase, por ejemplo, el propio preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

(5) Al respecto, Delgado Sancho (2017: 26) realiza una afirmación interesante: «Tampoco podemos cuestionar la propia potestad sancionadora de la Administración… viene reconocida en la Constitución, bien entendido de que se trata de una potestad reglada, en la que no hay margen de decisión entre las diferentes opciones posibles, de tal forma que el órgano sancionador ha de llegar a la única solución jurídica viable, previa interpretación de la norma jurídica de cobertura, aun cuando esta contenga conceptos jurídicos indeterminados». El citado autor asevera que en «… determinados ámbitos las sanciones están tan generalizadas que se han convertido en auténticos impuestos –se sanciona para recaudar-, siendo el ejemplo más paradigmático, las sanciones de tráfico y las tributarias, donde el automatismo y el *animus recaudandi* han destronado a la presunción de inocencia» (p. 32).

(6) Se afirma literalmente en ese texto que: «… El legislador ha convertido al contribuyente en una especie de administrador vicario, lo que le obliga a cumplir con una serie de obligaciones materiales y unos deberes formales que originariamente deben ser propios de la Administración tributaria». Lo que Hinojosa Torralvo (2001: 406-407), denominó la "privatización de la Administración tributaria", en el sentido de que ha producido una mutación de los comportamientos y de las actividades de aquella, «… que de realizar funciones activas de liquidación y recaudación ha pasado a realizar predominantemente tareas de control o fiscalización de las actuaciones de los particulares y de sanción de conductas irregulares». Tesis que compartimos en su integridad.

Lo dicho enlaza con el propio bien jurídico protegido en el plano del citado procedimiento: sea el Erario público, sean los valores constitucionales *ex* art. 31.1 de la Constitución, configuran un debate que viene de antiguo, pues ya Sáinz de Bujanda (1968: 101) consideró que en las infracciones tributarias «… es la colectividad la que siempre aparece en primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo».

Así las cosas, siendo el fin último del ordenamiento tributario la obtención del ingreso para la satisfacción del interés general *ex* art. 31 de la Constitución, y configurándose la sanción tributaria como un ingreso más –incluso, en ocasiones, confundido con los propios tributos, diferenciándose de estos en que la finalidad de la propia sanción es la de castigar a los infractores–, esa vertiente finalista ha llevado, a nuestro juicio, a refrendar un modo de proceder que expresamente no se recoge así en la Carta Magna, pero que por operatividad haría imposible de recaudar sino se le otorgase a la Administración tributaria la potestad de sancionar.

En otras palabras: si la potestad sancionadora únicamente recayese en los Tribunales de Justicia, la persecución de las infracciones tributarias y la correspondiente imposición de sanciones se dificultaría hasta tal punto que peligrarían esos ingresos y se dilataría la persecución de los ilícitos tributarios; de ahí la operativa habitual en tiempos recientes, donde incluso, como más adelante nos referiremos, hasta la promulgación de la LDGC ambos procedimientos inspector y sancionador permanecían unidos, y tras esta se produjo una separación formal que, nada más lejos de la realidad, a día de hoy no ha llegado a consolidarse, como demuestra la anomalía procedimental –al menos, a nuestro parecer– de que el procedimiento sancionador pueda iniciarse incluso antes de recaer liquidación en sede inspectora, bendecida por la STS de 23 de julio de 2020, rec. 1993/2019, (ECLI: ES:TS:2020:2687).

Este objetivo de preservar el fin último del ordenamiento tributario es uno de los argumentos más contundentes que han ayudado a refrendar una potestad sancionadora de la Administración que se antoja, cuanto menos, controvertida, pero que no parece ser excesivamente discutida en la actualidad; simplemente es asumida y se han focalizado los esfuerzos en que en el marco del procedimiento sancionador tributario –donde se ejerce dicha potestad– imperen unas garantías reforzadas que enlazan con la preservación de la seguridad jurídica y el derecho de defensa del obligado tributario.

La discusión, entonces, no es si de la Constitución emana la potestad sancionadora de la Administración (y, por ende, de la Administración tributaria), sino que se ha venido refrendando la misma en atención al fin último del ordenamiento tributario y la correcta persecución de los ilícitos tributarios, desviando el foco hacia las garantías reforzadas que, como contrapunto, deben asistir al obligado tributario.

Y aunque este ejercicio de la potestad sancionadora ya no se discute, son múltiples las controversias surgidas en torno a cómo la Administración la ejerce en el marco del procedimiento sancionador tributario.

3. RECALIFICACIÓN DE OPERACIONES Y RECTIFICACIÓN DE SANCIONES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ENTRE LA POTESTAD SANCIONADORA Y LA RESERVA DE LEY TRIBUTARIA

3.1. Razón de ser en los procedimientos de aplicación de los tributos

El ejercicio de las potestades administrativas se desarrolla, como es debido, por imperio de las facultades que la ley dispone. En el ámbito de la Administración tributaria, uno de los poderes que más preponderancia tiene, por su relación directa con los derechos de los obligados tributarios, es la posibilidad de recalificar una operación, previamente calificada, que en realidad, se sirve de la aplicación de una determinada cláusula anti-abuso, como es la recogida en el art. 13 LGT (7), según el cual: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Por su parte, el propio Tribunal Supremo nos ha ofrecido, en tiempos recientes, una definición de dicha potestad, recogida en la STS 904/2020, de 2 de julio, rec. 1429/2018, (ECLI:ES:TS:2020:2257), entendiéndola como «… una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes».

En otras palabras: el ejercicio de la potestad recalificadora tiene su fundamento en la aplicación de una cláusula que pretende hacer aflorar, de acuerdo con la norma, la verdadera naturaleza de la operación jurídica que subyace a la inicialmente calificada por el obligado tributario. Por tanto, la aplicación de la citada cláusula es *condictio sine qua non* para el ejercicio de la potestad recalificadora.

Dicha potestad opera, en realidad, como un verdadero principio de calificación. Como ya recogió Herrera Molina (2003: 12), la actividad calificadora en el marco del art. 13 LGT coincide con la denominada "recalificación nominal", entendida esta como la posibilidad de corregir la calificación empleada por los contribuyentes a la luz de las concretas disposiciones del contrato o negocio celebrado (8).

---

(7) Bien es sabido que no es la única, ya que la mencionada del art. 13 LGT se engloba dentro de un bloque de cláusulas anti-abuso como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) y el expediente de simulación (art. 16). Si bien, su aplicabilidad no es arbitraria por parte de la Administración tributaria. Desde la STS de 2 de julio de 2020, rec. 1428/2018 (ECLI:ES:TS:2020:2257), donde se aclara expresamente que «… las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita, y desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre y discrecional, sino en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas», y como expresamente concluye Marín Benítez (2024), «… dejando con ello constancia de una voluntad de poner fin a la aplicación indistinta, o intercambiable, de los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria que, con enorme consternación propia y ajena, había caracterizado nuestra práctica forense hasta esa fecha».

(8) Este debate es mucho más profundo que lo que arriba se expresa, ya que durante muchos años han corrido ríos de tinta sobre la delimitación conceptual del simple "error" del obligado (Go-

La recalificación de operaciones es una potestad legal de la Administración tributaria que opera en varios planos: uno, en aquellas situaciones que alteren la calificación inicial otorgada por el contribuyente a una determinada operación (*ex* arts. 102.2.c y 103.2 LGT); dos, en la propia actividad de calificación de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación e investigación (*ex* art. 115.2 LGT); y tres, en el principio de interpretación razonable de la norma por el propio obligado tributario (*ex* art. 179 LGT).

Dicha potestad conlleva, de modo general, que la Administración goza de la capacidad de recalificar una operación, hecho, negocio o contrato, aplicando la norma jurídica que considera acorde a la naturaleza de esta, pudiendo inaplicar la alegada por el obligado y, en consecuencia, recalificando la operación. Como se recogió en la STS de 26 de enero de 2015, rec. 2945/2013, (ECLI:ES:TS:2015:93): «… En efecto, la Administración… liquidó el tributo conforme a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que fuese la forma o denominación que los interesados le hubieren dado; pero si esa liquidación lo fue como consecuencia de estimar que el obligado tributario incurrió en fraude de ley, se ha de aplicar la norma tributaria eludida, sin las ventajas que se pretendían obtener indebidamente, previa tramitación de un expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (artículo 24.1)».

Eso sí, conviene hacer una matización: se suele asimilar el principio de calificación del art. 13 LGT a una potestad de la Administración, que ostenta la facultad de calificar o recalificar los hechos o negocios jurídicos. Sin embargo, se debe recordar que esa facultad otorgada a la Administración –como también sucede en el marco de los arts. 15 y 16 LGT– se traduce en una obligación ineludible para, en realidad, el obligado tributario y, por tanto, no se configura propiamente una facultad de actuación, sino que estaríamos hablando de la misma potestad de autotutela que asiste a la Administración (Abaitua Rodríguez, 2024: 196-197) (9).

La puntualización no es baladí, ya que entronca con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE, y en realidad, sirve de contrapeso a la propia potestad descrita: si la Administración tributaria inaplica una norma que inicialmente fue alegada por el obligado, debe conceder un trámite donde se materialice el derecho de defensa que permita al obligado oponerse o, simplemente, ser conocedor de que puede ejercer ese derecho.

---

rospe Oviedo, 2024; Lucas Durán, 2024; Orena Domínguez, 2024 y Sanz Gómez, 2024), producto de una ambigüedad normativa que induce –o puede inducir– a una calificación errónea; del error buscado, es decir, provocado. Ambas situaciones, aunque generalmente gravadas con la misma consecuencia, que es la aplicación del expediente de la simulación (art. 16 LGT), sin embargo, no se componen de los mismos elementos. Sobre este asunto, *vid*. Marín Benítez (2012: 235-245).

(9) Siguiendo con el razonamiento expuesto, la práctica tributaria habitual refrenda lo dicho: es muy habitual ese conocido debate sobre si la Administración debe o no recalificar una operación sobre la base de los arts. 13, 15 o 16 LGT, si bien, ninguna de esas figuras entrañan en sí mismo procedimiento alguno –a excepción de la especialidad procedimental del expediente del conflicto en la aplicación de la norma–, sino que son un instrumento que se desenvuelve en el entorno natural de los procedimientos de aplicación de los tributos, y más concretamente, o quizá con mayor eficacia, en el procedimiento inspector.

En consonancia con lo descrito, ya se citó en la STS de 24 de abril de 2008, rec. 321/05, (ECLI:ES:AN:2008:1323) que esa función de calificación de los contratos no podía ser ilimitada «… hasta tal punto que venga a constituirse la Administración en intérprete de los negocios jurídicos, haciendo suya una función que, esencialmente, viene atribuida a los órganos de la jurisdicción civil». En otros términos: que el mencionado art. 13 LGT, del que en tantas ocasiones se prevale la Administración para recalificar las operaciones (incluso cuando las vías de la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma, art. 15 LGT, o simulación, art. 16 LGT, no han sido fructíferas) no tiene un alcance universal, sino más restringido, con el fin de gravar los verdaderos negocios que subyacen tras una calificación inicial del obligado tributario.

Este asunto merecería una disertación separada: el obligado tributario califica, sobre la base de sus muchos o pocos conocimientos, una operación, porque el propio sistema de relaciones basados en la gestión tributaria mediante autoliquidación así se lo impone; pero también es el obligado el que asume las consecuencias de una deficiente calificación o una recalificación con la correspondiente imposición de sanciones.

En realidad, atendiendo estrictamente a la cuantificación de las obligaciones tributarias, el contribuyente no califica una operación, simplemente, aplica una norma que medianamente encaja dentro de lo que estima oportuno; es la Administración la que verdaderamente, siendo la mejor conocedora de la situación, califica la operación previamente indicada (que no calificada) por el contribuyente, no produciéndose *stricto sensu* una recalificación, sino una mera alteración de la indicación inicial en forma de calificación.

La propia aplicación de la norma requiere la interpretación de la misma y la calificación del hecho realizado, lo que supone una tarea necesaria para la subsunción en el supuesto de hecho de la norma (Hinojosa Torralvo, 2001). Por ello, como acertadamente establecen Choclán Montalvo y Caneda Rendo (2020: 72), «… solo es posible hoy la recalificación económica en los casos de fraude de ley, de conflicto en la aplicación de la norma, siguiendo el procedimiento especial del art. 159 LGT, pues, solo en ese caso la función de calificación alcanza el análisis del fin económico perseguido por las partes del negocio jurídico».

De este modo, asumiendo que en el marco de los procedimientos de gestión e inspección la Administración goza de la facultad de calificar las operaciones de modo distinto al efectuado por el obligado, el frecuente recurso a la potestad del art. 13 LGT sirve como subterfugio para eludir las garantías especiales que imperan en el expediente del conflicto en la aplicación de la norma.

Es decir, la aplicación de dicha potestad, de nuevo, lleva como contrapeso la necesidad de imponer unas garantías reforzadas, que consisten en la oportunidad de pronunciarse (y defenderse) del obligado tributario, a través de un –nuevo– trámite de audiencia. Además, va de suyo, que el fundamento de dicha recalificación debe estar profundamente motivado y no ser un mero ejercicio de intuición administrativa o de sospecha del negocio jurídico aparente, ni tampoco conllevar que el producto de la recalificación provoque la desvirtuación de la naturaleza jurídica del negocio.

Queda claro, así, que dicha potestad se ejerce de forma genuina por ser propia del campo en el que opera, como son las funciones de comprobación e investigación, es decir, las conducentes a la determinación del *quantum*, mencionándose *ex* art. 115.2, en los

siguientes términos: «En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley».

El asunto, por tanto, queda circunscrito al desarrollo de las funciones propias que se ejercen en los procedimientos de gestión y de inspección, no siendo el terreno natural el del procedimiento sancionador tributario porque, precisamente, la finalidad de este último no es la determinación del *quantum*, sino el ejercicio del *ius puniendi* como castigo o represión por, precisamente, la presunta comisión de una infracción administrativa.

3.2. La controvertida "rectificación" de las sanciones tributarias en el marco del procedimiento sancionador tributario

En el marco del procedimiento sancionador tributario se está produciendo una anomalía procedimental con innegables efectos sobre las pretendidas garantías reforzadas del obligado tributario: la posibilidad de, una vez notificada una propuesta de sanción, inicialmente calificada como grave (por el actuario), deviene, en fase de resolución, recalificada como muy grave (por el inspector-jefe), independientemente de que el obligado se haya o no opuesto durante el trámite de audiencia concedido frente a la primera.

En este supuesto, el trámite de audiencia de 15 días –derivado de la notificación de la propuesta de imposición de sanción (art. 210.4 LGT), que puede ser incorporada, como se sabe, al acuerdo de inicio del procedimiento sancionador si obran en poder de la administración los datos y documentación oportuna (art. 210.5 LGT)–, donde se ejercita el derecho de defensa del obligado tributario, incluso en aquel caso en el que no se oponga a la inicial calificación (grave), es cercenado y sustituido por una recalificación en una fase posterior al propio trámite de audiencia, que se aparta de la fase de instrucción y se materializa en la terminación del procedimiento.

De una lectura razonable del marco legal aplicable, es decir, de los arts. 208 a 211 LGT, y en especial, del art. 210 LGT, que regula la fase de instrucción en la que se materializa el trámite de audiencia, se especifica claramente que de la propuesta de sanción se deriva la exigencia de un plazo determinado para el ejercicio del derecho de oposición, que puede ser o no ejercido a voluntad del obligado tributario. Así, se configura como un derecho y no una obligación hacer uso efectivo de dicho trámite de audiencia, entre otras cosas, porque incluso influyen factores no estrictamente normativos, como pudiera ser la estrategia procesal de impugnar el acuerdo de regularización en sede inspectora del que trae causa.

Y claramente, la falta de ejercicio de ese derecho del obligado no puede llevar aparejada una nueva opción en manos de la Administración tributaria para recalificar la propuesta inicial de sanción, operando, por otra parte, como límite general la *reformatio in peius*. Y de producirse, se debe conceder al obligado ese nuevo –o segundo– plazo de 15 días que menciona el art. 210.4 LGT, pero retrotrayendo el procedimiento a la fase de instrucción; o, más bien, permaneciendo en ella, toda vez que cualquier alteración del órgano sancionador a la propuesta inicial de sanción significaría que permanece en el

terreno de la instrucción, que es donde se deben ventilar los elementos determinantes para la correcta calificación de la misma, dejando la fase de terminación para la notificación de la sanción o la declaración de su improcedencia.

Así las cosas, la habilitación por norma con rango legal para el ejercicio de dicha facultad, al menos a nuestro juicio, no queda clara. Descendiendo a la fuente reglamentaria, es el RRST el que se ocupa de regular y viene a refrendar la tesis expuesta, si bien y aquí lo determinante, mediante la rectificación.

En el art. 24.2 se recoge que: «En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación», y entre esas circunstancias, se contiene «c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave».

La confusión semántica no es baladí, pero a todas luces, la rectificación de una sanción por alteración de su calificación, conlleva su recalificación; lo que no queda del todo claro es si dicha rectificación es producto de una vertiente del principio calificación de operaciones *ex* art. 13 LGT, ya que por su propia naturaleza no se está ventilando, de nuevo, el *quantum*, sino la consecuencia de ese incumplimiento y la corroboración de que el requisito de la culpabilidad se ha producido.

Ni siquiera por el hecho de que el obligado no se acogiera a su derecho a presentar alegación en el trámite de audiencia significaría que existe cierta complacencia o conformidad con la propuesta de sanción, ni mucho menos hacerlo extensible a la de regularización de la que trae causa. Y ello nunca puede devenir en un resurgir de la potestad de calificación para recalificar en perjuicio del obligado tributario.

Y más allá de la consecuencia de desvirtuar el trámite de audiencia, cabe plantearse otra cuestión que, por el modo de proceder de la Administración, debemos cuestionarnos, y entronca con la posibilidad de recalificar una propuesta inicial de sanción calificada inicialmente en un grado menor. En otros términos: si la potestad general del art. 13 LGT, en conexión con lo ya descrito sobre las funciones de investigación del art. 152 LGT, sostienen que se extienda a favor de la Administración dicha potestad para recalificar, también, las sanciones.

Sin embargo, el problema descrito, más allá de la concesión del trámite de audiencia, es otro: la potestad de calificación de operaciones, si es que fuese posible su extensión al ámbito sancionador mediante la equiparación a la facultad de "rectificar" en el marco del procedimiento inspector, es una facultad que nace reglamentariamente (RRST) y no de la ley (LGT). Es decir: admitiendo que la calificación de operaciones se extienda al ámbito sancionador, y que se materialice en la rectificación de la propuesta inicial de sanción, adolece de un defecto fundamental: esa potestad debe ser otorgada exclusivamente por imperio de la ley.

A decir verdad, esa posibilidad de "rectificar" la propuesta inicial de sanción no se prevé a efectos de la LGT, siendo el art. 24 RRST el que se ocupa de desarrollar el ejercicio de la potestad sancionadora en conexión con la rectificación de las sanciones, cuyo fundamento que se reserva exclusivamente a la ley.

La LGT, como hemos dicho, establece el ejercicio de la potestad de calificación en su art. 13, y el RRST hace una equiparación a efectos de avalar la posibilidad de que el actuario recalifique la propuesta de sanción inicialmente calificada, con la concesión del trámite de audiencia oportuno. No obstante, esta recalificación, enmascarada bajo el calificativo de "rectificación", creemos, no tiene cobertura normativa con rango de ley, donde se materializa la concesión de la potestad sancionadora. Esa recalificación, o rectificación, en cualquier caso, independientemente de que se otorgue o no el trámite de audiencia (por supuesto), siempre devendrá en nulidad radical, por carecer de competencia para ello.

En otros términos: si la rectificación de sanciones tributarias *ex* art. 24 RRST se enmarcase en la facultad de (re)calificación de las operaciones *ex* art. 13 LGT, solo se podría recalificar la sanción inicialmente calificada si se demostrase que la infracción cometida es sustancialmente distinta a la que procedería a la luz de los hechos. Es decir, habría que ceñirse exclusivamente a la recalificación de la operación que trae causa de la infracción y propuesta de sanción; pero no rectificar esta última durante la fase de terminación del procedimiento sancionador.

Adentrados en las consecuencias, esa rectificación a la que hace referencia el art. 24.2 RRST, por más que ahí se contenga, es a todas luces nula, y es más, la propia previsión reglamentaria no respeta el principio de reserva de ley para el ejercicio de potestades regladas.

A dicha conclusión cabría llegar, igualmente, en aplicación de la última doctrina jurisprudencial en materia sancionadora tributaria, donde, por ejemplo, en las SSTS de 11 de abril de 2023, rec. 7272/2021 (ECLI:ES:TS:2023:1641) y de 29 de octubre de 2024, rec. 2248/2023 (ECLI:ES:TS:2024:5204) se recoge un principio de interpretación favorable al interesado en el marco del procedimiento sancionador, al considerarse, por un lado, que la cuota líquida como denominador respalda una sanción más equilibrada, alineándose con el objetivo del derecho sancionador de no imponer castigos innecesarios o excesivos, respetando así el *ius puniendi* del Estado; y por otro lado, que la falta de acreditación de un determinado gasto, en términos de prueba aportada, no conduce necesariamente a la atribución automática de la culpabilidad.

Sería razonable, en este caso, ante las amplísimas dudas contenidas en torno a la legalidad de dicha potestad para rectificar, que la aplicación razonable de la norma conlleve declarar nula la rectificación *ex* art. 24.2 RRST, pero no del acuerdo de imposición de sanciones, ya que, entonces, habría que retrotraerse a la propuesta de sanción.

Entendemos, entonces, que la rectificación recogida en el art. 24 RRST es una potestad distinta de la calificación del art. 13 LGT y debe nacer, como el resto de potestades –no digamos ya de las sancionadoras–, de la ley. Es más, en este caso, no se trata de que el art. 24 RRST desarrolle o aplique la recalificación *ex* art. 13 LGT, porque esta última se ciñe a operaciones y no a sanciones (de lo contrario, se habría recogido en el precepto reglamentario bajo la denominación de "calificar", y no "rectificar").

No cabe duda de que la rectificación sancionadora, nacida del reglamento, crea una potestad sancionadora *ex novo* sin habilitación legal (10). A mayor abundamiento, el propio 24 RRST reconoce a esa rectificación la entidad suficiente como para conceder un "nuevo" trámite de audiencia, por lo que se reconoce como una potestad y trámite con entidad propia.

Es más, ni siquiera podría sostenerse que la habilitación legal sí que se contempla en el art. 90.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) (11), que en su apartado segundo reza lo siguiente: «… No obstante, cuando el órgano competente para resolver considere que la infracción o la sanción revisten mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará al inculpado para que aporte cuantas alegaciones estime convenientes en el plazo de quince días». Es decir, no se establece una habilitación para rectificar la propuesta de sanción de oficio: en su caso, si se aprecia dicha situación se notificará al interesado para que alegue, sin que quepa inferir que se concede una atribución sin restricciones para que el órgano sancionador pueda rectificar la sanción.

Dos apreciaciones sobre esto: primera, evidentemente, en el ámbito sancionador tributario, lo contenido en la LPACAP, es con carácter supletorio, si bien, claro está, con rango legal; y segundo, lo que también es claro, es que si el legislador hubiera previsto que cabe esa rectificación por el órgano competente (inspector-jefe), recogería específicamente, bien en la LGT, o bien en la mencionada LPACAP, que podrá dictarse una nueva propuesta de sanción notificándose al obligado para que aporte las alegaciones que estime convenientes en el plazo de 15 días.

En este caso, únicamente se menciona en el tenor literal de esta última que es necesario notificar al interesado cuando el órgano aprecie, en el caso concreto, que la infracción o sanción puede revestir mayor gravedad que la calificada previamente en la propuesta de sanción, para que se oponga a la pretendida intención del órgano competente; pero en ningún caso ello posibilita o se concede la facultad de rectificar de oficio la propuesta de sanción a pesar de que se conceda el trámite de alegaciones.

Por tanto, la solución más razonable, a la vista de que incluso la posible cobertura legal *ex* art. 90.2 LPACAP no contempla expresamente la habilitación para rectificar de oficio la propuesta de sanción, es considerar que la rectificación mencionada es, directamente, nula, por carecer de cobertura legal para aplicarse. No se trata de una potestad

(10) Sobre la atribución de potestades vía reglamentaria se ha pronunciado recientemente el TS al hilo del interrogatorio de empleados y directivos en el curso de una inspección tributaria. Concretamente, en la STS de 2 de julio de 2024, rec. 5831/2023 (ECLI:ES:TS:2024:3653) se afirma (F.J.10º) que «… debe concluirse que la Administración tributaria no tenía, dadas las características del presente caso, fundamento normativo para interrogar sin preaviso y con ocasión de un registro domiciliario a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada. Desde un punto de vista sustantivo, como se ha visto, su apoyo es endeble dado el rango puramente reglamentario del precepto invocado».

(11) Recordemos que, desde la entrada en vigor de la LPACAP y la LRJSP, en el marco de los "Derechos del interesado en el procedimiento administrativo" recogidos en el art. 53 de la primera, la D.A. 1ª establece que las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esa Ley.

legal y el art. 24 RRST únicamente la desarrolla –como función propia del reglamento–. Supone arrogarse una facultad por vía reglamentaria que la ley no le atribuye expresamente: "rectificar" una sanción durante la fase de instrucción de un procedimiento sancionador.

En pura lógica, entonces, la conclusión evidente es que, si la Administración tributaria aprecia indicios suficientes como para sostener que tiene cabida una rectificación de la propuesta inicial de sanción, independientemente de que se aporte prueba en contrario, debe dictar una nueva propuesta en el marco del plazo máximo de caducidad del citado procedimiento, es decir, los seis meses *ex* art. 209.2 LGT. De lo contrario, es decir, de permitirse la rectificación, y además, la apertura de otro procedimiento nuevo aparte, se concedería un derecho a una "doble" rectificación: una, la derivada de la aplicación –errónea– del art. 24 RRST; y otra, de una suerte de retroacción de actuaciones otorgando a la Administración la posibilidad de dictar otro acuerdo de inicio del procedimiento obviando las actuaciones desarrolladas en el primero.

Por no mencionar, claro está, que dicha consecuencia descrita es la que razonablemente se puede calificar de lógica, es decir, la aplicación del plazo de caducidad de seis meses para el ejercicio de la acción sancionadora como garantía en materia de seguridad jurídica para el obligado tributario, sin que quepa sustentarse en la aplicabilidad de los plazos de prescripción *ex* art. 66 LGT, aunque bien es cierto que en ocasiones el "factor tiempo", en palabras de López Martínez (2015: 56-57), conduce a la inexplicable aplicación de los plazos de cómputo en el marco de procedimientos de aplicación de los tributos a los sancionadores.

4. LA INOBSERVANCIA DE TRÁMITES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: LOS VICIOS SUBSANABLES Y LOS INSUBSANABLES

4.1. La protección constitucional del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador como manifestación directa del derecho de defensa del obligado tributario

En el marco del procedimiento sancionador tributario, donde ya se ha repetido hasta la saciedad que se trasladan desde el orden penal unas garantías reforzadas "con matices", al ejercer la Administración la potestad sancionadora que, en origen, correspondería únicamente a los Tribunales de Justicia, la protección del derecho de defensa del obligado tributario incardinado en la tutela judicial efectiva del art. 24 CE impera con especial intensidad; si bien, como en tiempos recientes se ha recordado en la STC 67/2020, de 29 de junio (ECLI:ES:TC:2020:67), esa proyección al ámbito administrativo sancionador de las citadas garantías no puede realizarse de forma literal, sino únicamente en lo necesario para preservar el fundamento de dicha previsión.

A decir verdad, la extensión de esos principios propios del orden penal al sancionador y la exigencia de su protección constitucional persiguen el ejercicio efectivo del derecho de defensa del obligado tributario o, en otros términos, lo que se prohíbe es la indefensión (Martín López, 2021: 368), impidiendo que se pueda dictar una resolución sancio-

nadora sin, por ejemplo, respetar el régimen de la prueba (Arana García, 2017: 199). Y lo mismo es predicable, en consecuencia, de la posibilidad de alegar, es decir, de aportar prueba, en el devenir de la fase de instrucción del procedimiento sancionador.

La proyección constitucional del art. 105 CE al reconocer el derecho de audiencia del interesado en el marco de los procedimientos administrativos ha tenido su reflejo jurisprudencial en importantes pronunciamientos que constituyen doctrina asentada. En la STS de 22 de septiembre de 1990, rec. 4474/1984, (ECLI:ES:TS:1990:6463) se afirmó que: «… el trámite de audiencia no es de mera solemnidad, ni rito formalista y sí medida práctica al servicio de un concreto objetivo, como es el de posibilitar a los afectados en el expediente el ejercicio de cuantos medios puedan disponer en la defensa de su derecho, quedando así supeditada la nulidad de actuaciones a que su omisión pueda dar lugar a que con ella se haya producido indefensión para la parte»; y en la STS de 15 de marzo de 2012, rec. 6335/2008, (ECLI:ES:TS:2012:1742) en términos igual de claros, sobre el sentido de la audiencia, se afirmó que «… es verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige…».

En efecto, la audiencia, esencialmente, trata de evitar la arbitrariedad administrativa en la resolución correspondiente, y al mismo tiempo, supone un ejercicio de control de la legalidad de los actos administrativos –en este caso, de la sanción–, porque la posibilidad de aportar la prueba, que necesariamente se realiza en ese marco, garantiza que el expediente deba volver a ser revisado, reduciendo la posibilidad de que se haya incurrido en un error material o formal al dictar el acto administrativo impugnado.

Lo contrario, es decir, la imposibilidad de aportar prueba en el marco de la audiencia supone una indefensión material para el obligado tributario, y no, como se dijo en las SSTC 98/1989, de 1 de junio, (ECLI:ES:TC:1989:98) o 272/2006, de 25 de septiembre, (ECLI:ES:TC:2006:272) una omisión sin mayores consecuencias, como por ejemplo, la omisión de la actividad probatoria.

No se trata de una falta de contestación a una prueba practicada o una desestimación simple de la misma: se incardina en una inobservancia total del procedimiento legalmente establecido que determina un momento procesal oportuno –el trámite de audiencia– para la práctica de la prueba, que supone el ejercicio completo del derecho de defensa.

Es más, como se dijo en la STC 66/2007, de 27 de marzo, (ECLI:ES:TC:2007:66) el TC, al configurar la fase de prueba como un derecho fundamental aplicable en el procedimiento sancionador, obliga a que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas, sin desconocimiento ni obstáculos. Si bien, de acuerdo con lo recogido en la STC 104/2003, de 2 de junio, (ECLI:ES:TC:2003:104) solo habrá infracción del art. 24 CE si el incumplimiento en el régimen de la prueba supone una reducción real de las oportunidades de defensa del presunto infractor.

El derecho de defensa en el procedimiento sancionador tributario tiene la misión de asegurar la plena eficacia del principio contradictorio, a fin de evitar la indefensión (Parada Vázquez, 2002: 23). Se concreta, entonces, en la necesidad de ser oído y se materia-

liza en la posibilidad de presentar alegaciones en cualquier momento del procedimiento, incluso, antes del propio trámite de audiencia.

Por tanto, como bien dice Aneiros Pereira (2021: 356), «… el derecho de defensa no se ejercita en un solo trámite, sino que se compone de diversas vertientes o derechos instrumentales que posibilitan su completa satisfacción».

En concreto, una de esas manifestaciones es, lógicamente, ser informado de la acusación, es decir, del tipo de infracción, su calificación y de cualquier otra motivación adicional que permita al obligado defenderse con todas las garantías posibles, mucho más allá, incluso, de que pueda o no hacerse al inicio del procedimiento sancionador mediante el acuerdo de inicio; cabe la posibilidad, en aras de una mejor defensa del obligado, que se haga durante el transcurso del mismo, y a la mayor brevedad posible, para poner en conocimiento del presunto infractor los hechos que se le imputan.

Y además, como quedó reflejado en la STC 205/2003, de 1 de diciembre, (ECLI:ES:TC:2003:205) este derecho a ser oído –que, en realidad, es el derecho a ejercitar efectivamente la prueba en el marco del cauce procesal establecido– se concreta en conocer los cargos y la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de la acusación y la sanción; que cómo no, se circunscriben tanto al tipo de infracción como a su calificación.

Es más, en el marco de la aportación de prueba en el trámite de audiencia como manifestación del derecho de defensa, recientemente la STS 1695/2024, de 29 de octubre (rec. 2248/2023), (ECLI:ES:TS:2024:5204) ha remarcado que la mera ausencia de prueba no puede considerarse como evidencia suficiente para atribuir culpabilidad, ya que ello vulneraría el principio de presunción de inocencia (art. 24.2 CE). Además, se establece que la Administración tiene la carga de acreditar no solo la falta de prueba de la deducción de los gastos, sino también la concurrencia de un elemento subjetivo de culpabilidad en la actuación del contribuyente (12).

La cuestión, ciñéndonos al objeto del estudio, es si la concesión de un nuevo trámite de audiencia *ex* art. 24 RRST que, a todas luces, constituye un segundo trámite, convalida la falta de potestad (al nacer esta del reglamento) de la Administración para rectificar una sanción tributaria durante la tramitación del procedimiento, y se configura, por tanto, distinta del principio de calificación recogido en el art. 13 LGT.

En este punto, se debe separar lo que es propiamente una consecuencia de la acción lógica en términos de seguridad jurídica, que es la concesión de un período determinado para el ejercicio del derecho de oposición ante una alteración de las condiciones iniciales

(12) Asimismo, también se aclara que, si bien la deducibilidad de los gastos puede ser razonablemente cuestionada en el ámbito de la liquidación tributaria, ello no implica automáticamente culpabilidad para efectos sancionadores. Otro de los asuntos muy interesantes es el argumento de la interpretación razonable de la norma como causa exculpatoria: la STS establece que una interpretación razonable de la norma tributaria puede eximir de responsabilidad sancionadora, siempre que exista un conflicto genuino en la interpretación de la norma. Sin embargo, en el caso analizado, la falta de prueba no se debió a un conflicto interpretativo, sino a insuficiencias en la documentación aportada. Este fundamento resalta la importancia de distinguir entre errores técnicos en la prueba y la posibilidad de una interpretación razonable de las obligaciones tributarias.

que afectan al obligado tributario, del ejercicio de una potestad de la que se carece, que conduce a resultados nulos de pleno derecho.

Esa convalidación pretendida no puede servir de subterfugio para legitimar conductas contrarias al ordenamiento: constituye arrogarse una prerrogativa de la que se carece y, por tanto, todas las acciones desarrolladas en el marco de esa potestad deben declararse nulas. Conceder la oportunidad al obligado tributario, que es el presunto infractor sobre el que recae un procedimiento sancionador, de so pretexto de volver a defenderse, blindar el modo de proceder de la Administración constituye un modo de proceder, cuanto menos, cuestionable.

El obligado tributario nunca puede refrendar una conducta contraria al ordenamiento de la propia Administración, y menos, a expensas de que haya sido esta última la que lo haya legitimado otorgando la posibilidad de ejercer un derecho de oposición que, a todas luces, es connatural al propio acto administrativo: en cualquier caso, si se altera la calificación de una sanción el resultado es la concesión de un trámite de audiencia.

La consecuencia lógica, que es la defensa, no puede avalar comportamientos o modos de proceder administrativos contrarios al ordenamiento que, en realidad, únicamente beneficia a una de las partes: aquella que ha procedido a la apertura del citado procedimiento sancionador a costa de los derechos de los obligados tributarios en la relación jurídico-tributaria.

4.2. La nulidad de actuaciones por omisión de un trámite esencial en la fase de instrucción

De la garantía efectiva del principio de seguridad jurídica se deriva la exigencia del respeto a la observancia de su vertiente procedimental en el marco del procedimiento sancionador tributario. Ello supone que en función del tipo de vicio de naturaleza procedimental (y por supuesto, material) acaecido, deviene la nulidad o anulabilidad del acto administrativo o, en algún caso, una mera irregularidad no invalidante del acuerdo de imposición de sanciones, que es sobre lo que ahora nos detendremos.

Es una constante la relativización otorgada por los Tribunales de Justicia a los vicios procedimentales –formales–, llegando incluso a provocar situaciones en las que el resultado es la declaración de la retroacción de actuaciones que, en aras de suponer una garantía para el contribuyente, termina por configurarse como una posibilidad más en manos de la Administración para volver a liquidar (aunque sea correctamente), cuando el resultado, en pura lógica, habría sido la desestimación de la pretensión de la Administración.

La cuestión, entonces, es si la desvirtuación del trámite de audiencia (13) en la fase de instrucción del procedimiento sancionador, cuando subyace una recalificación de una

(13) Conviene mencionar la doctrina contenida en la STS de 12 de septiembre de 2023, rec. 3720/2019, (ECLI:ES:TS:2023:3639) donde se afirma que la Administración no valoró las alegaciones presentadas por un obligado tributario en el marco del mencionado trámite de audiencia, y llegándose a la conclusión de que las garantías que imperan en el mismo no se agotan con la posibilidad de presentarlas, sino con su efectiva toma en consideración, pues lo contrario derivaría en

sanción por parte del órgano competente para resolver, conduce a un vicio de nulidad, anulabilidad, o mera irregularidad no invalidante.

Las consecuencias de la inobservancia del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador gozan de unas garantías específicas, en contraposición a lo que sucede en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos. Es sabido que la nulidad radical –en este caso, del acuerdo de imposición de sanciones– deviene por la lesión de derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos, provocando la indefensión material, siempre y cuando no se haya subsanado el vicio en el transcurso del procedimiento sancionador o en vía administrativa (Almudí Cid, 2022: 76-77) (14).

En este caso, la inobservancia del trámite de audiencia –que es en lo que se concreta la premisa de partida de este estudio a raíz de la recalificación de la sanción previamente calificada– se enmarca, casi a la perfección, dentro de aquellos motivos que lo asimilan a prescindir total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido, como quedó establecido desde la STC 18/1981, de 8 de junio, (ECLI:ES:TC:1981:18), donde se equipara la omisión del trámite a la nulidad radical del acto administrativo.

La cuestión en disputa es la vulneración del derecho de defensa del obligado tributario, que en ningún caso ha sido informado, en realidad, de la calificación definitiva otorgada por el órgano resolutor del sancionador ni habría tenido la opción siquiera de oponerse a la misma; por más que frente a la inicial calificación no ejercitara ese derecho, porque la propuesta de "rectificación" deviene del inspector-jefe, es decir, en la fase de terminación, pero no se sustancia en la instrucción del procedimiento.

Se trata, entonces, de una vulneración del *iter* procedimental normativamente reconocido, susceptible de amparo constitucional al conculcar el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE. Al respecto, se debe recordar la conocida STC 5/2004, de 16 de enero, (ECLI:ES:TC:2004:5) donde se afirma que «… solo cabe otorgar relevancia constitucional a aquella indefensión que resulte real y efectiva, de manera que no toda irregularidad o infracción procesal comporta automáticamente la existencia de una situación de indefensión con relevancia constitucional».

Y es que, por su parte, la STS de 18 de mayo de 2020, rec. 5732/2017, (ECLI:ES:TS:2020:1097) argumenta que supone un vicio de nulidad radical no únicamente la ausencia de dicho trámite de audiencia en el marco del procedimiento sancionador, sino, incluso, aunque no es objeto de este estudio, la falta de contestación motivada a las alegaciones del obligado tributario.

Lo que aquí se produce, entonces, es una alteración de la fase de instrucción a través de una rectificación de una propuesta inicial de sanción. Por tanto, a nuestro juicio, no

---

la ineficacia del propio trámite de audiencia e iría en contra –a mayor abundamiento– del principio de buena administración.

(14) Sobre esta reflexión, cabría hacer una apreciación: cuándo y cómo se considera subsanado el vicio, porque dependerá, entonces, del tipo de vicio. E incluso en ese caso, hay vicios que, a pesar de ser subsanados durante la tramitación del procedimiento sancionador, no pueden conllevar, como venimos diciendo, una convalidación de un modo de proceder que desde el inicio es invalidante.

cabría alegar un vicio de anulabilidad o mera irregularidad no invalidante, puesto que se circunscriben a aquellas irregularidades que no impliquen la vulneración de un trámite esencial del procedimiento.

También podría argumentarse que se trataría de una falta de motivación del acto administrativo producto de la recalificación, que difícilmente tendría justificación, pero en ese caso, el vicio de anulabilidad recaería sobre dicho acuerdo de imposición de sanciones y no sobre la inobservancia del trámite de audiencia, cuyo vicio devendría en la declaración de nulidad radical.

Es más, aun en dicho supuesto, la jurisprudencia ha establecido, por un lado, en la STS de 18 de mayo de 2020, rec. 6187/2017, (ECLI:ES:TS:2020:951) que la ignorancia por la Administración de las alegaciones formuladas por el presunto infractor se equipara a la omisión del trámite de audiencia; y por otro, en la STS de 12 de septiembre de 2023, rec. 3720/2019, (ECLI:ES:TS:2023:3639) que la mera posibilidad de presentar las alegaciones no garantiza el derecho de defensa del obligado; y en consecuencia procedería declarar la nulidad de pleno derecho.

En este caso, en el nivel inferior, no se trata de que no se haya pronunciado la Administración sobre las alegaciones aportadas por el obligado, es que se le ha privado a este último en el momento procesal oportuno donde se sustancia el procedimiento (la fase de instrucción), de la posibilidad de defenderse de una propuesta de sanción (que es la "rectificada"); en su caso, pudo defenderse de la "primera" propuesta de sanción, pero en ningún caso frente a la segunda, independientemente de que se concediese el nuevo trámite de audiencia de 15 días tras la rectificación. Así, este nuevo trámite conlleva la rectificación de la sanción en un momento procesal inadecuado, mermando las garantías del obligado tributario y, por tanto, deviniendo nula la rectificación directa de la propuesta inicial de sanción.

4.3. La independencia de la rectificación de los vicios propios del trámite de audiencia

Llegados a este punto, la cuestión es la siguiente. Es claro que, al menos, a nuestro juicio, la omisión del trámite de audiencia vulnera los derechos constitucionalmente reconocidos al obligado tributario. Ahora bien, debemos preguntarnos si la recalificación de una sanción a un grado superior, frente a la que inicialmente no se ha alegado, es un vicio procedimental independiente de la omisión del trámite de audiencia, y en su caso, sería un vicio anulable o una mera irregularidad.

A fin de vislumbrar todas las opciones, cabría considerar, inicialmente, que la recalificación producida por los órganos sancionadores es independiente del hecho de que frente a la misma se haya podido o no alegar; es decir, una actuación con entidad propia que no queda absorbida por la nulidad radical que comporta la recalificación efectuada fuera de la fase de instrucción.

El acto de recalificación de las sanciones, a pesar de las dudas que nos suscita y que venimos exponiendo, se produce realmente *ex* art. 24 RRST y no debería comportar mayores problemas si producto de dicha actuación se produce una devolución al actuario (por tanto, a la fase de instrucción) y se ejerce allí el derecho de defensa. Es decir, el ejer-

cicio del derecho de defensa frente a dicha recalificación se materializaría en el marco del trámite de audiencia de la fase de instrucción o, mejor dicho, de un *nuevo* trámite de audiencia. De ahí que quepa la duda de si ese acto de recalificación es independiente del vicio procedimental evidente que supone conceder un "nuevo" trámite de audiencia fuera del momento procesal –natural– donde se sustancia: la instrucción.

Lo que subyace tras dicha recalificación no es la nulidad, anulabilidad o mero vicio no invalidante en cualquier caso. Si se respetan las garantías del obligado, que se reducen, elementalmente, a la posibilidad de ejercer su oposición en el trámite procesal adecuado, el acto de recalificación *stricto sensu* podría llegar a ser válido, porque la propia naturaleza del trámite de audiencia posterior (si se retrotrae el expediente al órgano instructor) convalidaría la prerrogativa asumida por la Administración de que tiene potestad para rectificar las sanciones en el transcurso de la fase de terminación del procedimiento sancionador.

Dicho esto, también es cierto que es una tarea hercúlea desconectar el acto de recalificación de su consecuencia: una recalificación errónea, si se quiere decir así, con posterior posibilidad de defensa del obligado, nunca daría lugar a un vicio de nulidad radical, en todo caso, de anulabilidad. Es el hecho de no permitir la oposición frente a una nueva calificación en el momento procesal oportuno *ex* LGT lo que determina, a nuestro parecer, la nulidad radical de esa rectificación.

La rectificación, jurídica y materialmente puede ser correcta, y es más, pueden existir argumentos a favor de la Administración de que es hasta necesaria porque la calificación inicial fuese errónea; sin embargo, quedaría absorbida por el vicio de nulidad si tras la misma no se devuelve el expediente al actuario, y por tanto, a la fase de instrucción.

5. LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES Y EFECTOS SOBRE LA POTESTAD SANCIONADORA Y LA RECTIFICACIÓN DE SANCIONES

La retroacción de actuaciones se configura como una garantía del obligado tributario, pero ha devenido en los últimos tiempos en una nueva opción en manos de la Administración para volver a liquidar, enraizando con la conocida doctrina del "doble tiro" (15).

De este modo, opera a modo de instrumento para devolver, tanto a la Administración como al obligado, a un momento procedimental anterior, y está prevista exclusivamente para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante o para completar la instrucción cuando esta no haya sido completa (Almudí Cid, 2022: 88). Y no se puede hacer uso de ella, como viene señalando el TS desde hace más de una década, para, en palabras de Sesma Sánchez (2017: 424): «… corregir los defectos sustantivos de la decisión, otorgando indebidamente a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico».

Dicho esto, la cuestión es la siguiente: si el vicio de nulidad que comporta la falta de competencia para la recalificación de la sanción conlleva que en ningún caso sea posible

(15) Véase al respecto Gorospe Oviedo (2015: 157-168) y Huelin Martínez de Velasco (2024. 223-243).

la retroacción de actuaciones, y devolvería a la Administración a la fase de instrucción del procedimiento sancionador –esto es, al inspector actuario– para que dicte una nueva propuesta de sanción, y después, se otorgue de ese "nuevo" trámite de audiencia al obligado de 15 días previsto normativamente.

En virtud del marco normativo de aplicación, eso es, el art. 25 RRST al tratar las especialidades de la tramitación separada de los procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, se le confiere al inspector-jefe una serie de prerrogativas ligadas tanto al procedimiento inspector como al sancionador; desde la necesidad de que el acuerdo de inicio sea autorizado, a quién compete la instrucción del procedimiento, y a lo que aquí nos interesa, que aquel es el órgano competente para dictar el acuerdo de imposición de sanciones (apartado 8).

De lo que se infiere, en pura lógica, que es este mismo órgano sancionador quien ratifica las actuaciones desarrolladas en el marco de la instrucción del procedimiento sancionador; pero no, necesariamente –al menos, no se contiene así expresamente– que tenga competencia para rectificar, *motu proprio*, la propuesta de sanción sin remitir de nuevo al expediente a la fase de instrucción. Lo contrario, es decir, proceder a dicha rectificación sin devolver al órgano instructor, supone una interpretación precipitada en contra de las garantías reforzadas del obligado tributario.

En realidad, en el marco del procedimiento sancionador, si el inspector-jefe ha recalificado la gravedad de la sanción inicialmente calificada por el actuario, la consecuencia lógica sería su devolución a este último para que concediera el trámite de audiencia de 15 días del art. 210.4 LGT; incluso aunque inicialmente se calificara como grave y el obligado no alegase frente a la misma. Sin embargo, apartándose de un modo de proceder lógico de la propia Administración, la retroacción de actuaciones devolvería el asunto a dicha fase de instrucción, en la que se notificaría al obligado tributario la nueva propuesta de sanción.

Sin embargo, esa retroacción de actuaciones supondría, de nuevo, otorgar a la Administración la posibilidad de convalidar un modo de proceder a todas luces cuestionable, y de ese vicio procedimental se vería beneficiada por disponer de la opción de volver a dictar la propuesta de sanción recalificada.

Lo esencial radica en determinar si el vicio procedimental derivado de una rectificación sin devolución a la fase de instrucción del expediente, es decir, si un escenario donde el inspector-jefe notifica el acuerdo de imposición de sanciones elevando el grado de gravedad inicial, conlleva entonces que en ningún caso se pueda retrotraer el procedimiento de nuevo a la fase de instrucción. A nuestro juicio, la respuesta debe ser afirmativa, por dos motivos:

- Primero, porque la retroacción de actuaciones, en puridad, debe ser un instrumento que beneficie al obligado tributario, y no cabe duda de que no generaría ventaja alguna si se le permite a la Administración que incurre en el vicio subsanarlo sin mayores consecuencias.

- Y segundo, porque la retroacción de actuaciones, en su caso, podría traer como previsible resultado, merced de lo dispuesto en el art. 239.3 LGT (16), un supuesto de anulabilidad y no de nulidad radical, que es la consecuencia –a nuestro juicio– del modo de proceder en el caso descrito, ya que, como hemos adelantado más arriba, el vicio de nulidad absorbe la actuación misma de la recalificación (17). Ello, en aras de la necesaria protección y garantías del obligado, conllevaría la nulidad del acuerdo de imposición de sanciones recalificado como muy grave, y la consecuencia lógica de no poder volver a exigirle al obligado la sanción oportuna; sin que ello afecte, como no puede ser de otro modo, a la regularización practicada en sede inspectora.

Además de lo descrito, las consecuencias también se centrarían en la no afectación a los plazos de prescripción del ejercicio de la potestad sancionadora y de caducidad del procedimiento sancionador. A tenor de lo establecido en el art. 189.2 LGT en conexión con el 190 LGT, al declararse nulo el acto administrativo de imposición de la sanción que deriva de una indefensión del obligado –y por tanto, de un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional (art. 24 CE)–, el vicio procedimental elimina los efectos interruptivos de la prescripción, como se ha venido reconociendo desde la STS de 20 de enero de 2011, rec. 120/2005, (ECLI:ES:TS:2011:756), en el sentido de que no pueden negarse efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones o recursos instados contra actos declarados nulos.

Ello conviene ponerlo en consonancia con la conocida doctrina jurisprudencial establecida desde la STS de 19 de noviembre de 2012, rec. 1215/2011 (ECLI:ES:TS:2012:7933), donde se reconocía la posibilidad de que la Administración tributaria volviese a dictar una liquidación tributaria en los casos de infracción de carácter formal o material (anulables), siempre que la estimación no descanse en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, salvo que hubiese prescrito (18).

---

(16) Recordemos que el citado precepto establece, en el marco del procedimiento económico-administrativo, que: «La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

(17) Conviene hacer, no obstante, una observación al respecto: no se pretende confundir la posibilidad de acordar la retroacción de actuaciones –que es potestad del órgano económico-administrativo en el marco de la resolución del procedimiento–, con los efectos jurisprudenciales que se atribuyen a la concurrencia de un vicio de nulidad o anulabilidad de un acto administrativo. Simplemente se menciona que, a juicio del autor, es la estación de destino lógica en el caso analizado, sin que sea posible extenderla a otras casuísticas no analizadas en este estudio.

(18) Esta tesis, controvertida y ampliamente criticada por la doctrina, se confronta en tres

Esta línea jurisprudencial "clásica", como manifiesta Sesma Sánchez (2019: 111-114) al hilo de la última STS referenciada, en la que se admite la posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación previamente anulada siempre que no se trate de una nulidad de pleno derecho, reconociendo eficacia interruptiva a los actos anulables, requiere imperiosamente de ser revisada. Y ello porque es cierto que desde una perspectiva general administrativista es difícilmente justificable esta línea que permite atribuir efectos jurídicos desfavorables a actos administrativos declarados inválidos, precisamente, a instancia de los propios afectados, además de que se contradice con la exigencia legal de las causas de interrupción de la prescripción, adoleciendo de una elevada dosis de inseguridad jurídica toda vez que tanto los órganos económico-administrativos como los jurisdiccionales (19) suelen omitir un pronunciamiento claro sobre la calificación del vicio determinante de la invalidez del acto; argumentos que compartimos en puridad.

Dicho esto, ya venimos manifestando la separación entre el vicio (que determina la nulidad o anulabilidad del acto) y su previsible consecuencia procesal (la retroacción de actuaciones), pero independientemente de ello, somos de la opinión de que cualquier acto inválido, sea declarado nulo o anulable, en palabras de Martín López (2021: 389), «… debería carecer de efecto alguno y, por consiguiente, nunca podría interrumpir el plazo de prescripción tributaria».

En otro orden de cosas, la distinción entre la situación normativa teórica y la práctica resultante a veces conduce a un galimatías de difícil solución. En este supuesto, si bien ya hemos afirmado y razonado que habría motivos suficientes para instar la nulidad radical del acto administrativo que recalifica la sanción previamente calificada, a efectos prácticos, el obligado tributario se verá abocado a "esperar" a la vía revisora para adecuar el contenido del acto administrativo a la legalidad vigente.

Ahora bien, una vez instada la nulidad, y acordada por el órgano revisor en la vía económico-administrativa –o judicial–, estimando íntegramente el recurso, al tratarse de un vicio propio de la sanción, es decir, consustancial a la misma, como afirma Almudí Cid (2022: 116), la consecuencia lógica será «… la existencia de la *res iudicata* y el prin-

---

votos particulares formulados por los magistrados D. Rafael Fernández Montalvo, D. Manuel Vicente Garzón Herrero, y D. Emilio Frías Ponce, donde se argumenta que: primero, reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto de un acto anulado, manteniendo que los mismos tienen eficacia interruptiva, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, debiendo carecer tanto los actos nulos como los anulables de efectos interruptivos (tesis que compartimos íntegramente); y segundo, un órgano judicial no puede, *motu proprio*, conceder la retroacción de actuaciones para que el órgano administrativo subsane el defecto cometido si el recurrente no lo ha solicitado, esbozando las diferencias fundamentales del régimen jurídico en vía judicial y administrativa, donde la LJCA únicamente permite la estimación del recurso y la anulación de la liquidación, pero sin poder adoptar la decisión de la retroacción, y en consecuencia, la posibilidad de rectificar la liquidación, incluso por razones de carácter material, supone un exceso procesal propiciado por la propia configuración del [anteriormente vigente] recurso de casación en interés de ley.

(19) Sobre el papel de los tribunales económico-administrativos en la declaración de nulidad o anulabilidad de los actos administrativos, véase el trabajo de Bosch Cholbi (2010: 21-38), y para el de los tribunales de justicia, el de Baeza Díaz-Portales (2010: 23-33).

cipio de *bis in idem* impedirá que la Administración inicie un nuevo procedimiento sancionador tributario, frente al mismo sujeto, en relación con idénticos hechos y objeto».

Lo dicho engarza con la vertiente procesal del citado principio y la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero haya sido anulado y, por tanto, con la doctrina del "doble tiro", que permite a la Administración que, una vez anulada una liquidación por motivos de fondo, se dicte otra en sustitución de la anulada, frente a lo que sucede en el ámbito penal con la doctrina del "tiro único", donde una vez anulada una sanción no es posible dictar una nueva.

La fundamentación de esta tesis en el ámbito de la aplicación de los tributos es medianamente clara, y se ampara en la tesis de que la Administración no está obligada a acertar siempre y que, de no admitirse una segunda liquidación, se vulnera el principio de eficacia administrativa y del sistema tributario, con el límite de la *reformatio in peius*. Sin embargo, en el caso abordado, es decir, en el procedimiento sancionador, siguiendo a Cayón Galiardo (2016: 14), «… estos principios y argumentos no regirían en el ámbito sancionador, de suerte que, anulada una sanción no existiría fundamento para permitir que se dictase otra en sustitución de la primera».

Si bien, como matizó acertadamente el mencionado autor, tal argumentación no es la seguida por el TS, «… pues en lugar de acudir a ella cuando ha sido posible, ha preferido mencionar expresamente el principio *ne bis in idem* como el impedimento para que se dicte una nueva sanción… es decir, en el plano sancionador la doctrina del 'tiro único' carecería de efecto alguno pues ha sido rechazada por el Tribunal Supremo quien, en estos supuestos, ha acudido expresamente a fundamentar su fallo en el principio penal del *ne bis in idem*» (p. 14).

Baste recordar que la aplicación del *ne bis in ídem* es una garantía específica del derecho sancionador [SSTS de 28 de abril de 2023, rec. 546/2021, (ECLI: ES:TS:2023:1848), y 72/202, (ECLI: ES:TS:2023:1849); de 25 de marzo de 2021, rec. 3172/2019, (ECLI: ES:TS:2021:1158); de 15 de febrero de 2023, rec. 3001/2021, (ECLI:ES:TS:2023:414); y de 14 de octubre de 2022, rec. 6321/2020, (ECLI:ES:TS:2022:3819)], y por tanto, plenamente aplicable al caso que abordamos. Así, sea por aplicación del *ne bis in idem* o la doctrina del "tiro único", la consecuencia sería idéntica: la imposibilidad de que la Administración vuelva a dictar un nuevo acuerdo sancionador y, por tanto, carece de efectos jurídicos esa sanción posteriormente recalificada por el inspector-jefe.

6. VALORACIÓN CRÍTICA Y PROPUESTAS *DE LEGE FERENDA*

Sin ánimo de agotar todas las opciones posibles ni de ofrecer todas las propuestas de modificación existentes, primero, realizaremos una valoración crítica sobre la cuestión abordada para, posteriormente, ofrecer soluciones en forma de propuestas *de lege ferenda*, siempre en la búsqueda de la protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios en el marco del procedimiento sancionador tributario.

Primero. Es necesario reformular el derecho de defensa en el ámbito del procedimiento sancionador tributario, tanto en su configuración, es decir, en su plasmación normativa, como en su efectiva aplicación. Comenzando por lo general, hay que retrotraerse, necesariamente, a los procedimientos de aplicación de los tributos como aquellos en

los que, *de facto*, no se dirime únicamente el *quantum*, sino un auténtico procedimiento de imposición que, en muchas ocasiones, conduce a la apertura del correspondiente procedimiento sancionador.

Como bien indica Martín López (2021: 391): «Tal vez no quepa una extensión generalizada y plena a la esfera procedimental de las garantías previstas en el artículo 24 de la CE, pero su aplicabilidad a determinados procedimientos tributarios de gravamen, concretamente a aquellos con incidencia en la posible exigencia de responsabilidad sancionadora, tampoco parece irrazonable desde un punto de vista jurídico».

Compartiendo esta tesis, se propone reconfigurar el derecho de defensa encaminándolo a que el obligado tributario pueda ejercerlo con mayor seguridad, garantizando que cualquier inobservancia que conlleve una mínima alteración de las posibilidades de defensa se traduzca en una garantía inmediata para el obligado; pero, sobre todo, lo que se debe proveer es de mejoras tanto en el derecho como en el procedimiento para que dichas situaciones, directamente, no se produzcan.

En este sentido, reformular el derecho de defensa del obligado tributario en el marco del procedimiento sancionador tributario conlleva, innegablemente, mejorarlo en sede de aplicación de los tributos. A todas luces, *de facto*, es una fase previa e insustituible que, en segundo término, conducirá a fortalecer sus garantías en sede sancionadora.

Para ello, la cuestión radica en lo siguiente: cómo compensar las facultades de las que goza la Administración en el marco de esos procedimientos de aplicación, con un mayor y mejor "adelanto" de esas garantías que imperan "con matices" en el procedimiento sancionador en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos; fundamentalmente, el procedimiento inspector, pero incluso también aquellos de comprobación limitada en el marco de la gestión tributaria.

Segundo. En lo relativo a la potestad sancionadora y su relación con la rectificación de las sanciones tributarias en el procedimiento sancionador, queda claro que, de una interpretación razonable de la norma –ni siquiera aquella "favorable al obligado"– se deduce que la calificación se circunscribe al ámbito de la aplicación de los tributos, y por tanto, no tiene cabida en el marco de la potestad sancionadora, siendo esta distinta de la potestad que la Administración emplea en el marco de la aplicación de los tributos.

Ciñéndonos al objeto del estudio, se debe regular con más precisión el alcance y objeto del principio de calificación del art. 13 LGT y su conexión con las facultades de la inspección de los tributos *ex* art. 142 LGT. Porque de esas actuaciones de recalificación de operaciones en el marco de los procedimientos de aplicación derivan otras tantas en el marco del procedimiento sancionador tributario.

Una interpretación razonable de la norma invita a concluir que dicha potestad, que en realidad es un principio, independientemente de su intensidad, no puede extenderse más allá de los procedimientos de aplicación de los tributos; ello conlleva, ineludiblemente, en pura lógica legislativa, que no se aplique en el ámbito del procedimiento sancionador tributario. En este sentido, no es que no sea posible recalificar una sanción durante la tramitación del procedimiento, sino que la facultad del art. 13 LGT no se puede confundir con la que se recoge en el art. 24 RRST bajo la confusa y a todas luces ambigua denominación de la potestad para "rectificar" una propuesta de sanción.

A mayor abundamiento, si el principio de calificación *ex* art. 13 LGT no se aplica más allá de los procedimientos de aplicación de los tributos y esa rectificación *ex* art. 24 RRST no forma parte de ella, no se puede compartir su fundamento legal, toda vez que, para más inri, la potestad sancionadora de la Administración tributaria no cubre la pretendida rectificación reglamentaria que habitualmente se ejerce.

Por no mencionar que, como ya hemos repetido más arriba, dicha potestad de rectificación nace del reglamento. Es decir, la facultad para rectificar una propuesta de sanción en el marco de un procedimiento donde se ejercita el *ius puniendi* del Estado no tiene cobertura legal en el marco de la LGT ni, a nuestro juicio, tampoco *ex* art. 90.2 LPACAP. Por lo que se puede decir, sin ambages, que la Administración no goza de la potestad ni de la facultad para rectificar dichas sanciones con base en el art. 24 RRST.

La propuesta, por tanto, debe ir encaminada a la modificación del apartado 2 del art. 24 RRST, a nuestro juicio, en los siguientes términos: «En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción considere que, motivadamente, concurren los elementos necesarios para considerar que la propuesta de sanción no se ajusta a… devolverá el expediente al órgano instructor para que, en su caso, realice una nueva propuesta de sanción, notificando a los interesados la situación y concediendo un trámite de alegaciones de 10 días para alegar lo que estimen oportuno..».

En este caso, se eliminaría esa dudosa potestad de rectificar devolviéndose el expediente y dando opción al obligado de oponerse, tanto frente a dicha "devolución" como, en su caso, frente a los motivos fundados que el órgano competente (inspector-jefe) ha alegado para ordenarla.

Tercero. Urge reconfigurar la fase de instrucción del procedimiento sancionador tributario. Se particulariza en eliminar la posibilidad de "rectificar" la propuesta de sanción durante su tramitación, y una posible solución pasa por incluir dicha previsión en el marco de la LGT, con el posterior desarrollo reglamentario y la mención de las garantías y límites que operan.

Somos de la opinión de que el trámite de 15 días *ex* art. 24 RRST operará únicamente si el inspector-jefe remite de nuevo el expediente al órgano actuario, pero no cuando aquel rectifica de oficio la propuesta de sanción. Es decir, es un trámite que no es aplicable en la mayoría de los supuestos y casuísticas que pueden darse durante la tramitación del procedimiento, ya que debe configurarse como una garantía del obligado tributario y no a modo de una nueva opción para subsanar los defectos –o anomalías– procedimentales en los que incurra la Administración tributaria.

Esa reconfiguración de la fase de instrucción supone, en nuestra opinión:

- Primero, que el único órgano competente para "rectificar" una propuesta de sanción sea el órgano instructor, y eso conlleva, entonces, que el órgano que resuelve, el inspector-jefe, no pueda de oficio rectificar la sanción, sino que la devuelva al competente que la instruyó.
- Y segundo, ineludiblemente, extender temporalmente la propia fase de instrucción o acortar la fase de terminación, quedando esta última simplemente para la finalización del procedimiento que, en pura lógica, es para lo que está concebida.

Nuestra propuesta pasa por una modificación de los arts. 211 LGT y 24 RRST. En el caso de la LGT, para complementar lo dispuesto en el apartado 4 del art. 210 LGT, donde se dice que: «Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad», incorporando lo siguiente en el apartado 2 del art. 211, relativo a la terminación: «En aquellos casos en los que el órgano competente para resolver el procedimiento aprecie que la propuesta de infracción o sanción no se ajusta a la realidad de los hechos, devolverá el expediente al órgano instructor para que, en su caso, realice las actuaciones que estime oportunas, debiendo dictarse una nueva propuesta de liquidación, con traslado al obligado tributario para que realice las alegaciones que estime oportunas en el plazo reglamentariamente [*ex* art. 24 RRST] establecido».

Y para terminar, se debe complementar con la modificación del apartado 2 del art. 24 RRST, eliminando donde se dice que: «En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación», y manteniendo lo siguiente: «Las circunstancias que darán lugar a la devolución del expediente al órgano instructor, de acuerdo con lo dispuesto en el [propuesto] art. 211.2 LGT, son las siguientes: a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables. b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable. c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave».

En suma: es necesario despojar al precepto reglamentario del art. 24 RRST de la potestad –e incluso su configuración– para rectificar la propuesta de sanción al órgano competente para resolver, articulando un verdadero procedimiento vía modificación del art. 211 LGT, que son la fuente y cauce adecuados, con pleno respeto a las garantías inherentes del obligado, que eso sí, se desarrolle con la nueva dicción propuesta del precepto reglamentario que debe quedar únicamente para especificar cuáles deben ser los motivos por los que la citada propuesta puede devolverse (que por otra parte, casa perfectamente con su propia naturaleza reglamentaria).

Cuarto. Establecido lo anterior, las consecuencias que se derivan de la imposición de una sanción a través de un procedimiento sin competencia legal, son las propias que normativamente se recogen en aquellos casos en los que se omite un trámite esencial del procedimiento: la nulidad de las actuaciones.

Lo que se debe valorar pausadamente es la pretendida retroacción de actuaciones que, por otra parte, nosotros ya hemos propuesto más arriba; si bien, no como una opción más para que la Administración reconduzca su modo de proceder soslayando los derechos del obligado, sino precisamente para articular un verdadero procedimiento vía LGT que posibilite un mejor ejercicio del derecho de defensa del obligado.

Partiendo del supuesto de que la imposición de sanciones a través de una suerte de procedimiento cuya potestad nace reglamentariamente conlleva ineludiblemente que el acuerdo por el que se rectifica la propuesta inicial de sanción deviene nulo, la retroac-

ción de actuaciones no opera a modo de estimación parcial de la pretensión en el marco de una resolución económico-administrativa o judicial, sino como una reconducción del trámite procedimental al cauce adecuado.

Sin embargo, necesariamente, ante el supuesto actual de que de oficio se rectifique la propuesta, la retroacción del expediente al órgano instructor conlleva dictar una nueva dentro de los plazos de caducidad del propio procedimiento, frente a la que el obligado no solo puede oponerse –materialmente frente a la infracción y su calificación–, sino también frente a la devolución del expediente al órgano competente. Esta última acción también debe ser objeto de oposición, cuyos motivos diferirán, en su caso, de los que se aleguen frente a la nueva propuesta –si es que se materializa, por otra parte–.

En este último caso, el órgano instructor deberá valorar si dicha devolución conlleva irremediablemente una nueva calificación de la infracción, y de ser así, previa motivación oportuna y concesión del trámite de alegaciones al obligado, elevará la (nueva) propuesta al órgano competente para que resuelva según corresponda.

BIBLIOGRAFÍA

Abaitua Rodríguez, D. (2024): "La interpretación, calificación e integración de las normas tributarias", en I. Merino Jara (dir.), M. Lucas Durán e I. Suberbiola Garbizu (coords.): *Procedimientos tributarios*, Aranzadi – La Ley, Navarra.

Almudí Cid, J. M. (2022): *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Arana García, E. (2017): "La indefensión como vicio de invalidez de los actos administrativos", en AA.VV. *Tratado de procedimiento administrativo común y régimen jurídico básico del sector público*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Aneiros Pereira, J. (2021): "El derecho de defensa en la Administración: derecho de toda persona a ser oída y derecho de acceso al expediente", en I. Merino Jara (dir.), A. Vázquez del Rey Villanueva e I. Suberbiola Garbizu (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer – La Ley, Madrid.

Baeza Díaz-Portales, M. J. (2010): "Imposibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente, cualquiera que haya sido el tipo de vicio determinante de la anulación (STSJCV 693/10, de 17 de junio)", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 3(90), recuperado de: [https://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/revista-tecnica-tributaria/111/rtt-90].

Bosch Cholbi, J. L. (2010): "Los efectos de la nulidad de pleno Derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un 'mito jurídico' y el papel de los Tribunales Económico-Administrativos", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 233.

Cayón Galiardo, A. (2016): "La vertiente procesal del principio *ne bis in idem*: la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 112, recuperado de: [https://www.revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/206/177].

Chochán Montalvo, J. A. y Caneda Rendo, S. (2020): *Ley General Tributaria – Código comentado*, Colex, Madrid.

Collado Yurrita, M. A. (2024): "Potestad sancionadora tributaria. Dos cuestiones: garantías procedimentales y determinación de la base de la sanción en los supuestos de simulación y

de operaciones vinculadas", en I. Merino Jara (dir.), M. Lucas Durán e I. Suberbiola Garbizu (coords.): *Procedimientos tributarios*, Aranzadi – La Ley, Navarra.

Delgado Sancho, C. D. (2017): *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid (acceso abierto: [https://hdl.handle.net/20.500.14352/22308] (fecha de última consulta: 04/11/2024).

García de Enterría, E. (1996): "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 89.

Gorospe Oviedo, J. I. (2015): "La consolidación del doble tiro: anulada una liquidación tributaria por razones de fondo o sustantivas cabe liquidar de nuevo si la obligación no ha prescrito (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013)", *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF),* núm. 384, recuperado de: [https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4855/7903].

Gorospe Oviedo, J. I. (2024): "La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías", *Crónica tributaria*, núm. 193 [https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.4].

Herrera Molina, P. (2003): "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria", *Quincena fiscal*, núm. 13.

Hinojosa Torralvo, J. J. (2001): "Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda pública y los ciudadanos", en AA.VV.: *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, XX Aniversario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga.

Huelin Martínez de Velasco, J. (2024): "El Tribunal Supremo cambia su jurisprudencia sobre el conocido como 'doble tiro': SSTS de 3 y 5 de abril de 2024, recs. núm. 8287/2022 y 96/2023", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 2 (145). [https://doi.org/10.48297/nsr5rv09].

López Martínez, J. (2015): "El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 166.

Lucas Durán, M. (2024): "El 'derecho al error' en el ámbito tributario", *Taxlandia*, 9 de enero. Disponible en: [https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/el-derecho-al-error-en-el-ambito-tributario] (fecha de última consulta: 24/02/2025).

Marín Benítez, G. (2012): *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de su licitud en el ordenamiento tributario español*, Tesis doctoral, Universidad Pontificia de Comillas. En acceso abierto: [https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=3xi207iwA%2Bk%3D] (fecha de última consulta: 07/11/2024).

Marín Benítez, G. (2024): "En busca del tiempo perdido en delimitar qué es abuso en el ámbito fiscal. Por el camino de la soledad", *FiscalBlog* [https://fiscalblog.es/en-busca-del-tiempo-perdido-en-delimitar-que-es-abuso-en-el-ambito-fiscal-por-el-camino-de-la-soledad/] (fecha de última consulta: 09/11/2024).

Martínez Lago, M. A. (2006): "Sobre la potestad sancionadora en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, vol. 2, núm. 119. Recuperado de: [https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/1264] (fecha de última consulta: 09/08/2023).

Márquez Sillero, C. y Márquez Márquez, A. (2021): "El olvido consciente, la ausencia reiterada y la aplicación automática de la culpabilidad en los procedimientos sancionadores tributarios", *Quincena fiscal*, núm. 10.

Martín Queralt, J. (2021): "El derecho sancionador tributario está por hacer", *Carta Tributaria*, núm. 76.

Martín López, J. (2021): "La indefensión en los procedimientos tributarios a la luz del artículo 24 de la Constitución Española, en I. Merino Jara (dir.), A. Vázquez del Rey Villanueva e I. Suberbiola Garbizu (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer – La Ley, Madrid.

Orena Domínguez, A. (2024): "El 'derecho al error' y las autoliquidaciones rectificativas", *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 307.

Parada Vázquez, R. (2002): *Derecho Administrativo I (Parte General),* Marcial Pons, Barcelona.

Sáinz de Bujanda, F. (1968): "En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributario", *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, núm. 1.

Sánchez Gervilla, A. (2017): *Fundamentos del derecho sancionador tributario*, Tesis doctoral, Universitat Abat Oliba CEU. Acceso abierto: [http://hdl.handle.net/10637/11563] (fecha de última consulta: 07/11/2024).

Sanz Gómez, R. (2024): *Consecuencias del incumplimiento tributario y propuestas para un derecho al error*, Aranzadi, Navarra.

Sesma Sánchez, B. (2017): *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Aranzadi, Navarra.

Sesma Sánchez, B. (2019): "Comprobación limitada improcedente, ¿liquidaciones nulas de pleno derecho o anulables? Efectos en la prescripción, la preclusividad, los intereses de demora y la potestad sancionadora: Análisis de la RTEAC de 16 de enero de 2019, RG 3865/2016", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 433, recuperado de: [https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3837/3329].

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (131-166)

EL PILAR 2 DE LA OCDE. UN ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL DESDE LA PERSPECTIVA DE LA JUSTICIA FISCAL PARA LOS PAÍSES EN DESARROLLO (*)

Sevilla Bernabéu, Benjamín
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (España)
ORCID: https://orcid.org/0009-0007-2323-0131

Recibido: 11 de noviembre de 2024
Aceptado: 18 de diciembre de 2024

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

RESUMEN

La globalización ha dado lugar a un aumento de las transacciones transfronterizas, especialmente por parte de las empresas multinacionales, lo cual ha provocado un cambio en el equilibrio entre los sistemas fiscales nacionales y las normas internacionales. Todo ello ha conllevado que la OCDE lidere las iniciativas sobre cómo actualizar el sistema fiscal internacional para adaptarlo a las necesidades del s. XXI. En este trabajo se analiza el Pilar 2 desde el enfoque de la justicia fiscal para los países en desarrollo. Si bien el sistema fiscal internacional debiera tender a reevaluar los deberes intrínsecos al concepto de justicia fiscal, desgraciadamente, ese idílico escenario está muy lejos de materializarse.

Palabras clave: Pilar 2, justicia fiscal, Marco Inclusivo, países en desarrollo, norma de sujeción a impuestos.

(*) Este trabajo se ha desarrollado en el marco del proyecto de investigación "Justicia fiscal y derechos humanos", financiado por el Instituto de Estudios Fiscales. Además, se enmarca en el proyecto de investigación "La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)", Prometeo/2021/041, de la Generalitat Valenciana.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

THE OECD PILLAR 2. AN ANALYSIS OF GLOBAL MINIMUM TAXATION FROM A TAX JUSTICE PERSPECTIVE FOR DEVELOPING COUNTRIES

Sevilla Bernabéu, Benjamín

ABSTRACT

Globalisation has led to an increase in cross-border transactions, especially by multinational companies, resulting in a shift in the balance between national tax systems and international rules. This has resulted in the OECD leading initiatives on how to update the international tax system to adapt it to the necessities of the 21st century. In this paper, Pillar 2 is analysed from the perspective of tax justice for developing countries. The international tax system should tend to re-evaluate the obligations intrinsic to the concept of tax justice, but unfortunately, this idyllic scenario is far from being realised.

Keywords: Pillar 2, tax justice, Inclusive Framework, developing countries, Subject to Tax Rule.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

SUMARIO

1. Introducción. 2. Una aproximación a la justicia fiscal internacional: teoría cosmopolita y teoría internacionalista. 3. Consideraciones preliminares sobre el Pilar 2. 3.1. Contextualización y análisis retrospectivo. 3.2. El protagonismo de la OCDE. 3.3. El papel del Marco Inclusivo. 3.4. Objetivos del Pilar 2. 3.5. Controvertidos obstáculos para los países en desarrollo. 4. Pilar 2: la imposición mínima global en materia societaria. 4.1. Visión general y disposiciones básicas de las normas GloBE. 4.1.1. *Alcance de las normas*. 4.1.2. *Asignar las rentas de las entidades constitutivas en cada jurisdicción*. 4.1.3. *Calcular las rentas GloBE de cada entidad del grupo*. 4.1.4. *Determinar los impuestos cubiertos ajustados*. 4.1.5. *Determinar la tasa impositiva efectiva y calcular el impuesto complementario*. 4.1.6. *Aplicar el impuesto complementario: QDMTT, IIR o UTPR*. 4.2. La norma de sujeción a impuestos – STTR. 4.2.1. *Aspectos generales y de política fiscal*. 4.2.2. *Diseño y funcionamiento de la STTR*. 4.2.3. *Alcance objetivo: ingresos cubiertos por la STTR*. 4.2.4. *"Personas vinculadas" a efectos de la STTR*. 4.2.5. *Norma antielusión contra las personas vinculadas*. 4.2.6. *Exclusiones personales*. 4.2.7. *Umbral de materialidad*. 4.2.8. *Tipo impositivo del 9%*. 4.2.9. *Administración*. 4.2.10. *Valoración e impacto de la STTR*. 4.3. Complejidad de las normas y dificultades de aplicación para los países en desarrollo. 5. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La última década ha sido un periodo de múltiples reformas en el marco de la fiscalidad internacional. No obstante, el panorama fiscal internacional sigue sometido a tensiones constantes derivadas de la globalización y la digitalización de la economía. La globalización ha dado lugar a un aumento de las transacciones transfronterizas, tanto de empresas multinacionales como de particulares, lo cual ha provocado un cambio en el equilibrio entre los sistemas fiscales nacionales y las normas fiscales internacionales. Ello ha tenido el impacto de convertir la fiscalidad internacional y, más concretamente, el pago de impuestos por parte de multinacionales, en una cuestión de política nacional en la mayoría de los países.

En ese orden de cosas surge el Pilar 2, con la finalidad de aumentar las cargas fiscales sobre los beneficios económicos obtenidos por las grandes multinacionales. A este respecto, algunos autores han argumentado que esto permitirá tener unos sistemas fiscales más progresivos y recaudar más ingresos para las necesidades más apremiantes; además, proporciona unas condiciones más equitativas, fomentando la competencia en igualdad de condiciones entre pequeñas y grandes empresas (Clausing, 2023a: 12).

En ese contexto, la OCDE ha intentado replantear el régimen fiscal internacional con unas organizaciones que, supuestamente, abogan por una mayor integración, entre ellas, el Marco Inclusivo. No obstante, como se pondrá de manifiesto a través de este estudio, esta intención no se ha traducido en una plasmación real para incidir y reformar las normas teniendo en consideración los intereses de los países en desarrollo.

Habida cuenta de lo anterior, el punto de partida de este trabajo es hacer una aproximación conceptual a la justicia fiscal internacional, siendo un principio difícil de acotar, por la elevada carga de subjetividad que lo rodea. Tras ello, bajo la hipótesis de si es posible un régimen fiscal internacional que tenga presentes los principios de justicia y equidad, analizaremos el Pilar 2 de la OCDE. En este sentido, resulta de interés resaltar el protagonismo de la OCDE en las últimas décadas y, posteriormente, poner en entredicho el cometido del Marco Inclusivo de la OCDE. En ese orden de ideas, con posterioridad, haremos una sucinta mención a las disposiciones básicas de las normas GloBE y nos centraremos en la norma de sujeción a impuestos, en tanto su objetivo es –supuestamente– ayudar a los países en desarrollo. Si bien, del análisis en su conjunto, se colige que el Pilar 2 no beneficiará a los países en desarrollo, por lo que no puede calificarse como una medida justa desde la perspectiva fiscal.

2. UNA APROXIMACIÓN A LA JUSTICIA FISCAL INTERNACIONAL: TEORÍA COSMOPOLITA Y TEORÍA INTERNACIONALISTA

La justicia fiscal internacional ha sido objeto de análisis por parte de numerosos filósofos y juristas, los cuales han centrado su estudio en determinar cuál debe ser el alcance de la redistribución en términos de justica. Ello ha derivado en distintas teorías, entre las que debemos destacar la internacionalista y la cosmopolita (1).

Por un lado, las perspectivas cosmopolitas tienen en común la idea de que cada persona tiene derecho a la misma consideración y respeto, independientemente de su estatus de ciudadanía o de otras afiliaciones (Peters, 2020: 168). Algunos autores (Barry, 1998: 144-163; Beitz, 1999; Pogge, 1989) han defendido esta postura cosmopolita, argumentando que los principios de justicia distributiva deberían aplicarse en todo el mundo. No obstante, hay que distinguir entre el cosmopolitismo "radical" y "suave". El cosmopolitismo radical afirma, por un lado, que existen unos principios globales de justicia distributiva (afirmación positiva) y, por otro lado, que no existen principios de justicia distributiva a nivel nacional o estatal (afirmación negativa). Sin embargo, el cosmopolitismo suave, simplemente confirma que existen unos principios globales de justicia, sin entrar en la afirmación negativa (Caney, 2021: 975-976).

Algunos autores han apoyado un principio de justicia global argumentando que los recursos deberían distribuirse para maximizar las condiciones de aquellos menos favorecidos (Richards, 1982: 287-293; Beitz, 1999: 150-153). Por su parte, Barry (1998: 14-149) ha defendido los siguientes principios de justicia fiscal: i) un compromiso irrenunciable con la igualdad; ii) un principio que compense a las personas por las desventajas involuntarias; y iii) un compromiso con la protección de las necesidades básicas de las personas.

(1) No obstante, algunos autores como Caney (2021: 974) dividen los diferentes enfoques en cuatro categorías: cosmopolita, estatalista, sociedad de estados y realistas. Para un análisis exhaustivo sobre la justicia fiscal, véase Hongler, P. (2019): *Justice in International Tax Law,* IBFD, Amsterdam.

Por otro lado, las perspectivas internacionalistas sobre la justicia global consideran que la justicia es más restringida en su alcance, contenido y sujetos. En consecuencia, los internacionalistas niegan que la justicia igualitaria tenga cabida más allá del ámbito doméstico y optan por un relato de la moral internacional consistente en principios de ayuda mutua y respeto entre comunidades políticas internamente bien ordenadas (Peters, 2020: 168). Entre los defensores de la postura internacionalista está, entre otros, Miller (2000: 31-32), quien argumenta que la sociedad se adhiere a sistemas de justicia cuando el objetivo es redistribuir entre sus compatriotas, pero no cuando su dinero vaya a estar en manos de extranjeros. Por tanto, rechaza los argumentos cosmopolitas de justicia distributiva. Junto a él, Nagel también adopta una posición internacionalista. Si bien está preocupado por la desigualdad global, considera que un deber distributivo no puede extenderse legítimamente más allá de la institución coercitiva del Estado. No obstante, esa posición ha sido duramente criticada por los autores cosmopolitas, pues la globalización nos obliga a considerar cuestiones de justicia que van más allá del nivel estatal.

Todo esto nos lleva a concluir que la forma más correcta de abordar la justicia fiscal se encuentra en la teoría cosmopolita, en tanto las obligaciones de justicia distributiva deben ser entendidas globalmente. A la vista de que los Estados no pueden garantizar la justicia, se debería abogar por promover la justicia desde una esfera internacional. En este sentido debemos preguntarnos si podría articularse un régimen fiscal internacional diferente que tenga en consideración los objetivos e intereses de todos los Estados (incluidos los países en desarrollo). O, dicho en otras palabras, ¿podrían llegar a tener un peso importante en el diseño de un régimen fiscal internacional los principios de justicia global y equidad internacional? A continuación, analizaremos el Pilar 2 de la OCDE, para cerciorarnos de si el Marco Inclusivo cumple con su cometido y si, en su caso, las medidas adoptadas son beneficiosas y justas desde la perspectiva de los países en desarrollo.

3. CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE EL PILAR 2

3.1. Contextualización y análisis retrospectivo

A través de una iniciativa germano-francesa se introdujo la idea de un impuesto mínimo efectivo internacional sobre los beneficios extranjeros de baja tributación. Esta propuesta fue tenida en consideración por el Marco Inclusivo, a la vista de la imposición mínima internacional aprobada por parte de EE. UU. a través del régimen GILTI (2).

(2) *Global intangible low-taxed income regime*, see Internal Revenue Code, s. 951A. A este respecto, cabe señalar que la Administración del presidente Biden presentó varias propuestas para equiparar el régimen GILTI con la *Income Inclusion Rule* a efectos del Pilar 2. Sin embargo, estas propuestas no llegaron a materializarse por la división política que existía en el Congreso de los Estados Unidos durante estos últimos años. Siendo poco probable que se logren cambios legislativos reales sobre este tema, especialmente, tras el resultado electoral del pasado 5 de noviembre de 2024. Véase, Martin, H. (2024): "The United States' (Non-)Reaction to Pillar Two", *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*, vol. 25, n.º 1, recurso electrónico.

Si bien la analizó en paralelo a sus deliberaciones sobre los nuevos criterios de nexo y las normas de asignación de beneficios en favor de las jurisdicciones de mercado, distinguiéndose entre el Pilar 1 y el Pilar 2 (Englisch, 2023: 970).

Los trabajos sobre las reglas globales contra la erosión de las bases imponibles (reglas GloBE, por la sigla de *Global Anti-Base Erosion*) avanzaron con rapidez y se llegó a un acuerdo sobre las principales características del diseño del Pilar 2 en octubre de 2020 (OECD, 2020a: 77-141). Sin embargo, a pesar de dichos avances, el acuerdo no se había materializado en tanto algunos países se negaban a dar el visto bueno al Pilar 2 sin llegar a un acuerdo sobre el Pilar I, ya que querían que fuese una adopción simultánea.

Así pues, el 1 de julio de 2021, 136 países miembros del Marco Inclusivo llegan a un acuerdo sobre los dos pilares. Su objetivo era abordar la erosión de la base imponible y buscar una mayor equidad fiscal y eficiencia (Clausing, 2023a: 1). Este acuerdo se vio plasmado en la declaración de la OCDE de 8 de octubre de 2021 (OECD, 2021a). Poco después, en diciembre de 2021, el Marco Inclusivo adoptó las "Reglas Modelo GloBE" (OECD, 2021b) como legislación modelo para la aplicación del impuesto mínimo en los ordenamientos jurídicos nacionales. Estas "Reglas Modelo GloBE" se completaron con los comentarios que se publicaron en el mes de marzo de 2022 (OECD, 2022).

Dos días después de la publicación de las "Reglas Modelo GloBE", el 22 de diciembre de 2021, la Comisión Europea hizo pública la propuesta de Directiva para garantizar el nivel mínimo global de imposición de los grupos multinacionales en la UE (3). Esta propuesta de Directiva fue debatida y rechazada en varias reuniones del ECOFIN, aunque finalmente fue aprobada por los Estados miembros a finales de 2022 (4), debiendo transponerla a sus ordenamientos y hacerla efectiva antes del 31 de diciembre de 2023 (5).

3.2. El protagonismo de la OCDE

El sistema fiscal internacional tiene poco más de 100 años. Sus principios básicos se establecieron en el informe de cuatro economistas del año 1923 (6) y, posteriormente,

(3) Comisión Europea (2021): Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión, COM (2021) 823 final, de 22.12.2021.

(4) Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. *DOUE* L 328/1, 22.12.2022.

(5) En enero de 2024, la Comisión Europea abrió expediente a España, Estonia, Grecia, Chipre, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y Portugal por no haber comunicado las medidas que tomarán para incorporar a sus ordenamientos la directiva relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición societaria para grupos de empresas multinacionales y de gran magnitud en la UE.

Por lo que a España se refiere, el pasado 25 de noviembre de 2024 se aprobó en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. Está pendiente de ser aprobado por el Senado, siendo previsible que su publicación se hiciera antes de finales de 2024 para que pudiera surtir efectos para el presente ejercicio.

(6) Report on double taxation submitted to the Financial Committee by professors Bruins,

en el primer modelo de convenio de la Sociedad de Naciones en 1927. No obstante, el panorama fiscal internacional ha cambiado mucho desde entonces y la globalización ha conllevado que la OCDE se plantee cómo actualizar el régimen para adaptarlo a las necesidades del siglo XXI (Avi-Yonah, 2015: 33).

La OCDE (7) ha llevado a cabo la iniciativa de la política fiscal internacional de los últimos 60 años, adoptando un papel dominante con la finalidad última de beneficiar a sus países miembros (8). Ahora bien, ha presionado constantemente a los países no miembros para que se unan a estas iniciativas, utilizando la anhelada cooperación entre países como estrategia clásica para superar los problemas de acción colectiva, con el argumento espurio de que beneficia a todos los actores involucrados. Sin embargo, tal y como afirma Dagan (2018: 180-181), «la cooperación no es inherentemente deseable ya que puede promover, y a menudo lo hace, los intereses de un grupo reducido de actores». Además, con mucha frecuencia, la estructura del juego obliga a los Estados a cooperar en contra de sus mejores intereses.

En ese orden de cosas, la cooperación internacional puede utilizarse como retórica para conseguir unos beneficios globales para todos los países involucrados; pero, en última instancia, la realidad ha demostrado que quien marca las reglas del juego de la política fiscal internacional (OCDE, y, dentro de esta, los países más desarrollados y potencias mundiales) son los auténticos beneficiarios. Prueba de ello, en el último informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, se refleja que la inversión extranjera directa aumentó en los países desarrollados; mientras que los flujos de inversión hacia países en desarrollo disminuyeron (9).

El sistema fiscal internacional debiera tender a reevaluar los deberes intrínsecos al concepto de justicia fiscal; sin embargo, ese idílico escenario está muy lejos de materializarse.

Einaudi, Seligman and sir Josiah Stamp Geneve, League of Nations, April 5th, 1923. En este sentido, resulta de gran interés el reciente trabajo publicado por Adrian Muster. Muster, A. (2023): *The First Step to the International Tax Regime in 1923 – Edwin R. A. Seligman, New York, and the League of Nations*, University of Zurich. Asimismo, Avi-Yonah, R. (2023): "The 1923 Report and the International Tax Revolution", *Intertax,* vol. 51, n.º 5: 427-428.

(7) La OCDE, en la actualidad, está compuesta por 38 países miembros, de los cuales 20 fueron los fundadores y el resto se adhirieron sucesivamente. La OCDE tiene un carácter abierto y permite la participación de terceros Estados en sus comités, grupos de trabajos y foros. No obstante, esta participación está reglada y se hace bajo tres categorías: invitados, participantes y asociados según el grado de menor a mayor implicación y con el pago de cuotas en los dos últimos casos. [https://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/ocde/es/Organismo/Paginas/Creación-y-Países-Miembros-.aspx#:~:text=En%20la%20actualidad%2C%20hay%2038,y%20Polonia%20(1996)%2C%20República].

(8) Este liderazgo comenzó con su MC OCDE; seguido de su campaña contra la competencia fiscal perniciosa y las iniciativas de intercambio de información; con posterioridad se manifestó el proyecto BEPS y, en último lugar, la propuesta del Pilar 1 y Pilar 2.

(9) "Global FDI in 2023 was weak, with lower flows to developing countries", January 2024, Issue 46.

3.3. El papel del Marco Inclusivo

La fiscalidad internacional es cada vez más multilateral, prueba de ello ha sido el creciente papel de la OCDE a través de su liderazgo mediante el Marco Inclusivo. Este último ha sido un organismo clave para facilitar la implementación de las medidas derivadas del Plan BEPS y, además, en la propuesta de los dos pilares (Ellife, 2022: 255). El Marco Inclusivo es una red global de gobernanza fiscal creada por la OCDE con la finalidad de permitir que todos los países y jurisdicciones interesados puedan unirse para actualizar las normas fiscales internacionales, «trabajando en pie de igualdad con los miembros de la OCDE y el G20» (OECD, 2016). Esta participación igualitaria debería permitir a todas las partes, incluidos los países en desarrollo, promover eficazmente los intereses de sus ciudadanos en las negociaciones internacionales sobre aquellas cuestiones que les afectan. De este modo, esa participación igualitaria contribuiría a una distribución más equitativa de los beneficios y las cargas de la cooperación internacional, redundando en una mayor legitimidad en la toma de decisiones (Christians y Van Apeldoorn, 2018: 227).

Habida cuenta de ello, desde la perspectiva cosmopolita de justicia, la cual defiende que los principios de justicia distributiva deben aplicarse con carácter mundial, la participación en instituciones de gobernanza global podría ser un medio instrumental para asegurar una distribución justa de las ventajas entre personas. En ese orden de cosas, la promesa de la OCDE de una igualdad para los países no miembros de esta organización promovería una idea sobre cómo la autodeterminación nacional y la justicia distributiva mundial podrían avanzar bajo su supervisión (Christians y Van Apeldoorn, 2018: 227). Además, la participación igualitaria no solo se refiere a las cuestiones de implementación del conjunto de normas, sino a la posibilidad de que sea efectiva en la fijación de la agenda y en las negociaciones que se tienen que llevar a cabo.

Sin embargo, Christians y Van Apeldoorn (2018: 228) señalan que buscar la participación igualitaria entre los Estados miembros y no miembros parece ser un mandato poco característico para una organización como la OCDE, en tanto uno de sus objetivos principales es promover políticas para «realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial» (10).

A mayor abundamiento, resulta difícil identificar las razones concretas de la decisión de la OCDE de involucrar a los no miembros en la formulación de políticas fiscales debido a la oscuridad general que rodea la estructura institucional de la OCDE (Christians y Van Apeldoorn, 2018: 229). De hecho, resulta oportuno destacar que no se celebraron consultas públicas sobre las normas detalladas de la STTR, como sí se hizo con las de-

(10) Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 14 de diciembre de 1960, París, artículo 1. a). Si bien, junto a ello, en el apartado b) del mismo precepto se establece que también velarán por «contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico». No obstante, la lectura conjunta nos lleva a la conclusión de que la prioridad es el mayor crecimiento económico de los países miembros y ello contribuirá a una mayor expansión económica en términos globales, incluyendo aquí a todos los países –tanto miembros como no miembros–.

más normas que conforman el Pilar 2 (Arnold, 2024: 46). Todo ello ha derivado en que algunos autores como Brauner (2021: 35; 2024: 100-103) afirmen que las acciones llevadas a cabo en el Marco Inclusivo han tenido un impacto mínimo en los países que no son miembros de la OCDE, por lo que respalda la "escasa inclusividad del Marco Inclusivo" (11). En el mismo sentido, Englisch (2023: 979) destaca que los procedimientos internos del Marco Inclusivo, combinados con el ambicioso calendario fijado por la OCDE, dificultaron que los países en desarrollo pudieran identificar y hacer valer sus intereses nacionales durante el proceso, por lo que el acuerdo alcanzado no fue muy inclusivo. A este respecto, Pogge (2007: 138) y Miller (2007: 75-76) destacan que la desigualdad material permite a los países más desarrollados dar forma a las reglas globales a su favor. En consecuencia, estas reglas darán lugar a un desproporcionado crecimiento económico mundial que redundará en su propio beneficio.

Todo esto nos lleva a concluir que la OCDE es una organización que persigue un mayor crecimiento económico para sus países miembros. Además, impera una opacidad institucional y de procedimiento, por lo que la presunta igualdad entre Estados miembros y no miembros está muy lejos de ser efectiva. Dicho en otras palabras, con la premisa de la igualdad, la OCDE quiere ofrecer una imagen "de puertas para fuera". Sin embargo, la opacidad y el hecho de que los intereses de los países en desarrollo no hayan sido atendidos en esas negociaciones del Marco Inclusivo, nos llevan a concluir que la imagen "de puertas para dentro" es completamente distinta.

Habida cuenta de lo anterior, muchos perciben con escepticismo las iniciativas de cooperación fiscal internacional que provienen de la OCDE, pues parece que el objetivo principal es reforzar el poder de los países de residencia (economías más desarrolladas) para gravar las transacciones transfronterizas (Schoueri y Galendi Junior, 2017: 58-63) (12).

En resumidas cuentas, la voz que se les da a los países en desarrollo en un escenario post-BEPS es insuficiente. Ello ha conducido a que se esté sopesando una nueva estructura de gobernanza fiscal internacional. En este sentido, a finales de 2023, la Asamblea General de la ONU encargó una nueva convención marco sobre «cooperación internacional en cuestiones de tributación para reforzar la cooperación en ese ámbito y que esta sea plenamente inclusiva y más eficaz» (13). Todo ello pretende fortalecer el protagonis-

(11) En ese mismo sentido, Hongler pone de manifiesto que «muchos académicos, ONG y responsables políticos han argumentado que el actual proceso de elaboración de leyes fiscales internacionales no es realmente inclusivo y que los Estados no son tratados en pie de igualdad». Honger, P. (2023): "Plea for a Meta Regime! (and whay the UN should be the governing body)", *GLOBTAXGOV*. Además, véase: Asamblea General de las Naciones Unidas, resolución A/78/235, de 26 de julio de 2023: 13, párr. 47.

(12) Además, los países de África, América Central, el Caribe y América Latina, así como reputados autores, están cuestionando la legitimidad de las iniciativas desarrolladas por la OCDE y el G20 para lograr una "cooperación" tributaria internacional. Entre ellos, véase, Mosquera Valderrama, I. (2024): "How can regional cooperation help the enhancement of regional economic development and strengthen the voices of developing countries in global tax negotiations", *Journal of World Investment & Trade,* vol. 25, n.º 2: 230.

(13) Asamblea General de las Naciones Unidas, resolución A/RES/78/230, 28 de diciembre de

mo de la ONU, abogando por una cooperación fiscal internacional que sea real y se cree un sistema fiscal internacional más inclusivo y eficaz. Si bien los documentos publicados hasta la fecha son un punto de partida para lograr esos ambiciosos objetivos, la ONU todavía tiene mucho que hacer para fortalecer su posición. A este respecto, reputados autores han señalado algunas recomendaciones que debieran tenerse en consideración a la hora de elaborar esa nueva convención: i) se debe prever cómo se desarrollan los convenios bilaterales o multilaterales (cómo se abren las negociaciones para un nuevo convenio, quién puede participar, cómo funciona el proceso formal, quién lo supervisa, etc.); ii) se debería prever que algunos acuerdos vinculados a la nueva convención estén abiertos a una aplicación no recíproca, otorgando un tratamiento especial a los países en desarrollo; y, iii) incorporar un mecanismo de resolución de disputas. El control judicial se limitaría a disputas interestatales, para asegurar que los Estados cumplan con sus obligaciones en virtud de los convenios que están sujetos a supervisión (Hongler y Habich, 2024: 494).

En definitiva, se está observando un esfuerzo por parte de la ONU para desempeñar un papel más activo y protagonista en el marco de la fiscalidad internacional. Si bien queda mucho por hacer, son un gran avance para lograr una cooperación internacional en términos justos y legítimos, con la finalidad de que los países en desarrollo tengan un papel activo en la toma de decisiones y el proceso sea más transparente.

3.4. Objetivos del Pilar 2

Las normas GloBE van más allá de la lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, pero no llegan a atajar la competencia fiscal. A este respecto, Devereux y Vella (2023: 325) señalan que del estudio de los trabajos realizados por el Marco Inclusivo se extraen dos significados diferentes de competencia fiscal: el primero de ellos tiende a establecer un límite mínimo en la tributación de las grandes multinacionales; y, el segundo de ellos pretende poner fin a la carrera fiscal a la baja, estableciendo un límite mínimo para el total de impuestos recaudados por los países de origen. Así las cosas, del análisis del Pilar 2, parece que el Marco Inclusivo ha tendido más hacia el primero de estos significados; si bien, algunos funcionarios de la OCDE y distintos políticos enmarcan el Pilar 2 dentro del segundo significado. Por su parte, Schoueri (2021: 544) señala que la propuesta GloBE podría anular todo el trabajo de la OCDE sobre la competencia fiscal perniciosa al contrarrestar la competencia fiscal en sí misma.

Cuando los dos Pilares se publicaron en una Nota Política a principios de 2019, el Pilar 2 se describió como una medida para «abordar los retos pendientes de BEPS», estando diseñada para «hacer frente al riesgo continuado de desplazamiento de beneficios

2023: 5.

La Asamblea General es uno de los seis órganos principales de la ONU, y en particular, al que se le atribuye un mayor carácter democrático en tanto en su sede están representados los 193 Estados miembros de la organización con la misma capacidad de voto. Tal y como sintetiza el instrumento fundacional de la organización, este órgano es la principal sede deliberativa. Así, la Asamblea General está llamada a ser el foro principal de negociaciones multilaterales sobre una amplitud de temas de interés internacional, entre los que también se encuentra la fiscalidad internacional.

a entidades sujetas a una tributación nula o muy baja» (OECD, 2019a: 2). Si bien no se menciona expresamente la lucha contra la competencia fiscal o la carrera fiscal a la baja, parece intuirse de su tenor literal. No obstante, con posterioridad, en el Documento de Consulta pública de noviembre de 2019 sí que se reflejó expresamente (OECD, 2019b: 6 y 28). Sin embargo, la referencia expresa a la "carrera fiscal a la baja" se suprimió en la Declaración de enero de 2020 (OECD, 2020b) y en sucesivos documentos. Habida cuenta de ello, reputados autores, han puesto de manifiesto que no se ha hecho una distinción clara entre los objetivos del traslado de beneficios y los de la competencia fiscal (14).

La finalidad de atajar la carrera fiscal a la baja del impuesto sobre sociedades se vio superado por el objetivo de garantizar un nivel de imposición mínima para las multinacionales. Ahora bien, cabe señalar que los dos objetivos referenciados no son lo mismo, aunque están relacionados. El objetivo de imposición mínima persigue establecer un límite mínimo para el total de impuestos pagados por las multinacionales; sin embargo, el objetivo de poner fin a la carrera fiscal a la baja tiene como finalidad principal garantizar un límite mínimo del impuesto total pagado en origen. En este sentido, Devereux y Vella (2023: 330) afirman que con el segundo objetivo (atajar la carrera fiscal a la baja) se consigue también el primero (imposición mínima), pero no ocurre lo mismo a la inversa, a pesar de que en algún documento publicado por el Marco Inclusivo se entremezclen estos objetivos (15). En este sentido, Navarro Ibarrola (2021: 76 y 86) va más allá y señala que «GloBe no se limita a poner coto a la competencia fiscal perniciosa, sino a la competencia fiscal en general, sea perniciosa o no» De hecho, Martínez Laguna (2022: 95) apunta que «ese mínimo de tributación efectiva se erige como umbral para considerar una determinada competencia fiscal como aceptable o no aceptable».

En definitiva, podemos afirmar que el Pilar 2 es un gran acuerdo de cooperación y un gran logro para la OCDE, aunque con muchos matices. Si bien resulta intuitivo equiparar la cooperación con los resultados deseables, puede que en la práctica esto no sea así (Dagan, 2023: 639). Prueba de ello es que este nivel mínimo de imposición societaria se ajusta más fácilmente a las preferencias políticas de algunos países que a las de otros. A los países desarrollados y principales potencias les preocupa que los beneficios y la actividad real se desplacen a países con unos tipos impositivos muy bajos; por lo que la creación de un límite mínimo para el total de impuestos pagados por las multinacionales coincide con sus principales preocupaciones políticas. Sin embargo, esa imposición mínima societaria parece no responder a los intereses de los países en desarrollo.

(14) Si el Pilar 2 tuviese como objetivo único el traslado de beneficios, habría excluido los regímenes conformes con la Acción 5 BEPS, en tanto no son prácticas fiscales perjudiciales. Si el Pilar 2 persiguiese el objetivo de la competencia fiscal, no habría incluido la exclusión de ingresos basada en sustancia. Véase, Devereux, M.; Vella, J. (2023): "The impact of the Global Minimum Tax on Tax Competition", *World Tax Journal,* vol. 15, n.º 3: 329.

(15) «Este pilar pretende abordar de forma global los retos pendientes en materia de BEPS garantizando que los beneficios de las empresas que operan a escala internacional estén sujetos a un tipo impositivo mínimo. Un tipo impositivo mínimo sobre todas las rentas reduce el incentivo de los contribuyentes a realizar traslados de beneficios y establece una base para la competencia fiscal entre jurisdicciones». Véase, OECD (2019b): "Public consultation document: Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two, 8 November – 2 December 2019": 6.

3.5. Controvertidos obstáculos para los países en desarrollo

El Modelo de Convenio de la OCDE ha sido diseñado teniendo en consideración los intereses de los países más desarrollados (Pistone, 2010: recurso electrónico). El MC OCDE ha dado lugar a más de 3.000 CDI elaborados principalmente sobre la base de este modelo, de hecho, algunas estimaciones señalan que el 75% del texto de los CDI es idéntico al MC OCDE (Dagan, 2015: 17-18; IMF, 2014: 25). Por ello, no resulta sorprendente que el MC OCDE ignore los intereses de aquellos países que no son miembros de la OCDE (Dagan, 2018: 9).

A la vista de tales circunstancias, desde los orígenes los países en desarrollo fueron más reticentes en firmar un CDI, en tanto consideraban que el MC OCDE era más lesivo para sus intereses. Habida cuenta de ello, se decidió involucrar a la ONU para abordar los problemáticos efectos distributivos de los CDI entre países desarrollados y en desarrollo. Así pues, en 1967 el ECOSOC creó un grupo de trabajo *ad hoc* como subcomité con el fin de estudiar los medios para facilitar la celebración de un Modelo de Convenio fiscal que sirviera de base para las negociaciones entre países desarrollados y en desarrollo. El texto definitivo del proyecto se presentó en la octava reunión del grupo de expertos en Ginebra en 1979, publicándose en 1980 (Orzechowski, 2017: 4-5). La coexistencia de ambos Modelos de Convenio no deriva en una confrontación, sino en una convergencia (García Prats, 2009: 104-105). Sin embargo, las directrices de la ONU y el MC ONU no fueron muy diferentes al MC OCDE, por lo que no resolvieron las dudas distributivas. De hecho, los países en desarrollo lo encontraron insatisfactorio a la hora de abordar sus intereses, mientras que los países desarrollados lo consideran como impreciso y demasiado generoso (Dagan, 2018: 114).

Esta situación, lejos de revertirse, se ha mantenido durante el paso del tiempo. La aversión de los países en desarrollo para firmar CDI con países desarrollados se debe a que rechazan un acuerdo que podría perjudicarlos en términos de los ingresos fiscales que pueden recaudar, sin mejorar la inversión extranjera hacia sus economías. Estos países en desarrollo pueden renunciar a algunos de sus ingresos fiscales para poder atraer una mayor inversión; pero en modo alguno puede justificarse sin aumentar el incentivo para la inversión extranjera en estos países, que es lo que ocurre cuando los países de residencia recaudan los ingresos fiscales a los que renuncian los países en desarrollo (Dagan, 2018: 117). De ahí que los países en desarrollo plantearan tres quejas principales en relación con el Pilar 2 (16):

1) Las organizaciones internacionales que representaban a los países en desarrollo alegaron que, cuando se publicó el acuerdo, las normas daban prioridad a las jurisdicciones de la entidad matriz última a través de la regla de inclusión de ingresos, lo cual ponía en una clara situación de desventaja a los países en desa-

(16) A estos efectos, los países en desarrollo se definen como aquellos con una Renta Nacional Bruta per cápita, calculada según el método del Atlas del Banco Mundial [https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/378832-what-is-the-world-bank-atlasmethod], igual o inferior a 12.535 USD en 2019, que se actualizará periódicamente. Este ha sido el criterio seguido por la OCDE en OECD (2023): *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

rrollo. Si bien, esto quedó parcialmente resuelto cuando se incluyó el impuesto mínimo complementario nacional calificado, concediendo a los Estados de origen la posibilidad de imponer impuestos sobre esos beneficios adicionales.

2) Estos países en desarrollo estaban preocupados por la disminución de sus bases imponibles en los últimos años, sobre todo porque las multinacionales trasladaban sus beneficios fiscales a través de los precios de transferencia. Parecía que la solución al problema iba a ser permitir a estos países recaudar mayores retenciones sobre esos ingresos que se retiraban; sin embargo, se acudió a la norma de sujeción a impuestos.

3) El Pilar 2 ofrece un trato favorable a los créditos reembolsables. El principal inconveniente es que los países en desarrollo tienen importantes dificultades para ofrecer créditos reembolsables por sus restricciones en el presupuesto, lo cual les impide competir con los países en desarrollo para obtener una inversión extranjera directa (Dagan, 2023: 643-644; Mosquera Valderrama, 2024: 224-231).

Sin embargo, a pesar de las quejas planteadas, estas no fueron resueltas y algunas de las medidas del Pilar 2 van en contra de los intereses de los países en desarrollo. El hecho de que los países en desarrollo hayan mostrado su consentimiento respecto del Pilar 2 y este vaya en contra de sus propios intereses, puede explicarse por la falta de experiencia o de conocimiento.

A rasgos generales, deviene necesario resaltar que la medida de imposición mínima societaria generará más perjuicios que beneficios para determinados países en desarrollo, los cuales tienden a depender de los impuestos indirectos, por lo que su impacto en la actividad económica y en la recaudación de impuestos indirectos también debe tenerse en consideración a la hora de calibrar un tipo más alto del impuesto sobre sociedades (Tandon, 2022: 409). De hecho, algunos países de Oriente Medio y África no tienen impuesto sobre sociedades. A este respecto, señala Codorniz Leite (2023: 560) que no sería legítimo exigir que estos países adopten unos impuestos que nunca han tenido como condición para evitar la aplicación de las normas GloBE.

Algunos autores señalan que el Pilar 2 también pondrá en entredicho los incentivos fiscales, obligando a los Estados a recurrir a incentivos no fiscales para atraer inversión extranjera directa a sus territorios (Kuźniacki y Visser, 2024: 883). Ahora bien, hay que tener en consideración que los países en desarrollo carecen de las ventajas competitivas que pueden ofrecer las economías más desarrolladas, tales como estabilidad política, trabajadores cualificados, infraestructuras modernas, etc., por esos motivos tienden a ofrecer beneficios fiscales para de esta forma atraer la inversión extranjera directa en sus países. Habida cuenta de ello, en tanto el Pilar 2 dejará sin efectos algunos de los incentivos fiscales que otorgaban estas jurisdicciones –especialmente los concedidos por las zonas económicas especiales–, tendrá unas consecuencias negativas para los países en desarrollo (17).

(17) Véase en este sentido el siguiente informe, UNCTAD (2023): "The impact of International Tax Reforms on Special Economic Zones": 10.

4. PILAR 2: LA IMPOSICIÓN MÍNIMA GLOBAL EN MATERIA SOCIETARIA

El Pilar 2 pretende lograr un cambio sustancial en el sistema tributario internacional, garantizando que todas las grandes multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos con independencia de dónde tengan su matriz o de las jurisdicciones en las que operan (OECD, 2020b: párr. 8).

Este impuesto mínimo lo podrá recaudar la propia jurisdicción de baja tributación, en virtud del Impuesto Mínimo Complementario Nacional Calificado (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax,* QDMTT). Cuando no resulte de aplicación ningún QDMTT, lo recaudará otra jurisdicción a través de la implementación de dos normas nacionales entrelazadas. Estas normas son, por un lado, una regla de inclusión de ingresos/rentas (*Income Inclusion Rule*, IRR), que impone un impuesto complementario a la matriz respecto de aquellos ingresos poco gravados obtenidos por sus filiales en el extranjero; y, por otro lado, la regla de pagos infragravados (*Under Taxed Payments Rule*, UTPR), que niega las deducciones o exige un ajuste equivalente en las deducciones en la medida en que la renta de baja tributación de una entidad constituyente no está sujeta a la regla de inclusión de ingresos. Junto a ellas, estaría la norma contenida en un tratado, que es la norma de sujeción a impuestos (*Subject to Tax Rule*, STTR), que permite a las jurisdicciones de origen (Estado de la fuente) imponer una imposición sobre determinados pagos de partes vinculadas sujetos a impuestos por debajo de un mínimo (García Prats, 2021: 671). Esto es, la finalidad es asegurar que los países en desarrollo, como países de fuente, puedan gravar determinados pagos intragrupo cuando estos pagos están sujetos en el Estado de la residencia del perceptor a un tipo nominal ajustado del impuesto sobre beneficios inferior al 9% (Maroto Sáez, 2024: recurso electrónico).

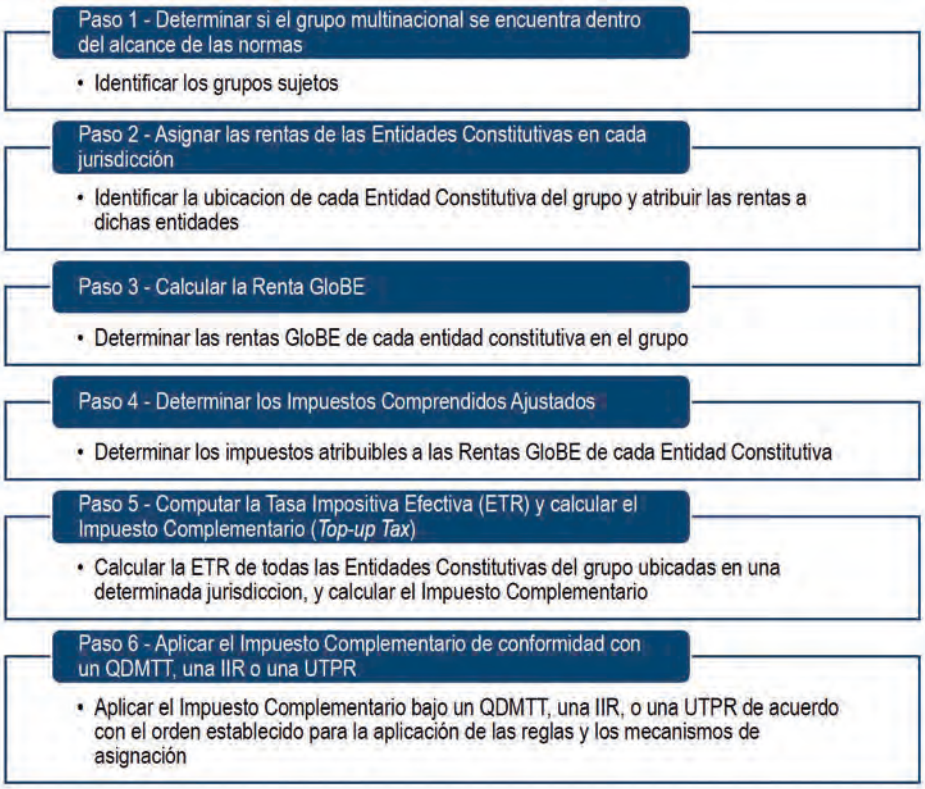
Las normas GloBE, compuestas por el QDMTT, IIR y UTPR, han sido diseñadas para operar conjuntamente, por lo que su implementación en los distintos ordenamientos nacionales creará un sistema coordinado e integral de tributación mínima que garantice que los grandes grupos multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos en cada jurisdicción en la que operen (OECD/BID, 2024: 7). Estas normas GloBE funcionan como un enfoque común, esto es, los miembros del Marco Inclusivo han decidido que no es obligatorio que las jurisdicciones adopten las normas GloBE, pero si una jurisdicción decide hacerlo, debe implementarlas de manera consistente con los resultados proporcionados por las reglas GloBE (OECD/BID, 2024: 8 y 26; párrs. 5 y 53) (18). Estas normas tienen como objetivo responder a los problemas que plantea la combinación de la globalización y digitalización, así como la competencia fiscal perniciosa entre países y el traslado artificial de beneficios. Además, la lucha contra la elusión fiscal también fue uno de los principales motivos por los que se impulsó la confección del Pilar 2 (Pinto Nogueira, 2020: 483).

(18) De hecho, algunos autores han calificado estas normas como "lógica diabólica", en tanto ningún Estado o empresa multinacional puede escapar a su lógica una vez alcanzada la masa crítica. Véase, Manson, R. (2022): "A wrench in GLOBE's diabolical machinery", *Tax Notes International,* vol. 107: 1391-1395.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

4.1. Visión general y disposiciones básicas de las normas GloBE

El cálculo y la aplicación de las normas GloBE está dividido en seis fases, que se sintetizan en la siguiente ilustración:



Fuente: OECD/BID (2024)

Un estudio pormenorizado de las disposiciones de las normas GloBE excede con creces del ámbito de estudio del presente trabajo de investigación, no obstante, consideramos importante hacer alguna sucinta mención.

4.1.1. *Alcance de las normas*

Estas normas GloBE se aplican a los grupos multinacionales que operen internacionalmente y tengan unos ingresos anuales iguales o superiores a 750 millones de euros. Este umbral se computa a partir de los ingresos que se consignan en los estados financieros consolidados del grupo multinacional, siendo el mismo que se utiliza para los infor-

mes país por país (*Country by Country Reporting*, CbCR) (19). Empero, a diferencia del CbCR, que se basa en un cálculo anual, el umbral de ingresos para el impuesto mínimo global se basa teniendo en consideración los últimos cuatro ejercicios. Esto es, se analiza si el grupo multinacional obtuvo 750 millones de euros o más de ingresos en dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio que se esté examinando, con el objetivo de proporcionar unos resultados más estables y predecibles (OECD/BID, 2024: 15-16).

Además, cabe señalar que, a nivel de la Unión Europea, el ámbito de aplicación de la Directiva 2022/2523 no se limita a las empresas multinacionales, sino que, para garantizar la conformidad de la Directiva con la libertad de establecimiento, esta Directiva también se aplica a los grupos nacionales que tengan unos volúmenes de ingresos anuales superiores a 750 millones euros (Kofler y Schnitger, 2023: 197).

4.1.2. *Asignar las rentas de las entidades constitutivas en cada jurisdicción*

Tras cerciorarse que el grupo multinacional está sujeto a las reglas GloBE, el segundo paso es determinar la ubicación y los ingresos de cada entidad constitutiva. En este sentido, el punto de partida para calcular estos ingresos es el Resultado Contable Neto de Beneficios o Pérdidas, derivado de la contabilidad financiera y determinado para preparar los estados financieros consolidados del grupo multinacional (OECD/BID, 2024: 17-19).

En tanto la reglas GloBE están vinculadas a las normas contables utilizadas para calcular las cuentas financieras consolidadas del grupo de empresas multinacionales, en principio, están determinadas por la norma contable aplicada a la entidad matriz última. Hay varias razones que justifican este planteamiento: i) permite un cálculo relativamente uniforme de la tasa impositiva efectiva (*Effective Tax Rate,* ETR) en todos los países participantes; y ii) este enfoque puede basarse en información que a menudo ya estará disponible para fines no fiscales, reduciendo así los costes de cumplimiento (Englisch, 2023: 983).

4.1.3. *Calcular las rentas GloBE de cada entidad del grupo*

Las rentas o pérdidas GloBE de cada entidad constitutiva se determinan tras hacer unos determinados ajustes a su Resultado Contable Neto. Estos ajustes tienen como objetivo alinear mejor la base imponible del impuesto mínimo global con la que normalmente se aplica a fines impositivos locales. Estos ajustes se dividen en tres tipos (OECD/BID, 2024: 19-20):

i) Ajustes para alinearse mejor con la base imponible. Estos ajustes están destinados a acercar los ingresos de la entidad constitutiva a la base imponible, de tal forma que se logren los objetivos de política del impuesto.

(19) Este criterio de consolidación proporciona un estándar estable y consistente que aprovecha las prácticas contables existentes como una forma relativamente fácil de determinar cuándo un grupo está dentro de su alcance.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

ii) Ajustes para asegurar la correcta asignación de ingresos entre jurisdicciones. Su finalidad es proteger la integridad de la determinación de la base de las rentas GloBE a nivel de jurisdicción, en tanto la fijación de precios incorrectos en las transacciones transfronterizas entre dos entidades constitutivas distorsiona el cálculo de las rentas GloBE en ambas jurisdicciones.

iii) Otros ajustes basados en consideraciones políticas. No son admisibles como gasto para el cálculo de las rentas GloBE los pagos ilegales (ej. sobornos), si bien se permite la deducibilidad de multas y sanciones hasta un máximo de 50.000 euros.

4.1.4. *Determinar los impuestos cubiertos ajustados*

El punto de partida es el gasto tributario corriente, en concepto de impuestos cubiertos, devengado por la entidad constitutiva y registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio fiscal que se trate. Al importe de impuestos cubiertos se realizarán una serie de ajustes: agregar impuestos que no estén registrados; excluir los impuestos que no estén relacionados con las rentas GloBE; solucionar las diferencias temporales; ajustar los importes para asignar los impuestos transfronterizos a la entidad constitutiva adecuada; y, en su caso, si hay cambios en la obligación tributaria después de la declaración, hacer los ajustes pertinentes para identificar los incrementos o reducciones de los impuestos cubiertos y asignarlas a la jurisdicción y al ejercicio fiscal pertinente (OECD/BID, 2024: 20-22).

4.1.5. *Determinar la tasa impositiva efectiva y calcular el impuesto complementario*

Las rentas GloBE y los impuestos cubiertos de cada una de las entidades cubiertas en una misma jurisdicción se suman para calcular la ETR de esa jurisdicción. Una vez calculada la ETR, el porcentaje del impuesto complementario será la diferencia entre la tasa mínima del 15% y la ETR en dicha jurisdicción (20). El porcentaje del impuesto complementario se aplica a las rentas GloBE en esa jurisdicción después de haber excluido las rentas basadas en actividades sustanciales (es un porcentaje de los activos tangibles y los gastos de personal).

4.1.6. *Aplicar el impuesto complementario: QDMTT, IIR o UTPR*

El impuesto complementario resultante se recauda a través de tres tipos de disposiciones:

i) *QDMTT*. Si la jurisdicción de la fuente tiene un impuesto mínimo nacional que es consistente con las reglas GloBE, este impuesto cumpliría con la obligación tributaria complementaria sobre esta renta infragravada. Por tanto, el QDMTT

(20) A este respecto, algunos autores como Englisch (2023: 981) han destacado que la decisión de determinar la ETR para cada jurisdicción en particular, aumenta la complejidad administrativa y la carga de cumplimiento de estas reglas GloBE.

refuerza el derecho primario de la jurisdicción donde se originaron las rentas con baja tributación a imponer una cantidad adicional de impuestos sobre los beneficios excedentes de ese grupo multinacional, tributando a un tipo mínimo del 15% (OECD/BID, 2024: 12 y 23) (21).

Si bien cada país puede aplicar su propio QDMTT, en la práctica, muchos de los países en desarrollo podrían encontrar bastantes dificultades para su aplicación, principalmente por la falta de capacidad administrativa y la complejidad de las normas GloBE (Englisch, 2023: 974). En ese orden de cosas, Kuźniacki y Visser (2024: 887), así como Clausing (2023b: recurso electrónico), señalan que, si los países más desarrollados aplican la opción del QDMTT, generarán un efecto desproporcionado sobre algunos países en desarrollo, ya que presionarán a estas jurisdicciones para que reduzcan sus tipos impositivos sobre los ingresos de las entidades fuera del ámbito del Pilar 2. En tanto, de no hacerlo, ello puede conllevar que los ingresos de las multinacionales móviles se desplacen a economías avanzadas con unos tipos impositivos más bajos.

ii) *IIR*. En aquellos casos en los que la jurisdicción donde está ubicada la entidad constitutiva con baja imposición no aplique el QDMTT, la jurisdicción donde radique la matriz última de esta entidad podrá recaudar el impuesto complementario a través de la IIR (22). En estos casos, el impuesto mínimo complementario lo paga la entidad matriz última, según la proporción de participación que tenga en las entidades respecto de las cuales se exige ese impuesto complementario. Si la jurisdicción de la entidad matriz última no aplica una regla IIR, se exigirá a las entidades subordinadas de esta matriz última, siempre que estén ubicadas en una jurisdicción que aplique la IIR (OECD/BID, 2024: 12 y 24). En última instancia, se le da prioridad a la IIR para evitar la doble imposición mínima y facilitar la administración y su adecuado cumplimiento.

iii) *UTPR*. En defecto de una IIR, el impuesto complementario lo recaudarán todas las jurisdicciones que hayan implementado una UTPR, que es el método de último recurso. El importe total del impuesto complementario calculado según las normas GloBE se asignará entre jurisdicciones a través de una clave de reparto basada en la sustancia. Sobre la parte que les sea asignada (según la cantidad de activos tan-

(21) En este sentido, cabe señalar que el QDMTT difiere de un impuesto sobre sociedades nacional porque se aplica a los beneficios extraordinarios definidos por las normas GloBE y no a los beneficios imponibles definidos por la legislación nacional. Para un análisis detallado del QDMTT, véase, Galendi Júnior, R. A. (2023): "International - The Single Top-Up Tax Principle: Justification, Content and Functions upon the Design of QDMTTs", *World Tax Journal*, vol. 15, n.º 4: 574-620.

(22) Esta norma encuentra su inspiración en la norma GILTI estadounidense. En este sentido, véase, Calderón Carrero, J. M. (2021): "Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF,* n.º 461-462: 28-29; Martínez Laguna, F. D. (2022): "El pilar de 2 de la OCDE: régimen, inconsistencias y potenciales incompatibilidades", en J. Ramos Prieto (dir.): *Desafíos fiscales en un mundo post-COVID. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Tirant lo Blanch, Valencia: 78.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

gibles y de empleados en dicha jurisdicción), cada jurisdicción recaudará el impuesto complementario aplicando la UTPR en forma de denegación de deducciones en su impuesto sobre sociedades, o bien mediante un mecanismo equivalente (OECD/BID, 2024: 12 y 24). Las normas GloBE de la OCDE prevén una desgravación en la fase inicial durante un periodo de cinco años, que impide la aplicación de la UTPR a fin de garantizar que no se desincentive el desarrollo de actividades transfronterizas por parte de empresas puramente nacionales que se benefician de una baja tributación en la jurisdicción de origen (23). En definitiva, la UTPR tiene como objetivo contrarrestar el traslado de las sedes de empresas a países que no aplican la IIR.

Así las cosas, cabe señalar que la IIR y la UTPR son compatibles con las normas fiscales inspiradas en el MC OCDE, especialmente en los artículos 7, 9 y 24. No obstante, señala Englisch (2023: 987) que para los Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, el IIR y el UTPR podrían resultar problemáticos en cuanto a su coherencia con la libertad de establecimiento consagrada en el TFUE.

En última instancia, el orden de las reglas tiende a favorecer a los países más desarrollados, que son aquellos en los que radican la mayoría de las matrices de las empresas multinacionales sujetas a la imposición mínima, beneficiándose de la IIR. Mientras que los países en desarrollo solo podrán optar a la UTPR, que se aplica en defecto de la IIR (Englisch, 2023: 973; Eze, *et al.,* 2023: 2).

Sin perjuicio de lo anterior, junto a estas reglas se añadió otra norma, y es que cuando la renta resultante está gravada por debajo del tipo mínimo del 9% en la jurisdicción donde radica el receptor, se puede aplicar la norma de sujeción a impuestos (*Subject to Tax Rule,* STTR). Esta STTR permite a los países en desarrollo aplicar un impuesto adicional de retención. La carga fiscal resultante se incluiría en el cálculo de la ETR a efectos del IIR y UTPR, por lo que la retención tendría prioridad sobre las otras reglas (Englisch, 2023: 974).

Una vez referenciados –a rasgos generales– los elementos más importantes de las reglas GloBE, en este estudio nos centraremos en el análisis de la STTR, para valorar si es una medida que pretende favorecer a los países en desarrollo y, última instancia, abogar por una mayor justicia fiscal a nivel global.

(23) Sobre ello, cabe señalar que, si bien la Directiva 2022/2523 refleja las normas GloBE a este respecto, no obstante, en tanto aplica el IIR a las entidades constitutivas nacionales, adopta un enfoque más indirecto de la desgravación en la fase inicial al prever una exclusión obligatoria del IIR en determinados entornos nacionales. Lo cual puede dar lugar a resultados discriminatorios potencialmente injustificados. Véase, Kofler, G.; Schnitger, A. (2023): "Does «Initial Phase Relief» Make the EU Minimum Taxation Directive (2022/2523) Invalid?", *European Taxation,* vol. 63, n.º 5: 197.

4.2. La norma de sujeción a impuestos – STTR

4.2.1. *Aspectos generales y de política fiscal*

En julio de 2020, a través de una nueva declaración del Marco Inclusivo, se recogía por primera vez que la STTR era una medida destinada principalmente a abordar aquellas preocupaciones de los países en desarrollo. Se esperaba que tanto las reglas GloBE como la STTR se publicaran al mismo tiempo (OECD, 2021a: 7). Sin embargo, las reglas modelo del IIR y UTPR se publicaron en diciembre de 2021, seguidas por los comentarios (marzo de 2022) y las orientaciones administrativas acordadas (julio de 2023); mientras que los comentarios a la STTR se publicaron en julio de 2023 y, tras ello, el Convenio Multilateral de la STTR el 17 de septiembre de 2023. Todo esto planteó importantes dudas sobre la importancia que el Marco Inclusivo le estaba atribuyendo a la STTR (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 1).

Si bien la OCDE señala que «el objetivo de la STTR es ayudar a los países en desarrollo –especialmente a los que tienen menos capacidad administrativa– a proteger su base impositiva» (OECD, 2023: 5), del análisis en su conjunto se observa que esta afirmación no llega a cumplirse.

La STTR complementa las otras reglas en el contexto de un convenio fiscal, reestableciendo los derechos de imposición en origen respecto a ciertos pagos intragrupo que aprovechan las disposiciones del convenio para trasladar los beneficios del país de origen a jurisdicciones en las que esos pagos se benefician de unos tipos impositivos bajos (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 1) (24). La STTR está diseñada para desactivar la limitación de la tributación en función de la fuente contenida en los artículos 11 y 12 de la mayoría de los convenios. Esta regla autorizará a las jurisdicciones de origen a gravar los pagos de intereses, cánones y otros pagos específicos cuando el beneficiario sea una parte vinculada sujeta a un tipo impositivo inferior al tipo nominal del 9%. Por ello, la STTR supone una clara desviación de la asignación de derechos de imposición entre países de residencia y de origen según el MC OCDE. De hecho, el propio Marco Inclusivo lo reconoce implícitamente al subrayar que la STTR es excepcional y no tiene implicaciones más amplias para la interpretación y aplicación de los convenios fiscales (Arnold, 2024: 45).

En última instancia, la STTR solo se justifica como una concesión política hecha por los países desarrollados a los países en desarrollo para conseguir que estos últimos aceptasen el resto de las medidas del Pilar 2. Con todo, hay que resaltar que se trata de una opción y no de una obligación; el Estado de la fuente sigue siendo libre de decidir si ejerce o no la potestad tributaria que le atribuye la norma en función de un análisis de costes y beneficios (Pesiri, 2023: 473).

(24) En palabras de Martínez Laguna, la STTR representa la «genuina recuperación o rehabilitación de unos derechos de gravamen que fueron limitados convencionalmente a través de legítimos ejercicios de soberanía». Martínez Laguna, F. D. (2022): "El pilar de 2 de la OCDE: régimen, inconsistencias y potenciales incompatibilidades", *op. cit.*: 88.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

4.2.2. *Diseño y funcionamiento de la STTR*

La STTR es «una norma basada en un tratado que se centra específicamente en los riesgos para las jurisdicciones de origen que plantean las estructuras BEPS relacionadas con los pagos intragrupo que aprovechan los bajos tipos nominales de imposición en la otra jurisdicción contratante (es decir, la jurisdicción del beneficiario)» (OECD, 2020b: 150, párr. 566). La justificación de la STTR se centra en el razonamiento de que una jurisdicción de origen que haya cedido derechos de imposición en el contexto de un convenio en materia de impuestos sobre la renta debería poder aplicar un impuesto complementario al tipo mínimo acordado cuando, como resultado de las estructuras BEPS relativas a los pagos intragrupo, los ingresos que se benefician de la protección del convenio no estén gravados o lo estén por debajo del tipo mínimo en la otra jurisdicción contratante. En última instancia, al restituir los derechos de imposición al Estado de origen en estos casos, la STTR está diseñada para ayudar a los países de origen a proteger su base imponible, especialmente aquellos que tienen una menor capacidad administrativa (OECD, 2020b: 150, párr. 567).

Una vez se incorpore a los CDI, la STTR será aplicable cuando:

- Determinados pagos intragrupos transfronterizos ("ingresos cubiertos") estén gravados por debajo del 9% en el Estado de origen porque, en virtud del convenio, ha cedido los derechos impositivos a favor del Estado de residencia; y,
- Los ingresos cubiertos se gravan por debajo de una tasa impositiva nominal ajustada del 9% en el Estado de residencia del beneficiario.

La STTR se aplica sobre la cantidad bruta de los ingresos y únicamente a aquellos contemplados y definidos expresamente, en tanto conllevan un mayor riesgo de erosión de la base ya que están relacionados con el capital móvil, los activos y los riesgos (OECD, 2020b: 150, párr. 568). En última instancia, cuando estos "ingresos cubiertos" estén gravados a un tipo nominal inferior al 9% en la jurisdicción de residencia, la jurisdicción de origen –cuya potestad se había limitado en el CDI– podrá gravar el importe insuficientemente gravado a un tipo igual a la diferencia entre el 9% y el tipo aplicado en el Estado de la residencia (Pesiri, 2023: 472).

4.2.3. *Alcance objetivo: ingresos cubiertos por la STTR*

La STTR solo se aplicará a las rentas enumeradas dentro del listado taxativo. Tal y como hemos expuesto anteriormente, los ingresos cubiertos son aquellos que se consideraron más susceptibles de erosionar la base. Concretamente, en el apartado 4.a) de la STTR se establecen los siguientes:

i) Intereses. El término intereses tienen el mismo significado que a efectos del artículo 11 MC OCDE. Se entiende que en un CDI los Estados contratantes pueden acordar una definición de "interés" que difiera del artículo 11.3 MC OCDE. En tal caso, los Estados contratantes siguen siendo libres de utilizar la definición existente en el CDI a efectos de la STTR para evitar una duplicación y complejidad innecesarias. Con todo, cuando un CDI prevea un trato preferente para determinados tipos de intereses, los Estados contratantes deberán considerar si

esa preferencia tendrá alguna repercusión práctica en el funcionamiento de la STTR y si los términos de esa preferencia son coherentes con los objetivos políticos subyacentes de la norma (OECD, 2023: 17, párr. 18).

ii) Cánones. El término cánones tiene el mismo significado que el artículo 12 MC OCDE. Al igual que en los intereses, los Estados contratantes en un CDI pueden acordar una definición de "cánones" que difiera del significado establecido en el artículo 12.2 MC OCDE. Cuando esto suceda, los Estados contratantes seguirán siendo libres de utilizar esa definición existente en el CDI a efectos de la STTR, teniendo en consideración los objetivos de esta última, para así evitar complejidades y duplicaciones (OECD, 2023: 17, párr. 20).

iii) Pagos efectuados como contraprestación por la utilización o el derecho a utilizar los derechos de distribución de un producto o servicio. Estos pagos no son cánones según el artículo 12.2 MC OCDE, por lo que entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 7 MC OCDE. Dichos pagos se realizan para aumentar los ingresos por ventas procedentes de la distribución de bienes o servicios. Además, también pueden efectuarse para garantizar un derecho exclusivo de distribución, en cuyo caso el pagador tiene el derecho exclusivo a vender un bien o servicio determinado en una zona geográfica concreta; o un derecho no exclusivo de distribución, en cuyo caso el pagador puede ser una de las personas con derecho a distribuir un bien o servicio (OECD, 2023: 18, párr. 21).

iv) Primas de seguro y reaseguro. Respecto de las primas de seguro, abarca los pagos efectuados en virtud de un acuerdo de seguro, entendido como un contrato por el que la parte asegurada adquiere protección contra el riesgo de pérdidas futuras inciertas que pueden derivarse de la realización de un acontecimiento específico. En contraprestación por las primas pagadas por el asegurado, el asegurador indemnizará al asegurado cuando se produzca dicho suceso específico. Por otro lado, respecto de las primas de reaseguro, comprende los pagos efectuados en virtud de un acuerdo de reaseguro entre su asegurador y un reasegurador. En este sentido, se entiende el acuerdo de reaseguro como un contrato en el que, a cambio del pago de una prima, el asegurador original sigue siendo contractualmente responsable de los pagos a los asegurados (OECD, 2023: 18, párr. 23).

v) Comisiones para proporcionar una garantía financiera u otras comisiones de financiación. Esta garantía debe ser entendida como un compromiso jurídicamente vinculante del garante al asumir una obligación del deudor, garantizando dicha obligación si el deudor incumple. Las garantías financieras se pagan en virtud de contratos que obligan al emisor a efectuar pagos específicos para reembolsar al tenedor por una pérdida en la que incurre porque un deudor específico no efectúa el pago a su vencimiento (OECD, 2023: 18, párr. 26) (25).

(25) Un ejemplo de ello puede ser el siguiente: la sociedad X, miembro del grupo de empresas multinacionales Y, actúa como entidad de tesorería del grupo de empresas multinacionales y realiza una serie de operaciones financieras. El principal objetivo de la sociedad X es conceder préstamos intragrupo para satisfacer las necesidades de financiación de otros miembros del grupo en caso necesario. Cuando concede dichos préstamos a otras entidades del grupo Y, la empresa X

vi) Alquiler o cualquier otro pago por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Esta disposición abarca todos los pagos recibidos por el propietario o por otra persona con derechos sobre la disposición del equipo, como contraprestación por permitir que otra persona lo pueda utilizar. Nótese que el término "bienes de equipo" no está definido, pero se refiere a los bienes materiales empleados en una empresa, sin que tenga cabida la propiedad intelectual ni determinados bienes inmuebles (OECD, 2023: 19, párr. 31-32).

vii) Cualquier ingreso percibido como contraprestación por la prestación de servicios. El término "servicios" debe entenderse como una acción realizada en beneficio de otra persona. Dicho término no incluye las rentas percibidas como contraprestación por el suministro de bienes, incluidos los equipos informáticos, ni las rentas percibidas por el uso de bienes inmuebles o activos intangibles (OECD, 2023: 20, párr. 33-34).

Una vez expuestos todos los ingresos cubiertos por la STTR, cabe mencionar que, aunque se han ampliado en su versión final, siguen dejando fuera de su alcance a los dividendos y las ganancias de capital. Si bien los dividendos pueden haber quedado excluidos por el hecho de estar comúnmente sujetos a esquemas de exención de participación cuyo objetivo es reducir impuestos excesivos, la falta de inclusión de las ganancias de capital dentro de la STTR no está justificada, siendo una fuente importante de ingresos para los países en desarrollo. Por todo ello, sería deseable para los países en desarrollo que la STTR incluyera las ganancias de capital dentro de su ámbito de aplicación (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 3.1; Tandon, 2022: 402; Perry, 2023: 115-116).

4.2.4. *"Personas vinculadas" a efectos de la STTR*

El apartado 10 de la STTR define lo que se entiende por personas vinculadas a estos efectos. Para ello se basa en una relación de control, en la que dos personas se considerarán conectadas si, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, una tiene el control de la otra o ambas están bajo el control de la misma persona o personas. Se considera que una persona está vinculada a otra si una posee directa o indirectamente más del 50% de la participación efectiva en la otra (si fuese una empresa, más del 50% del valor total en votos de las acciones o de la participación efectiva en el capital) (OECD, 2023: 10) (26).

La decisión de aplicar únicamente la STTR a los pagos entre personas vinculadas ha sido objeto de debate, ya que reduce significativamente el potencial de ingresos que los países en desarrollo podrían generar. A mayor abundamiento, como señala Ferreira Lioti, se podría cuestionar la equidad del acuerdo sobre el diseño de las reglas, ya que la STTR, siendo la norma contemplada para ayudar a los países en desarrollo, es la norma

cobra una comisión de apertura del préstamo para cubrir el coste de la prestación de los servicios necesarios para la gestión y tramitación del préstamo. Esta comisión de apertura entra dentro del ámbito de aplicación de la "garantía financiera". Sin embargo, los intereses pagados por el préstamo no entran dentro de esta misma categoría, sino dentro del apartado "intereses", explicado anteriormente.

(26) Esta disposición se basa en el artículo 5.8 MC OCDE, siendo de gran utilidad los apartados 119 a 121 de los comentarios al artículo 5 MC OCDE.

que ostenta mayores limitaciones, lo cual genera preocupaciones en torno a las desigualdades a la hora de repartir los potenciales ingresos entre los países desarrollados y en desarrollo (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 4.1; De la Feria, 2022: 6).

4.2.5. *Norma antielusión contra las personas vinculadas*

La *Targeted Anti-avoidance* Rule (TAAR) (27) se codificó en el modelo de la STTR con el objetivo de evitar el uso de intermediarios para eludir la aplicación de la regla (OECD, 2023: 11, párr. 11). Para que resulte de aplicación esta TAAR es necesario que concurran de forma cumulativa las siguientes condiciones:

i) El pago original debe hacerse a un intermediario que resida en uno de los Estados contratantes (OECD, 2023: 45, párr. 198) (28).

ii) Este intermediario debe pagar directa o indirectamente una cantidad idéntica al pago original en forma de "pagos relacionados" (29) a un beneficiario vinculado con la persona que realiza el pago original (OECD, 2023: 46, párr. 202). Además, este beneficiario vinculado, en relación con los pagos relacionados, debe estar sujeto a un tipo impositivo inferior al 9%, así como el tipo impositivo legal en el Estado donde resida el intermediario ha de ser inferior al 9% (OECD, 2023: 47, párr. 204). Junto a ello, si el intermediario incluye el pago original en su renta imponible en el Estado contratante en el que reside, los pagos relacionados deben ser deducibles al calcular su base imponible en dicho Estado.

iii) En ausencia del pago original, el intermediario no habría realizado los pagos relacionados (OECD, 2023: 47-48, párr. 206-207).

Cuando concurran todas esas condiciones o circunstancias, el efecto que se deriva es doble. Por un lado, se tratarán los pagos transfronterizos originarios o relacionados efectuados por un residente del Estado en el que se origina la renta cubierta a un residente del otro Estado contratante como pagos de renta cubierta efectuados a una persona vinculada residente en ese otro Estado contratante. La segunda es determinar el tipo impositivo:

- Según el apartado d) cuando el pago original se efectúa a un intermediario que es residente del otro Estado contratante, el tipo impositivo es el más alto entre

(27) Las TAARs se refieren a ámbitos concretos del derecho, pero pueden ser bastante amplias y generales dentro de ese ámbito. Véase, Freedman, J. (2016): "United Kingdom", en M. Lang; J. Owens; P. Pistone; A. Rust; J. Schuch; C. Staringer (eds.): *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, IBFD, Amsterdam: 745 y 758. No obstante, otros autores las definen como «normas antielusión generales con un ámbito de aplicación limitado». Véase, Garcia, C. (2021): "Japan: experience with GAAR and principles emerging from leading cases", en M. Butani; T. Jain (eds.): *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, Thomson Reuters, India: 869, nota al pie n.º 1.

(28) Este pago debe hacerse por una persona que no sea un particular.

(29) Los pagos relacionados deben equivaler en valor a "la totalidad o la casi totalidad" del pago original. Como regla general ello debe equivaler al 90% o más, aunque deben examinarse todos los hechos y circunstancias del supuesto en cuestión.

el tipo impositivo del Estado contratante del que es residente el beneficiario vinculado y el tipo impositivo legal al que está sujeto el beneficio vinculado en el Estado intermediario.

- Según lo establecido en el apartado e), cuando el pago original se efectúa a un intermediario que es residente del Estado contratante del que procede el elemento de renta cubierto, el tipo impositivo será al que está sujeto el beneficiario vinculado respecto de los pagos relacionados en su Estado de residencia (OECD, 2023: 48, párr. 208-209).

Esta TAAR establecida en el párrafo 11 de la STTR no contiene una prueba subjetiva, por lo que deben concurrir una serie de elementos o circunstancias objetivas para que resulte de aplicación. Sin perjuicio de lo anterior, esta TAAR convive con la norma del propósito principal (artículo 29.9 MC OCDE) y la norma de limitación de beneficios (artículo 29.1-7 MC OCDE). Habida cuenta de ello, la práctica dará lugar a una pluralidad de posibles casos en los que podrá resultar de aplicación una u otra, pero no se resuelve correctamente la interacción y la prioridad en su aplicación, lo cual podrá generar una disparidad de criterios y una gran inseguridad jurídica en los contribuyentes.

4.2.6. *Exclusiones personales*

La STTR establece las mismas exclusiones que las reglas GloBE, aunque redactadas de manera diferente para aclarar mejor su alcance (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 4.3.1.). El párrafo 8 de la STTR establece que esta norma no se aplicará si el beneficiario efectivo es alguno de los siguientes:

i) La referencia a "pagados por una persona física" junto con la exclusión expresa de "individuos", garantiza que la STTR no se aplique a los pagos efectuados "a" o "por" personas físicas.

ii) Se excluye del ámbito de aplicación de la STTR los ingresos cubiertos obtenidos por una persona que no esté vinculada con el pagador.

iii) Quedan fuera los fondos de pensiones reconocidos, los cuales se encuentran definidos en el artículo 3.1.i) del MC OCDE.

iv) Organizaciones sin ánimo de lucro. A estos efectos se basa en el apartado iv) letra B) del párrafo 86 de los comentarios al artículo 1 MC OCDE, en la que se establece expresamente «organizaciones establecidas o mantenidas exclusivamente con fines religiosos, benéficos, científicos, artísticos, culturales o educativos» (30). No obstante, se amplía para incluir las referencias a una organización sin ánimo de lucro "deportiva" y con "otros fines similares" (OECD, 2023: 35, párr. 117).

v) Estados, entidades u organizaciones gubernamentales que cumplen con una función gubernamental.

(30) OCDE (2017): "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio": 83. Versión traducida por el Instituto de Estudios Fiscales.

vi) Organizaciones internacionales.

vii) Fondos de inversión que cumplan con unas condiciones específicas (OECD, 2023: 36-37, párr. 127-137).

viii) Entidades o instrumentos utilizados por las personas, entidades o instrumentos descritos en las letras c) a h) para poseer activos o gestionar o realizar inversiones, o que llevan a cabo actividades auxiliares de las realizadas por una persona, entidad o instrumento de los mencionados en las letras c) a h) (OECD, 2023: 38-39, párr. 143-153).

Tal y como hemos expuesto anteriormente, estas exclusiones son muy similares a las establecidas en las reglas GloBE, por lo que garantiza la coherencia y facilita la administración del Pilar 2.

4.2.7. *Umbral de materialidad*

La inclusión de un umbral de materialidad por debajo del cual no resultaría de aplicación la STTR tiene como objetivo reducir los costes administrativos y la excesiva carga de cumplimiento para las multinacionales. En este sentido, el Blueprint valoró tres posibles diseños para este umbral de materialidad. En el primero de ellos se contemplaba un umbral basado en el tamaño de la multinacional, según el cual la STTR resultaría de aplicación si una multinacional superaba un cierto tamaño o umbral de ingresos. En segundo lugar, un umbral escalonado de pagos por valor en euros, en el que la STTR resultaría de aplicación si el valor de los pagos de personas conectadas en otro Estado contratante superaba una cantidad fija en un año. El tercero fijaba un umbral basado en la proporción, que determinaba que la STTR no se aplicaría si la cantidad total de pagos cubiertos realizados –durante el ejercicio financiero del pagador– a cualquier persona conectada en la otra jurisdicción contratante estaba por debajo de dicha proporción (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 4.3.2).

Finalmente, la STTR optó por la segunda de las opciones. Por todo ello, la STTR solo se aplicará si la renta bruta de ingresos cubiertos que surgen en el Estado de origen pagados a las personas conectadas en el Estado de residencia es igual o superior a:

- 1 millón de euros cuando el Producto Interior Bruto sea igual o superior a 40.000 millones de euros.
- 250.000 euros cuando el Producto Interior Bruto sea inferior a 40.000 millones de euros (OECD, 2023: 52, párr. 233).

La OCDE justifica tales exclusiones por motivos de prevención de la sobreimposición de pagos que no presentan riesgos de erosión de la base imponible. No obstante, parte de la doctrina ha criticado su escaso alcance y su gran complejidad administrativa (Heitmüller, 2024).

A la vista de ello, cabe advertir que los contribuyentes pueden tratar de eludir estos límites para evitar entrar dentro del ámbito de aplicación de la STTR. En este sentido, la TAAR establecida en el apartado 11 de la STTR puede ser útil para tratar de hacer frente a esas posibles planificaciones elusivas. De hecho, cuando resulte de aplicación esta TAAR, el valor total de los pagos de rentas cubiertas efectuados a personas vincula-

das en el otro Estado contratante incluirá los pagos efectuados a personas no vinculadas pero que el apartado 11 considera que se han efectuado por una persona vinculada en el otro Estado contratante (OECD, 2023: 51, párr. 231).

4.2.8. *Tipo impositivo del 9%*

La STTR se aplica antes que las normas GloBE, por tanto, la STTR no tiene en cuenta el QDMTT, el IIR o el UTPR (OECD, 2023: 21, párr. 43). La STTR solo es aplicable cuando los ingresos cubiertos estén sujetos a un impuesto inferior al 9% en el Estado de residencia de la persona que obtiene la renta. El hecho de que la tasa impositiva de la STTR fuese más baja que la tasa impositiva mínima de las reglas GloBE fue objeto de crítica. Si bien, esta diferencia se trató de justificar por el hecho de la STTR se aplica a las rentas íntegras, mientras que el 15% se aplica sobre las rentas netas.

La letra a) del apartado 5 de la STTR fija que el punto de partida para determinar el tipo impositivo es el tipo impositivo legal que se aplica a un elemento de la renta cubierta en el Estado del que es residente la persona que obtiene esa renta. Esto es, el tipo impositivo que el Estado de residencia aplica a la renta neta de la persona que la obtiene. No obstante, si esa persona se beneficia de un ajuste preferencial respecto de esas rentas en ese Estado, el tipo impositivo se determinará teniendo en consideración el efecto de ese ajuste preferencial (31).

4.2.9. *Administración*

La STTR solo se cobrará si el elemento de ingresos, la transacción y las personas que participan están dentro de su ámbito de aplicación, y siempre después de tener en cuenta la retención a cuenta reducida en la fuente y el impuesto nominal de la jurisdicción receptora. Por todo ello, esta regla requiere información de distintas fuentes, por lo que puede no estar disponible en el momento del pago (Ferreria Liotti, 2024: recurso electrónico, apdo. 2.2.). Habida cuenta de ello, se optó por que resultase exigible después del final de ese ejercicio fiscal (OECD, 2023: 12, párr. 14). Por tanto, los Estados de la fuente no podrán exigir una retención adicional a cuenta de la STTR, su recaudación será siempre una vez haya finalizado el periodo impositivo. A este respecto, Noguera Pereiro (2024: recurso electrónico) pronostica que, «si bien, en principio, los contribuyentes deberán autoliquidar el impuesto adicional de la STTR, las dificultades de los Estados de la fuente para saber cuándo pueden exigirlo obligarán a celebrar memorandos de entendimiento que regulen aspectos como la información a intercambiar o la emisión de certificados que acrediten que una entidad está excluida».

En última instancia, esta práctica administrativa *ex post* garantiza que toda la información necesaria para determinar si se aplica la disposición se conozca y se recopile antes de que se determine la STTR.

(31) Esto es, si un Estado contratante tiene un tipo impositivo del 25% pero tiene un régimen preferencial que permite gravar los rendimientos financieros a un tipo reducido del 5%, a efectos de la STTR se tendrá en cuenta el tipo reducido del 5%. Véase, OECD (2023: 22, párr. 45).

4.2.10. *Valoración e impacto de la STTR*

El Fondo Monetario Internacional, tras realizar un estudio empírico, concluye que la STTR «es poco probable que genere ingresos adicionales significativos para los países en desarrollo» (IMF, 2023: 14). Además, prosigue afirmando que, entre los CDI actualmente en vigor para los países en desarrollo, el número de convenios que pueden acogerse al STTR es de 101, los cuales han sido firmados por 32 países en desarrollo con 13 países desarrollados. El importe de los ingresos procedentes de la STTR varía sustancialmente, pudiendo llegar a un 0,14% de los ingresos actuales procedentes del impuesto sobre sociedades para un país de origen (IMF, 2023: 14 y 41-42).

En otro reciente informe se señala que, en relación con los ingresos que se derivarían de la imposición mínima, los países de renta alta captarían el 9% del aumento total de ingresos, mientras que los países de renta media y baja no ganarían casi nada con la reforma. Asimismo, de dicho informe se deriva que los ingresos del impuesto mínimo global serán entre 68.000 y 105.000 millones de dólares, lo cual queda lejos de la afirmación de la OCDE de que se recaudarían 220.000 millones de dólares (Reitz, 2023: 39 y 45). A mayor abundamiento, el Pilar 2 beneficiará a los países donde radiquen las matrices últimas de las multinacionales, esto es, países con las economías más altas; mientras que tendrán un impacto reducido en las jurisdicciones o países menos desarrollados (Reitz, 2023: 46; Parada, 2024: 210) (32). En resumidas cuentas, la STTR generará pocos ingresos fiscales para los países en desarrollo y, además, conllevará importantes costes administrativos.

Los pronósticos poco esperanzadores y el retraso del Marco Inclusivo de la OCDE en la publicación de la STTR han conllevado a que el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas esté elaborando su propia STTR (33), para que se incluya en la próxima actualización del Modelo de la ONU (34).

La STTR del Comité Fiscal de la ONU se concibe para aplicarse ampliamente a todo tipo de ingresos. No se establece el tipo nominal mínimo, por lo que se deja que los Estados lo acuerden bilateralmente. Por tanto, una vez que se determina que los ingresos gravados están por debajo del mínimo acordado en el país receptor de tales ingresos, el Estado de origen es libre de aplicar su propio tipo impositivo a esos ingresos (Heitmüller, 2024).

---

(32) En este sentido, resulta de gran interés el análisis detallado realizado por Wardell-Burrus, en el que el concluye que la STTR no tendrá un impacto significativo de ingresos para los países en desarrollo, por lo que explora mecanismos alternativos para que las normas del Pilar 2 puedan beneficiar a los países en desarrollo. Wardell-Burrus, H. (2023): "Pillar Two and Developing Countries: The STTR and GloBE Implementation", *Intertax,* vol. 51, n.º 2: 118-133.

(33) La propuesta se hizo en la 25ª reunión del Comité de Expertos celebrada en Ginebra los días 18-21 de 2022 (E/C.18/2022/CRP.23) y ha seguido debatiéndose en la 26ª reunión del Comité de Expertos celebrada en Nueva York los días 27-30 de marzo de 2023 (E/2023/45/Add.1 E/C.18/2023/2).

(34) Naciones Unidas (2021): "Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre Países desarrollados y Países en desarrollo".

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 131-166 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.5

4.3. Complejidad de las normas y dificultades de aplicación para los países en desarrollo

Las normas GloBE constan de 70 páginas de normas modelo (OECD, 2021b), 334 páginas de comentarios (OECD, 2024), y cuatro informes con orientaciones administrativas y varias normas de puerto seguro (35). Además, hay que tener en consideración las más de 70 páginas de la STTR. Por todo ello, la incorporación de estas normas a la legislación nacional de los países en desarrollo supone un gran reto.

A este respecto, el Fondo Monetario Internacional ha expuesto que la aplicación de los dos pilares de la OCDE plantea importantes retos para estos países en desarrollo (IMF, 2023: 18-19):

1) Muchas administraciones gestionan su trabajo con unos recursos humanos, tecnológicos y financieros que son limitados, por lo que la multitud de reformas y la complejidad de algunas de ellas impedirá o dificultará su aplicación efectiva.

2) La experiencia es limitada. Tradicionalmente, los países en desarrollo se han centrado en administrar y gestionar las inversiones entrantes, por lo que tienen menos experiencia en la recaudación de ingresos procedentes de inversiones salientes. Esto dificultará la administración del IIR y del UTPR que en su caso se adopten. A mayor abundamiento, no tienen mucha experiencia en la coordinación y cooperación con administraciones fiscales extranjeras y, menos aún, con la resolución de conflictos transfronterizos. Posiblemente todo ello hará que se encuentren en una situación de desventaja frente a los países más desarrollados.

3) El calendario es muy ambicioso. Además, el hecho de que muchos de los países en desarrollo entrasen en las negociaciones del Marco Inclusivo cuando estas estaban ya muy avanzadas, hace que no comprendan adecuadamente algunas de las opciones. Los plazos fijados dejan poco margen para las consultas y no conceden suficiente tiempo para preparar a la administración para gestionar esas nuevas tareas.

Por todo ello, la elevada complejidad de estas normas conllevará que su cumplimiento sea difícil y, sobre todo, costoso para las administraciones tributarias de los países en desarrollo (Brauner, 2021: 34; Eze, *et al.,* 2023: 4), en tanto estos países tienen importantes limitaciones en sus recursos públicos para la administración fiscal, así como una notoria falta de recursos humanos y escasa formación técnica (Codorniz Leite, 2023: 567-568). No obstante, Parada (2024: 210) señala que «los países en desarrollo deberían aprovechar este momento de presiones y desafíos como una oportunidad para centrarse en revisar sus incentivos fiscales y no fiscales, incluyendo la búsqueda de nuevas formas alternativas de competencia».

A la vista de lo expuesto, si los costes de implementación del Pilar 2 son muy elevados y los beneficios que se derivarán no lo son tanto, se tratará de una medida ineficiente para los países en desarrollo.

(35) Las orientaciones administrativas se publicaron en febrero, julio y diciembre de 2023 y en junio de 2024; y las normas de puertos seguros en diciembre de 2022.

5. CONCLUSIONES

Tras el análisis realizado en el presente trabajo, resulta trascendente sintetizar las principales conclusiones alcanzadas:

I) En una época en la que son notorias las desigualdades, es importante crear normas que sirvan a los intereses más amplios de la sociedad, sin que beneficien únicamente a unos pocos. El sistema fiscal internacional debiera tender a reevaluar los deberes intrínsecos al concepto de justicia fiscal; sin embargo, ese idílico escenario está muy lejos de materializarse.

II) La OCDE es la institución que está llevando a cabo desde hace décadas la iniciativa de política fiscal internacional, adoptando un papel dominante con la finalidad última de beneficiar a sus países miembros. Si bien, a través del Marco Inclusivo, ha tratado de fomentar una mayor cooperación entre los países miembros y no miembros de la OCDE, con la supuesta finalidad de hacer partícipes a estos últimos en sus trabajos. Sin embargo, del estudio realizado, se colige que existen importantes obstáculos que impiden a los países en desarrollo participar de manera efectiva y en igualdad de condiciones, en tanto existe una opacidad institucional y de procedimiento, por lo que la presunta igualdad entre Estados miembros y no miembros está muy lejos de ser efectiva.

La OCDE ha utilizado la anhelada cooperación entre países como estrategia clásica para superar los problemas de acción colectiva, con el argumento espurio de que beneficia a todos los actores involucrados. Empero, la realidad demuestra que los países miembros de la OCDE son los auténticos beneficiarios. Lo cual lleva a concluir que las iniciativas de la OCDE no responden a las necesidades e intereses de los países en desarrollo.

III) Estas circunstancias han generado que la ONU esté desempeñando un papel más activo y protagonista en el marco de la fiscalidad internacional. Si bien queda mucho por hacer, los esfuerzos que está realizando son un gran avance para lograr una cooperación internacional en términos justos y legítimos, con la finalidad de que los países en desarrollo tengan un papel activo en la toma de decisiones y el proceso sea más transparente.

IV) El Pilar 2 es un gran acuerdo de "cooperación" y un gran logro de la OCDE, aunque con muchos matices. Las reglas GloBE tienden a favorecer a los países más desarrollados, que son aquellos en los que radican la mayoría de las matrices de las empresas multinacionales sujetas a la imposición mínima, beneficiándose de la IIR. Los países en desarrollo encontrarán importantes dificultades para aplicar la QDMTT, por la falta de capacidad administrativa y complejidad. Por tanto, únicamente podrán optar a la UTPR en el mejor de los casos.

V) La STTR es una norma creada –supuestamente– para ayudar a los países en desarrollo a proteger su base impositiva. Se trata de una concesión política hecha por los países desarrollados a los países en desarrollo para conseguir que estos últimos aceptasen el resto de las medidas del Pilar 2. Esta norma permite restituir los derechos de imposición al Estado de origen en aquellos supuestos en los

que los ingresos no estén gravados o lo estén por debajo del tipo mínimo del 9% en la otra jurisdicción contratante.

Sin embargo, de su análisis se desprende que la STTR es una norma que ostenta grandes limitaciones, entre ellas: excluye del listado taxativo de ingresos cubiertos a las ganancias de capital; limita su aplicación a los pagos entre personas vinculadas; y, establece un tipo impositivo (9%) que es inferior al tipo impositivo mínimo de las reglas GloBE (15%). Todo esto genera preocupaciones en torno a las desigualdades que generará a la hora de repartir los potenciales ingresos entre países desarrollados y en desarrollo, pues la STTR generará pocos ingresos fiscales para los países en desarrollo y, además, conllevará importantes costes administrativos.

VI) Del Pilar 2 derivan retos que pueden ser inalcanzables para muchos países en desarrollo, en tanto muchas de sus administraciones gestionan su trabajo con unos recursos humanos, tecnológicos y financieros que son limitados, por lo que la multitud de reformas y la complejidad de las normas impedirá o dificultará su aplicación efectiva. Habida cuenta de ello, si los costes de su implementación son muy elevados y los beneficios que se derivarían son escasos, se tratará de una medida ineficiente para los países en desarrollo. Por lo que no puede calificarse como una medida justa desde la perspectiva fiscal.

VII) Todo ello nos debería hacer reflexionar sobre si las normas que pretenden introducirse abogan por una mayor seguridad jurídica y reducir los costes de cumplimiento, pues parece que se ha instaurado una hipertrofia normativa que además lleva aparejada una excesiva complejidad, lo cual conlleva unos excesivos costes de cumplimiento –tanto para la administración como para los contribuyentes– y, en algunos casos, como para los países en desarrollo, la complejidad imposibilita su implementación o correcta aplicación.

BIBLIOGRAFÍA

Arnold, B. (2024): "Earth to OECD: You must be joking – The Subject to Tax Rule of Pillar Two", *Bulletin for International Taxation,* vol. 78, n.º 2: 42-62 [https://doi.org/10.59403/3j8ntgs].

Avi-Yonah, R. (2015): "A perspective of Supra-Nationality in Tax Law", en Y. Brauner, P. Pistone (ed.): *BRICS and the Emerge of International Tax Coordination,* IBFD, Amsterdam: 33-39.

Avi-Yonah, R. (2023): "The 1923 Report and the International Tax Revolution", *Intertax,* vol. 51, n.º 5: 427-431 [https://doi.org/10.54648/taxi2023039].

Barry, B. (1998): "International Society from a Cosmopolitan Perspective", en D. Mapel, T. Nardin (eds.): *International Society: Diverse Ethical Perspectives*, Princeton University Press, Princeton NJ: 144-163 [https://doi.org/10.2307/j.ctv1ddd0n9.14].

Beitz, C. (1999): *Political Theory and International Relations*, Princeton University Press, Princeton NJ.

Brauner, Y. (2021): "Serenity now! The (not so) inclusive framework and the Multilateral Instrument", *SSRN*: 1-45.

Brauner, Y. (2024): "A UN Dawn for the International Tax Regime", *Intertax,* vol. 52, n.º 2: 100-103 [https://doi.org/10.54648/taxi2024018].

Calderón Carrero, J. M. (2021): "Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF,* n.º 461-462: 5-40.

Calderón Carrero, J. M. (2023): "Perspectivas de futuro sobre el Impuesto sobre Sociedades y la Reforma Fiscal Global", *Carta tributaria. Revista de opinión,* n.º 98, versión electrónica.

Caney, S. (2021): "International Distributive Justice", *Political Studies,* vol. 49, n.º 5: 974-997 [https://doi.org/10.1111/1467-9248.00351].

Christians, A.; Van Apeldoorn, L. (2018): "The OECD Inclusive Framework", *Bulletin for International Taxation,* vol. 72, n.º 4/5: 226-233 [https://doi.org/10.59403/288pdc].

Clausing, K. (2023a): "The international tax agreement of 2021: why it's needed, what it does, and what comes next", *Peterson Institute for International Economics*: 1-17.

Clausing, K. (2023b): "The Revenue Consequences of Pillar 2: Five Key Considerations", *Tax Notes International*, July 24.

Codorniz Leite Pereira, R. (2023): "Pillar Two and Developing Countries: the perils of jurisdictional blending", *World Tax Journal,* vol. 15, n.º 4: 545-573 [https://doi.org/10.59403/17a06w8].

Dagan, T. (2015): "BRICS: Theoretical framework and the potential of cooperation", en Y. Brauner, P. Pistone (eds.): *BRICS and the Emerge of International Tax Coordination,* IBFD, Amsterdam: 15-32.

Dagan, T. (2018): *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, Cambridge.

Dagan, T. (2023): "GLoBE: The potential cost of cooperation", Intertax, vol. 51, n.º 10: 638-649 [https://doi.org/10.54648/taxi2023059].

De la Feria, R. (2022): "The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate", *SSRN*: 1-22.

Devereux, M.; Vella, J. (2023): "The impact of the Global Minimum Tax on Tax Competition", *World Tax Journal,* vol. 15, n.º 3: 323-378 [https://doi.org/10.59403/126a4mh].

Elliffe, C. (2022): "The Brave (and Uncertain) New World of International Taxation under the 2020s Compromise", *World Tax Journal,* vol. 14, n.º 2: 237-260 [https://doi.org/10.59403/1h6s7gc].

Englisch, J. (2023): "Effective Minimum Taxation under Pillar Two of the OECD Proposal ('GloBE')", en F. Haase, G. Kofler (eds.): *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford University Press, Oxford: 969-990 [https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780192897688.013.57].

Eze, E.; Picciotto, S.; Ashfaq Ahmed, M.; Muheet Chowdhary, A.; Michel, B.; Faccio, T. (2023): "The GloBE Rules: Challenges for Developing Countries and Smart Options to Protect Their Tax Base", *Tax Cooperation Policy Brief,* n.º 35: 1-8.

Ferreria Liotti, B. (2024): "The Subject-to-Tax Rule under Pillar Two", *World Tax Journal*, vol. 16, n.º 1, recurso electrónico [https://doi.org/10.59403/qqp03f].

Figueroa, A. H. (1992): "Comprehensive tax treaties", en *Double taxation treaties between industrialised and developing countries: OECD and UN models, a comparison,* Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands: 9-13.

Freedman, J. (2016): "United Kingdom", en M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (eds.): *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, IBFD, Amsterdam: 741-764.

Galendi Júnior, R. A. (2023): "International – The Single Top-Up Tax Principle: Justification, Content and Functions upon the Design of QDMTTs", *World Tax Journal*, vol. 15, n.º 4: 574-620 [https://doi.org/10.59403/1jrtj2b].

García Prats, F. A. (2009): "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición", *Crónica Tributaria,* n.º 133: 101-124.

García Prats, F. A. (2021): El acuerdo sobre el impuesto mínimo global: muchos interrogantes y pocas respuestas, *Revista tributaria,* n.º 284: 665-694.

Garcia, C. (2021): "Japan: experience with GAAR and principles emerging from leading cases", en M. Butani, T. Jain (eds.): *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, Thomson Reuters, India: 869-883.

Heitmüller, F. (2024): "The Subject-To-Tax-Rule (STTR) – which one to choose?", *Blog of the International Centre for Tax & Development* [URL: https://www.ictd.ac/blog/the-subject-to-tax-rule-sttr-which-one-to-choose/] (consulta 7 de noviembre de 2024).

Hongler, P. (2019): *Justice in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam.

Hongler, P. (2023): "Plea for a Meta Regime! (and whay the UN should be the governing body)", *GLOBTAXGOV* [https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2023/10/12/plea-for-a-meta-regime-and-why-the-un-should-be-the-governing-body/] (consulta 7 de noviembre 2024).

Hongler, P.; Habich, S. (2024): "The New U.N. Framework Convention: Plurilateralism Could Be a Key to Success", *Tax Notes International,* vol. 114: 491-495.

IMF (2014): "Spillovers in International Corporate Taxation", May 9.

IMF (2023): "International Corporate Tax Reform", (Policy Paper No. 2023/001): 1-59. [https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240] (consulta 7 de noviembre 2024).

Kofler, G.; Schnitger, A. (2023): "Does «Initial Phase Relief» Make the EU Minimum Taxation Directive (2022/2523) Invalid?", *European Taxation,* vol. 63, n.º 5: 186-197 [https://doi.org/10.59403/2pewyd6].

Kuźniacki, B.; Visser, E. (2024): "Tax and Non-Tax-Related Challenges of Pillar 2 for Non-Advanced Economies", *Tax Notes International,* vol. 114: 881-898.

Manson, R. (2022): "A wrench in GLOBE's diabolical machinery", *Tax Notes International,* vol. 107: 1391-1395.

Maroto Sáez, A. (2024): "La tributación mínima global de los grupos multinacionales. La norma de sujeción a impuestos del Pilar 2 y el convenio multilateral. Parte I", *Carta tributaria. Revista de opinión,* n.º 106, recurso electrónico.

Martin, H. (2024): "The United States' (Non-)Reaction to Pillar Two", *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*, vol. 25, n.º 1, recurso electrónico.

Martínez Laguna, F. D. (2022): "El pilar de 2 de la OCDE: régimen, inconsistencias y potenciales incompatibilidades", en J. Ramos Prieto (dir.): *Desafíos fiscales en un mundo post-COVID. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Tirant lo Blanch, Valencia: 69-98.

Miller, D. (2000): *Citizenship and National Identity*, Polity Press, Cambridge.

Miller, D. (2007): *National Responsibility and Global Justice,* Oxford University Press, Oxford.

Mosquera Valderrama, I. (2024): "How can regional cooperation help the enhancement of regional economic development and strengthen the voices of developing countries in global tax negotiations", *Journal of World Investment & Trade,* vol. 25, n.º 2: 201-236 [https://doi.org/10.1163/22119000-12340323].

Muster, A. (2023): *The First Step to the International Tax Regime in 1923 – Edwin R. A. Seligman, New York, and the League of Nations*, University of Zurich [https://doi.org/10.5167/uzh-251635].

Navarro Ibarrola, A. (2021): "Consideraciones de política fiscal sobre la propuesta GloBE de tributación mínima (Pilar 2) y su implementación", *Crónica Tributaria*, n.º 179: 63-90.

Noguera Pereiro, J. (2024): "La regla de sujeción a impuestos del Pilar 2", *Blog Fiscal, Crónica Tributaria* [https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-regla-de-sujecion-a-impuestos-del-pilar-2/#:~:text=El%20Pilar%202%20tiene%20por,jurisdicciones%20en%20las%20que%20operen.] (consulta 7 de noviembre 2024).

OECD (2016): "All interested countries and jurisdictions to be invited to join global efforts led by the OECD and G20 to close international tax loopholes".

OECD (2019a): Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – *Policy Note*, 23 January 2019.

OECD (2019b): "Public consultation document: Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two", 8 November – 2 December 2019.

OECD (2020a): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris [https://doi.org/10.1787/d96aa-de4-en].

OECD (2020b): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris [https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en].

OECD (2021a): "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021Digitalisation of the Economy – 8 October 2021".

OECD (2021b): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris [https://doi.org/10.1787/782bac33-en].

OECD (2022): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti- Base Erosion Model Rules (Pillar Two*), First Edition, OECD, Paris [https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en].

OECD (2023): Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris [https://doi.org/10.1787/9afd6856-en].

OECD (2024): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris [https://doi.org/10.1787/23132612].

OECD/BID (2024): *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris.

ONU (2022): "Promoción en la Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación", A/RES/77/244.

Orzechowski, D. (2017): "The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model", en M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (eds.): *The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network,* IBFD, Amsterdam: 1-23.

Parada, L. (2024): "Global Minimum Taxation: A strategic approach for developing countries", *Columbia Journal of Tax Law,* vol. 15, n.º 2: 187-211 [https://doi.org/10.52214/cjtl.v15i2.12714].

Perry, V. (2023): "Pillar 2, Tax Competition, and Low Income Sub-Saharan African Countries", *Intertax*, vol. 51, n.º 2: 105-117 [https://doi.org/10.54648/taxi2023004].

Pesiri, S. (2023): "Pillar Two: Status Quo, Subject-to-Tax Rule and the Impact on Third-Party Investment in MNEs", *European Taxation,* vol. 63, n.º 11: 469-474 [https://doi.org/10.59403/2a0pq9b].

Peters, C. (2020): "Global Tax Justice: Who's Involved?", en R. F. Van Brederode (ed.): *Ethics and Taxation*, Springer, Singapore: 165-187.

Pinto Nogueira, J. F. (2020): "GloBE and EU Law: Assessing the compatibility of the OECD's Pillar II initiative on a minimum effective tax rate with EU Law and implementing it within the internal market", *World Tax Journal,* vol. 12, n.º 3: 465-498 [https://doi.org/10.59403/27gh15s].

Pistone, P. (2010): "Tax Treaties with Developing Countries: A plea for new allocation rules and a combined legal and economic approach", en M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, M. Zagler (eds.): *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, recurso electrónico.

Pogge, T. (1989): *Realizing Rawls*, Cornell University Press, Ithaca NY.

Pogge, T. (2007): "Why Inequality Matters", en D. Held, A. Kaya (eds.): *Global Inequality: Patterns and Explanations*, Polity Press, Cambridge: 132-147.

Reitz, F. (2023): "Revenue Effects of the OECD Corporate Tax Reform – An Updated Impact Assessment of Pillar Two", *IFF-HSG Working Papers*, n.º 17: 1-69.

Richards, D. (1982): "International Distributive Justice", en J. Pennock, J. Chapman (eds): *Ethics, Economics, and the Law: NOMOS XXIV*, New York University Press, New York: 275-299.

Schoueri, L. E. (2021): "Some considerations on the limitation of substance-based carve-out in the Income Inclusion Rule of Pillar Two", *Bulletin for International Taxation,* vol. 75, n.º 11/12: 543-548 [https://doi.org/10.59403/13syja8].

Schoueri, L. E.; Galendi Junior, R. A. (2017): "Justification and Implementation of the Internacional Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time?", en S. André Rocha, A. Christians (ed.): *Tax Sovereignty in the BEPS Era,* Kluwer Law International, Amsterdam: 47-72.

Tandon, S. (2022): "The need for global minimum tax: assessing Pillar Two Reform", *Intertax,* vol. 50, n.º 5: 396-413 [https://doi.org/10.54648/taxi2022037].

UNCTAD (2023): "The impact of International Tax Reforms on Special Economic Zones": 1-21.

Wardell-Burrus, H. (2023): "Pillar Two and Developing Countries: The STTR and GloBE Implementation", *Intertax,* vol. 51, n.º 2: 118-133 [https://doi.org/10.54648/taxi2023009].

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (167-201)

RETOS JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS EN EL PROCESO DE TARIFICACIÓN DEL CARBONO Y DEL FORTALECIMIENTO DE LA COMPETITIVIDAD EN SECTORES ESTRATÉGICOS PARA LA UNIÓN EUROPEA

Villar Ezcurra, Marta
Universidad San Pablo-CEU. CEU Universities (España)
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0750-9980

«Europa tiene todo lo que le hace falta para triunfar en la carrera por alcanzar la cima. Pero, al mismo tiempo, debemos corregir nuestras debilidades si queremos recuperar la competitividad. La Brújula para la Competitividad transforma las recomendaciones excelentes del informe Draghi en una hoja de ruta. Así que ahora tenemos un plan y también la voluntad política. Lo que importa es la rapidez y la unidad, porque el mundo no está a nuestra espera. Todos los Estados miembros de la UE están de acuerdo con esto, así que vamos a convertir este consenso en acción». **Ursula von der Leyen**

Recibido: 25 de febrero de 2025
Aceptado: 5 de mayo de 2025

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

RESUMEN

Este trabajo analiza los retos jurídicos y tributarios que la tarificación global del carbono plantea en el nuevo escenario de la estrategia de la UE para el fortalecimiento de la competitividad, en sectores estratégicos. Se aborda la importancia de delimitar la naturaleza jurídica de los diversos instrumentos (derechos de emisión, gravámenes y ajustes en frontera); el papel de las reformas fiscales verdes; las dificultades de un proceso con diversidad de instrumentos e indicadores y se advierte de los problemas teóricos y prácticos para contar con un marco jurídico-tributario estable y viable en el proceso de transición energética. Se trata, además, del difícil papel de la UE para liderar avances en fiscalidad medioambiental, del protagonismo de los mecanismos aduaneros en el escenario geopolítico actual, así como de las transferencias presupuestarias y fondos de financiación.

Palabras clave: tarificación del carbono, competitividad, sectores estratégicos, UE, fiscalidad medioambiental y de la energía.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

LEGAL AND TAX CHALLENGES IN THE PROCESS OF CARBON PRICING AND STRENGTHENING COMPETITIVENESS IN STRATEGIC SECTORS FOR THE EUROPEAN UNION (*)

Villar Ezcurra, Marta

ABSTRACT

This paper analyses the legal and tax challenges that global carbon pricing poses in the new scenario of the EU strategy for strengthening competitiveness in strategic sectors. It deals with the importance of delimiting the legal nature of pollution pricing instruments (emission allowances, levies and border adjustments); the role of green fiscal reforms; the difficulties of a process with a diversity of instruments and indicators and warns of theoretical and practical problems for a stable and viable legal tax framework in the energy transition process. It also discusses the difficult role of the EU in leading progress on environmental taxation, the role of customs mechanisms in the current geopolitical scenario as well as budget transfers and financing funds.

Keywords: carbon pricing, competitiveness, strategic sectors, EU, environmental and energy taxation.

(*) Esta publicación es parte de la ayuda al proyecto de investigación titulado "La determinación de precios del carbono en sectores estratégicos de la UE: utilización conjunta de instrumentos regulatorios y fiscales en la lucha contra el cambio climático" (PID2023-150137OB-I00, financiado por MCIU/AEI/10.13039/501100011033 y por FSE+).

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

SUMARIO

1. Introducción y planteamiento. 1.1. Tarificación del carbono: área de confluencia de cuestiones jurídico-económicas. 1.2. La naturaleza jurídica de los diversos instrumentos. 2. La dimensión global de la tarificación del carbono en el contexto de nuevos escenarios y tendencias. 2.1. Las dificultades de un proceso con diversidad de instrumentos e indicadores. 2.2. Tarificación del carbono e inversiones sostenibles en la Unión Europea. 3. Instrumentos para la tarificación global del carbono: un desafío requerido de juridicidad. 3.1. Sobre el ámbito del mecanismo del régimen comunitario de derechos de emisión. 3.2. ¿Es el nuevo mecanismo de ajuste en frontera por carbono una medida fiscal o medioambiental? 3.3. Sobre la necesaria revisión de la Directiva de fiscalidad de la energía. 3.4. La cuestión del nivel competencial de actuación y los sectores prioritarios. 3.5. La importancia de las reformas fiscales verdes. 4. El difícil papel de la Unión Europea para liderar avances en fiscalidad medioambiental: la cuestión de las bases legales. 4.1. El freno del requisito de la unanimidad en la adopción de decisiones en la Unión Europea. 4.2. El control de las ayudas de Estado por parte de la Unión Europea. 5. El protagonismo de los mecanismos aduaneros en el escenario geopolítico. 6. Transferencias presupuestarias y fondos de financiación: el nuevo fondo social para el clima. 7. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO

William Nordhaus, en su discurso en la ceremonia de entrega de los Premios Nobel en 2018 (1), destacó cómo la contribución de la economía al proceso de mitigar los efectos de un cambio climático incontrolado es reconocer que el cambio climático es un efecto secundario, dañino y no deseado del crecimiento económico, en otras palabras, consiste en la constatación de lo que se conoce comúnmente en el lenguaje técnico como una "externalidad negativa" a la sociedad.

Esta aportación de la economía puede traducirse, en lo que al Derecho se refiere, en el reconocimiento del principio de "quien contamina paga", como un principio jurídico de alcance transversal en distintas áreas del Derecho, que tiene especial relevancia en el ámbito financiero y tributario. Representa la base de la dimensión jurídica de la necesidad de incorporar en la regulación de los sectores contaminantes la idea de poner un precio al daño social que las externalidades negativas provocan en toda la cadena de producción y consumo. El principio de "quien contamina paga" fundamenta medidas de fiscalidad medioambiental. Se deduce del artículo 45.1 de la Constitución española y se recoge expresamente en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y en otras tantas normas de la Unión Europea (UE) de Derecho

(1) La Real Academia Sueca de Ciencias decidió otorgar el Premio *Sveriges Riksbank* en Ciencias Económicas en Memoria de Alfred Nobel 2018 a William D. Nordhaus (Universidad de Yale) y a Paul M. Romer (NYU Stern School of Business) «por integrar el cambio climático (Nordhaus) y la innovación tecnológica (Romer) en el análisis macroeconómico de largo plazo».

derivado, como base jurídica de medidas e instrumentos de recuperación de los costes medioambientales y del uso de recursos naturales.

Por su parte, el desarrollo sostenible es uno de los principales objetivos de la UE y se explicita en el artículo 3.3 del Tratado de la UE (TUE) con este tenor: «La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico». Además, es uno de los ejes de la política exterior de la UE, como se deduce del artículo 21.2.d) del TUE, según el cual «la Unión definirá y ejecutará políticas comunes y acciones y se esforzará por lograr un alto grado de cooperación en todos los ámbitos de las relaciones internacionales con el fin de (...) apoyar el desarrollo sostenible en los planos económico, social y medioambiental de los países en desarrollo, con el objetivo fundamental de erradicar la pobreza» y aparece también en el artículo 11 del TFUE, que establece que «las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible».

El presente trabajo, que sigue una metodología jurídica, pretende ofrecer un panorama completo de lo que representa la tarificación del carbono en relación con las estrategias internacionales de lucha contra el cambio climático y la más reciente estrategia de la UE de fortalecimiento de la competitividad. La necesidad de hacer efectiva una fuerte tarificación del carbono en nuestras economías y los desafíos que ello supone en el ámbito jurídico justifica analizar el tema desde esta perspectiva. Situar este tema, del que tradicionalmente se han ocupado las ciencias económicas y políticas, en su amplio contexto, nos parece necesario como punto de partida para destacar, precisamente, que las cuestiones jurídicas y particularmente, las jurídico-tributarias son merecedoras de un análisis crítico. Se pretende así, aportar una visión global de las cuestiones jurídicas más importantes que se presentan en el proceso de tarificación del carbono en la UE.

1.1. Tarificación del carbono: área de confluencia de cuestiones jurídico-económicas

Tarificar el carbono significa, simplemente, poner precio a la contaminación de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) (2), al daño social que provocan como externalidades negativas. Poner un precio al carbono ayuda a trasladar la carga de los daños causados por las emisiones de GEI a quienes son responsables de ellos y pueden evitarlos. En lugar de decidir y regular quién debe reducir las emisiones, dónde y cómo, un precio del carbono tiene la ventaja de que proporciona una señal económica a los emi-

(2) «Carbon pricing is an instrument that captures the external costs of greenhouse gas (GHG) emissions –the costs of emissions that the public pays for, such as damage to crops, health care costs from heat waves and droughts, and loss of property from flooding and sea level rise– and ties them to their sources through a price, usually in the form of a price on the carbon dioxide (CO_2) emitted» (Grupo del Banco Mundial).

sores, y les permite decidir si transforman sus actividades y reducen sus emisiones, o siguen emitiendo y pagando por sus emisiones.

Desde hace mucho tiempo organismos y autores han insistido en que no solo hay que fijar el precio del carbono sino en que "ha de fijarse bien", especialmente en lo que se refiere a los precios de la energía (los precios no siempre reflejan los daños medioambientales) y en que hay que promover el instrumento fiscal en este proceso de tarificación, fundamentalmente, debido a la idoneidad para llegar allá donde la regulación (*command and control*) no puede o no debe llegar. La Comisión Europea, en su Comunicación *Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE* afirma que «la política fiscal es un instrumento importante para garantizar la consecución de los objetivos de la Unión de la Energía, en particular para facilitar la transición hacia una energía limpia» y que en el progreso de la completa realización del mercado único de la energía «la fiscalidad de la energía tiene un papel importante que desempeñar», explicando que «los impuestos y gravámenes representan una parte sustancial del precio de la energía y su cuota ha aumentado en productos clave como la electricidad en algunos países. Esto hace que aumente la importancia del marco fiscal para el funcionamiento del mercado interior y los beneficios del crecimiento asociados a este» (2019: 4).

Aunque pueda ser una terminología originariamente surgida en el campo de la economía, lo cierto es que, indistintamente, la tarificación del carbono acoge figuras tributarias y no tributarias, como los precios que deben pagarse en los mercados de carbono (que, a diferencia de los impuestos, no pretenden generar ingresos públicos) y otros tantos instrumentos, de muy diversa naturaleza jurídica. Para poder actuar eficazmente en los precios y para regularizar su evolución, lo fundamental es conocerlos, ya que, en expresión de Charpy (1973: 29;142) «hay precios en la penumbra» y, después, habrá que «precisar el coste real de la lucha contra la polución» antes de examinar en qué medida puede este repercutir en los precios. Además, habrán de evaluarse los costes de los eventuales riesgos fiscales, como advierte la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2025: 55-131) a propósito, entre otros, de los riesgos ambientales y los derivados de las acciones legales contra el Estado.

1.2. La naturaleza jurídica de los diversos instrumentos

Para el Derecho, es de extraordinaria importancia delimitar la naturaleza jurídica de cada uno de los instrumentos que sirven a la tarificación del carbono, porque los marcos legales y los principios jurídicos que los inspiran son muy distintos y el potencial de solapamiento y dobles costes es un riesgo incuestionable. Apunta Parejo Alfonso (2022:27) que «el paso al primer plano del Estado y su Derecho –especialmente el constitucional, obviamente, en el marco de las obligaciones internacionales contraídas– se está poniendo de relieve en la creciente demanda interior de tutela judicial frente a la inacción o deficiente o insuficiente acción estatal de defensa de la ciudadanía frente al cambio climático».

Más allá de esta consideración que advierte de los riesgos de incumplimientos legales por inacción o deficiente acción, que pueden derivarse de un diseño inadecuado de instrumentos jurídicos, no cabe duda de que se necesitan marcos jurídicos estables con

reglas claras, que ofrezcan confianza y eviten la litigiosidad. Es preciso también prevenir los riesgos de incumplimiento del canon de legalidad y es este un factor de primer orden a considerar, teniendo en cuenta los numerosos conflictos que en estos ámbitos se plantean.

Para conocer cuál es la naturaleza propia de cada instrumento, calificado o no por la norma como "fiscal", "tributario", "no tributario" o "medioambiental", y si realmente tiene efecto en el precio del carbono o, por el contrario, aligera el coste de determinadas empresas o producciones, es preciso analizar su entera regulación. Solo así se podrán tener en cuenta las importantes consecuencias que, de su naturaleza jurídica, tributaria o no tributaria, medioambiental o no, se derivan. Y ello, a pesar de que sea común la función o el fundamento que puedan inspirar a todos estos mecanismos de tarificación del carbono, asociados al objetivo de neutralidad climática, descarbonización o sostenibilidad medioambiental, como ocurre, en el ámbito de la UE, con figuras como las que se contemplan en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión (RCDE) (3) y en la armonización de la fiscalidad de la energía (DFE) (4), dos instrumentos clave para la tarificación del carbono que se han simultaneado exitosamente durante muchos años.

Sobre la naturaleza jurídica de ambos instrumentos se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) en distintas ocasiones. Así, en su Sentencia de 21 de diciembre de 2011 (C-366/10, *Air Transport Association of America*, EU:C:2011:864), considera que «la lógica económica del régimen de comercio de derechos de emisión consiste en permitir que las reducciones de emisiones de gases de efecto invernadero necesarias para obtener un resultado medioambiental predeterminado se produzcan con el menor coste posible» (ap. 140) y califica este régimen como «una medida basada en el mercado» (ap. 147), pues «a diferencia de un derecho, de un gravamen o de una tasa que grave el consumo de combustible», el régimen «no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos» (ap. 143). Por tanto, no se trata de una medida tributaria.

Por lo que se refiere a la naturaleza de un tributo como "impuesto medioambiental", a los efectos de la aplicación del Derecho de la UE, el TJUE afirma que tendrá esta calificación si «está concebido, por lo que a su estructura, en particular, al hecho imponible y tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes» del uso de contaminantes o «que fomente el uso de otros productos que sean menos nocivos para el medioambiente» (STJUE de 27 de febrero de 2014, C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, ap. 32).

(3) La Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad (DOUE L 275, de 25 de octubre de 2003), se ha modificado en varias ocasiones, destacando la Directiva (UE) 2023/958, de 10 de mayo de 2023, en lo que respecta a la contribución de la aviación al objetivo de la Unión de reducir las emisiones en el conjunto de la economía y a la adecuada aplicación de una medida de mercado mundial (DOUE L 130, de 16 de mayo de 2023), y la Directiva 2023/959, de 10 de mayo de 2023 (DOUE L 130, de 6 de mayo de 2023).

(4) Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE L 283, de 31 de octubre de 2003).

Además, debe advertirse que la calificación nacional de un gravamen como de naturaleza no fiscal no evita que el TJUE reconduzca su naturaleza al ámbito tributario, como ocurrió en el asunto *Fundación Santa Lucía* (STJUE de 18 de enero de 2017, C-189/15, EU:C:2017:17). El Gobierno italiano consideró que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico no eran de naturaleza fiscal, sino tarifaria, pero el TJUE recordó «que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional» (ap. 29) para llegar a la conclusión de que «los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico constituyen impuestos indirectos» en el sentido del artículo 4.2 de la DFE (ap. 40).

A ambos instrumentos (de mercado y tributarios) se han venido a añadir, más recientemente, el "mecanismo de ajuste en frontera por carbono" (MAFC) (5), el "recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan" (6) o la "contribución solidaria temporal" para los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería (7), con el peligro, en este último caso, de que se pierda el calificativo de "temporal" y se convierta en tendencia internacional estructural, como ha advertido Bundgarrad (2024). En el análisis de los precios del carbono ha de tenerse en cuenta, también, el potencial efecto de neutralización de los subsidios, muy extendidos entre los grandes productores industriales, la posibilidad de que existan exacciones parafiscales (8) o el uso de los incentivos fiscales en la imposición societaria, que puede servir como complemento de la tarificación del carbono para favorecer inversiones limpias con implicaciones distributivas (OCDE, 2025: 44).

2. LA DIMENSIÓN GLOBAL DE LA TARIFICACIÓN DEL CARBONO EN EL CONTEXTO DE NUEVOS ESCENARIOS Y TENDENCIAS

Sin duda hay una premisa que el mundo jurídico comparte con el económico en lo que a tarificación del carbono se refiere: el cambio climático es un reto de dimensión global, que requiere de un esfuerzo colaborativo conjunto y de una cooperación internacional

(5) Reglamento (UE) 2023/956, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (DOUE L 130, de 16 de mayo de 2023).

(6) Decisión (UE, Euratom) 2020/2053, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la UE, art.2.1.c) y Reglamento (UE) 2021/770, de 30 de abril de 2021, sobre el cálculo del recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de dicho recurso propio, sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería y sobre determinados aspectos del recurso propio basado en la renta nacional bruta (DOUE L 165, de 11 de mayo de 2021).

(7) Reglamento (UE) 2022/1854, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía (DOUE L 261, de 7 de octubre de 2022), en particular, arts.14 a 18.

(8) En el asunto *Austria contra Comisión*, en Sentencia de 11 de diciembre de 2014, T-251/11 (EU:T:2014:1060) el Tribunal General de la Unión Europea concluye que el suplemento o sobrecoste de precio obligatorio en la norma que regula el régimen austriaco de electricidad es asimilable a una exacción parafiscal (ap. 68).

eficaz porque, como otros grandes problemas mundiales (las pandemias, por ejemplo), provocan daños de dimensión transnacional, difícilmente mitigables con soluciones unilaterales o locales aisladas.

Hasta la fecha, los compromisos asociados al cambio climático han favorecido la creación de un cuerpo jurídico multinivel cuyo objetivo común es alcanzar la descarbonización en 2050. No es de extrañar que las más importantes respuestas jurídicas a este reto se hayan producido, como ha señalado Embrid Irujo (2020: 15-36), en el Derecho Internacional. De los resultados alcanzados en el marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático (CMNUCC), destaca claramente el Acuerdo de París (2015) (9) y el paquete de medidas sobre el clima, aprobado en la Cumbre del Clima de Katowice (2018) (10), entre otras cosas, por impulsar el papel que han de jugar los instrumentos económicos, fiscales y financieros para el proceso de descarbonización. Más recientemente, en la COP29, celebrada en Bakú (Azerbaiyán) en 2024, se logró ya en la primera jornada un acuerdo para regular los mercados de carbono, si bien se reconoció que estamos muy lejos de reducir las emisiones a la mitad en esta década, pese a los avances en los mecanismos de contribución determinada a nivel nacional (NDCs) (11) y el nuevo objetivo cuantificado de financiación climática (NCQG) (12). Los países en desarrollo necesitarán 1,1 billones de dólares para el clima a partir de 2025, alcanzando 1,8 billones para 2030 (13).

En el ámbito de la UE, sobre la base del artículo 191 del TFUE y la consideración de la lucha contra el cambio climático como un objetivo expreso de su política medioambiental, se ha adoptado una normativa abundante en sectores estratégicos (entre otros, en el sector de la energía, el transporte, el agua, los residuos, la eficiencia energética o la biodiversidad) y se ha favorecido, con sus normas generales de unificación de Derechos (14); de armonización fiscal y de aproximación de legislaciones, cambios en las economías y

(9) Adoptado en París, el 12 de diciembre de 2015, este Tratado internacional, que entró en vigor el 4 de noviembre de 2016, constituye un hito en el marco jurídico de acciones multilaterales para el cambio climático [https://unfccc.int/sites/default/files/spanish_paris_agreement.pdf].

(10) Esta Cumbre resultó clave para diseñar los instrumentos que permiten abordar, de forma efectiva y eficiente, el cumplimiento de los objetivos climáticos, entre otros, los referidos a la información de los países de sus contribuciones determinadas a nivel nacional (NDC) y de las medidas de adaptación y mitigación. Para más detalles sobre el paquete de medidas que refuerzan el Acuerdo de París, puede consultarse la web oficial [https://unfccc.int/es/node/193041#eq-2].

(11) Las NDCs son el núcleo del Acuerdo de París y representan el esfuerzo de cada país para reducir las emisiones nacionales y adaptarse a los esfuerzos del cambio climático.

(12) Las NCQG buscan colmar las lagunas persistentes en la financiación climática, partiendo del objetivo de 100.000 millones de dólares fijado en 2009, con el fin de proporcionar un marco financiero más realista y ambicioso.

(13) Según datos de la web oficial de la ONU [https://unctad.org/es/news/un-nuevo-objetivo-de-financiacion-climatica-esta-en-el-horizonte-como-pueden-beneficiarse-los#:~:text=Seg%C3%BAn%20proyecciones%20basadas%20en%20el,1%2C8%20billones%20para%202030].

(14) Destaca la denominada "Legislación europea sobre el clima", aprobada por el Reglamento (UE) 2021/1119, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 (DOUE L 243, de 9 de julio de 2021).

en los sectores estratégicos de los países miembros. De esta manera, puede decirse que la UE cuenta con un marco regulador intenso, amplio y transversal, para alcanzar el objetivo actual de reducción de las emisiones de GEI para 2030, que se acordó en 2014, antes de la entrada en vigor del Acuerdo de París (15).

En el escenario de la fiscalidad internacional son identificables nuevos estándares tributarios internacionales, asociados a la digitalización, a los objetivos de desarrollo sostenible asumidos por la UE o a los derechos humanos, que, en mi opinión, tienen un importantísimo papel para el futuro porque, como ejes integrados, están llamados a favorecer una fiscalidad medioambiental con dimensión internacional y hay, también, que llamar la atención sobre los importantes cambios que están aconteciendo en la gobernanza tributaria mundial, de forma paralela a los esfuerzos de gobernanza para el clima. Todo ello, debe ser tenido en cuenta en el análisis del proceso de tarificación del carbono, si se quiere que éste sea eficaz y exitoso.

Durante muchos años, la fiscalidad internacional se ha centrado en buscar la manera de prevenir el fraude, la competencia fiscal dañina o en coordinar el establecimiento generalizado de normas antielusión, pero en los últimos tiempos se aprecia una nueva orientación, auspiciada por la OCDE, para que se adopten medidas que rijan el comportamiento fiscal de empresas e inversores y es evidente que la fiscalidad, de un modo u otro, ha cobrado protagonismo en la sociedad, atrayendo más atención que nunca.

De un lado, organismos y foros internacionales, como la OCDE, el G20, la UE o la ONU y, prácticamente, todos los países desarrollados, están introduciendo rápidamente requisitos y normativas más estrictos para las empresas. La tendencia apunta hacia unas mayores expectativas, en cuanto a la conducta fiscal responsable de las empresas y una mayor transparencia. También la integración climática en el sector privado se ha impuesto, mediante exigencias de distinta naturaleza y alcance, como la obligación de calcular y publicar la huella de carbono y la obligación de elaborar un plan de reducción de emisiones de GEI, con un objetivo cuantificado de reducción en un horizonte temporal de cinco años, junto con medidas para su consecución, contempladas en la Ley española de cambio climático y transición energética (DF12ª de la Ley 7/2021).

Por otra parte, la política fiscal persigue el crecimiento económico. Estados Unidos es un ejemplo claro con la introducción en 2022 de la Ley de Reducción de la Inflación (*Inflation Reduction Act*, IRA), que por primera vez a nivel federal ha fomentado el uso de incentivos fiscales para promover inversiones, iniciativas y actividades verdes (16). Contrasta, y no solo por lo que al volumen de financiación pública se refiere, la posición de la UE y sus países miembros, con alguna excepción, como Suecia, por ejemplo, pues no se ha apostado al nivel de la UE, por ligar la política fiscal con la industrial. El anun-

(15) La legislación adoptada para conseguir dicho objetivo comprende, entre otros actos, la Directiva 2003/87/CE que establece el RCDE UE, el Reglamento (UE) 2018/842, que introdujo objetivos nacionales de reducción de las emisiones de GEI para 2030, y el Reglamento (UE) 2018/841, que exige a los Estados miembros lograr un equilibrio entre las emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero resultantes del uso de la tierra, el cambio de uso de la tierra y la silvicultura (considerando 12 de la Legislación europea sobre el clima).

(16) Sobre la posición de Estados Unidos en estos temas, véase Smith (2022: 718-759).

cio del presidente Trump de desmantelar muchas de las medidas de la IRA (17), aunque algunas sean imposibles de derogar como sostienen Nohan y Frakhauser (2025), y de adoptar medidas arancelarias, confirma que estamos en presencia de un aumento de proteccionismo e involución en la transición energética, que se aparta de la tendencia de actuar con políticas coordinadas, lo que presenta un panorama internacional impredecible, plagado de incertidumbres. De esta manera, la dinámica virtuosa en materia medioambiental de Estados Unidos, iniciada con la aprobación de la IRA, queda en entredicho con el nuevo gobierno. Su efecto en sectores críticos como la aviación resulta particularmente preocupante, como destaca Dellatte (2025).

Los foros donde tradicionalmente se vienen discutiendo las medidas de mitigación y adaptación al cambio climático y los instrumentos económicos, financieros y de mercado, están auspiciados por la ONU y en su contexto, por la Convención Marco sobre Cambio Climático (CMNUCC), mientras que es en el seno de la OCDE donde la coordinación de políticas y acuerdos fiscales se ha venido discutiendo, particularmente, con los Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición.

En una economía globalizada, cambiante y compleja, como la actual, con tensiones geopolíticas de calado, puede afirmarse con Dourado (2025: 3) que hay evidencias de que la cooperación internacional liderada por organizaciones internacionales es la solución más efectiva para perseguir la justicia internacional. Ahora bien, no hay tanto consenso cuando se trata de concretar qué organizaciones internacionales son las más capaces de abanderar los esfuerzos y los objetivos de la necesaria cooperación ni qué países apoyan mayores avances en el proceso de tarificación del carbono.

Esta cuestión, que puede reconducirse a un problema de legitimidad, se está planteando con mayor agudeza desde que la OCDE abanderara el multilateralismo y el marco inclusivo con el proyecto BEPS (*base erosion and profit shifting*). Teniendo en cuenta que la OCDE comprende 38 países frente a la ONU donde hay representados 193 Estados, parece que esta última organización representa más intereses, pero esto no significa sin más que haya ya un ganador en la batalla de la legitimidad para imponer un estándar internacional universal, como requiere la tarificación del carbono y la justicia internacional.

2.1. Las dificultades de un proceso con diversidad de instrumentos e indicadores

El Informe de la OCDE *Precios de emisiones de gases de efecto invernadero 2024 (versión abreviada): Cambiando de marcha para reducir las emisiones* muestra cómo los instrumentos explícitos de fijación de precios del carbono y los impuestos y subsidios vinculados al consumo de energía han evolucionado entre 2021 y 2023 en 79 países responsables de aproximadamente el 82% de las emisiones de los GEI globales. El estudio, plasmado en dicho Informe, incluye los sistemas de comercio de derechos de emisión, impuestos al carbono, impuestos especiales sobre productos energéticos y la electrici-

(17) The New York Times, *Trump Is Freezing Money for Clean Energy. Red States Have the Most to Lose,* 11 de febrero de 2025.

dad, así como las subvenciones que reducen el precio de las emisiones o de los productos energéticos.

Por su parte, en el documento *Indicadores de precios al carbono*, de la Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria (PCT) (18), se parte de que, como herramienta de política climática, establecer un precio al carbono tiene como objetivo incentivar a las empresas y a los individuos a reducir sus emisiones de carbono haciendo que sea beneficioso, desde el punto de vista financiero, cambiar a prácticas más limpias y sostenibles. Se explica que se pueden adoptar diversas fórmulas, como impuestos al carbono, sistemas de comercio de emisiones o una combinación de ambos y que, a pesar de su potencial de eficacia y "costo-eficiencia" para reducir emisiones, los precios al carbono no siempre son bien recibidos en todos los ámbitos de la sociedad y enfrentan numerosos desafíos. Entre ellos, figuran la aceptabilidad política, las preocupaciones relativas a la competitividad internacional, los posibles efectos en los hogares con bajos ingresos y la complejidad de fijar con exactitud los precios al carbono de acuerdo con su verdadero coste medioambiental.

Además, la amplia gama de indicadores y la diversidad de enfoques para fijar el precio (formas directa, indirecta, positiva y negativa) así como la metodología empleada, conlleva el riesgo de confundir a los responsables de las políticas y a otras partes interesadas. En todo caso, indica el documento citado de la PCT que «la comparación permite identificar áreas para futuras investigaciones» (19).

Es interesante anotar, también, que en la estimación de la OCDE de la combinación de instrumentos, para el cálculo de la combinación de comercio de derechos de emisión e impuestos (impuestos al carbono e impuestos especiales) el primer paso consiste en utilizar la información de su base de datos de la serie denominada *Gravar el uso de la energía* (20) sobre las "tasas impositivas" y la cobertura de 30 usuarios/industrias individuales y agruparla en los seis sectores de las "tasas efectivas sobre el carbono" (21). Los

(18) La PCT es una iniciativa conjunta del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), las Naciones Unidas (ONU) y el Grupo Banco Mundial (GBM) para fortalecer la colaboración en torno a la movilización de recursos por medio de la tributación.

(19) *Indicadores de precios al carbono* (p. 34). Se añade que «es probable que otras políticas fiscales no analizadas en este documento generen efectivamente precios positivos o negativos al carbono, como en el caso de los incentivos fiscales para la movilidad eléctrica».

(20) Se trata de un conjunto de publicaciones de la OCDE, en las que se informa sobre los precios al carbono basados en impuestos. Véase: [https://www.oecd.org/en/publications/taxing-energy-use_efde7a25-en.html]. A esta serie han seguido otras interesantes publicaciones con el título *OECD Series on Carbon Pricing and Energy Taxation*, localizables en: [https://www.oecd.org/en/publications/oecd-series-on-carbon-pricing-and-energy-taxation_05b80588-en.html].

(21) *Carbon princing score* (Junio 2024). Cuanto más haya avanzado un país hacia el valor de referencia correspondiente, mayor será el *Carbon Price Score* (SPS). Por ejemplo, un SPC del 100% frente a un valor de referencia de 60 euros por tonelada de CO_2 (SPC60) significa que un país o grupo de países fija el precio de todas las emisiones de carbono derivadas del uso de la energía en 60 euros o más. Un SPC del 0% significa que el país no fija ningún precio a las emisiones. Un SPC intermedio entre el 0% y el 100% significa que algunas emisiones tienen un precio, pero que no todas las emisiones tienen un precio que iguale o supere el valor de referencia.

datos se basan en las emisiones generadas por los establecimientos, no por los combustibles y se parte del supuesto de que las emisiones de cada combustible utilizado por una industria están sujetas a un sistema de comercio de emisiones de la misma forma que la industria. En otras palabras, si el 60% de las emisiones de una industria está sujeto al sistema de comercio de derechos de emisión, se supone que el 60% de las emisiones de cada combustible utilizado por esa industria también está sujeto al sistema de comercio de derechos de emisión. En segundo lugar, es necesario estimar la cobertura combinada de la "tasa efectiva del carbono" (derechos de emisión e impuestos). El tercer paso consiste en ajustar "la tasa del impuesto al carbono" en función de las normas que se apliquen en una jurisdicción en particular. En algunos países, como Finlandia y el Reino Unido, hay impuestos al carbono para las emisiones que también están reguladas por un sistema de derechos de emisión, lo que aumenta el precio del carbono. En otros países, como Francia y Alemania, los instrumentos nacionales de precios del carbono generalmente solo se aplican a las emisiones que aún no están incluidas en el RCDE-UE (22).

Para calcular la cobertura combinada de las "tasas efectivas sobre el carbono" (de impuestos y precios del comercio de emisiones), la OCDE utiliza una gran cantidad de información sobre las emisiones sujetas a impuestos y sistemas de comercio de derechos de emisión. Conceptualmente, hay tres opciones: (i) las emisiones sujetas a impuestos y el sistema de derechos de emisión no presentan superposición; (ii) las emisiones sujetas a un impuesto y el sistema de derechos de emisión se superponen por completo, o (iii) hay una superposición parcial. Como ha advertido Antón (2024: 45) «habría que tener en cuenta en el diseño de los impuestos, especialmente los energéticos y sobre el carbono o CO_2, la existencia de otros instrumentos de tarificación del precio del carbono como el RCDE I y II para evitar supuestos de doble gravamen o doble regulación en estos sectores».

A la hora de analizar los escenarios para verificar si se dan y cómo se dan estas tres situaciones, debe considerarse que el incremento en el uso de instrumentos de precios al carbono a nivel mundial coincide con la creación de una amplia gama de indicadores para medir dichos precios. Tales indicadores son herramientas fundamentales para que los formuladores de políticas, las empresas y otras partes interesadas tomen decisiones informadas sobre esta cuestión, pero también para que los estudios y las investigaciones jurídicas sobre estos temas partan de datos fiables y comparables. Para ello, es preciso destacar que los indicadores difieren en cuanto a las políticas que abarcan (por ejemplo, comercio de derechos de emisión), las formas de fijación del precio al carbono en las que se centran (por ejemplo, explícitas) y su propósito (por ejemplo, descriptivo). Los indicadores también pueden diferenciarse debido a sus enfoques técnicos (por ejemplo, el tratamiento de las políticas superpuestas y cómo agregan los sectores), la cobertura geográfica y los parámetros de referencia con los que se comparan.

De este modo, la divergencia de datos y enfoques que se ofrecen a los investigadores, a los formuladores de políticas y a otras partes interesadas, siendo sin lugar a duda de gran interés y utilidad por servir de referencias y puntos de partida, debe asumirse para evitar que se traten como orientaciones difusas y para precisar los resultados de los análisis. En todo caso, y como ejemplo de buena técnica de coordinación de instrumentos

(22) *Indicadores de precios al carbono* (40-41).

puede citarse el artículo 30 sexies apartado 3 de la Directiva 2023/959 (RCDE), que permite a los Estados miembros eximir temporalmente a ciertos sectores de la obligación de entregar derechos de emisión si ya están sujetos a un impuesto nacional sobre el carbono equivalente.

2.2. Tarificación del carbono e inversiones sostenibles en la Unión Europea

Tras el Informe Draghi (2024:280) y a la vista de sus recomendaciones para evitar la pérdida de competitividad de la industria y las empresas europeas, fomentando las "inversiones sostenibles", la Comisión Europea ha concretado las acciones a emprender sobre tres ejes de actuación, descarbonización, innovación y seguridad, y ha fijado, en su Comunicación *Una brújula para la Competitividad* , la estrategia a seguir en los próximos años, de manera que se puedan lograr conjuntamente los objetivos ligados a la descarbonización y a la competitividad (2025a: 9-13). Dada la importancia del problema de los elevados y volátiles precios de la energía, se priorizan algunos ámbitos de intervención para facilitar el acceso a una energía limpia asequible, tomando como premisa que las políticas de descarbonización son un poderoso impulso de crecimiento cuando se integran con las políticas industriales, de competencia, económicas y comerciales (2025a: 8).

En particular, se anuncia (i) el *Pacto Industrial Limpio*, que establecerá un enfoque de descarbonización, impulsado por la competitividad, para que la UE sea un lugar atractivo para la fabricación, también en el caso de las industrias de gran consumo energético, y para promover tecnologías limpias y nuevos modelos de negocio circulares; (ii) un *Plan de Acción para una Energía Asequible* que contribuirá a reducir los precios y costes de la energía; (iii) una *Ley de Aceleración de la Descarbonización Industrial*, que ampliará la concesión agilizada de permisos a los sectores en transición y; (iv) el establecimiento de planes de acción a medida, para los *sectores de gran consumo energético* (como el del acero, metales y productos químicos, que aun siendo la columna vertebral del sistema europeo de fabricación, son los más vulnerables en esta fase de la transición). Además, se plantea para la reducción de las dependencias excesivas y el aumento de la seguridad, la creación de asociaciones eficaces (23).

Para mejorar la coordinación de las políticas a escala nacional y de la UE se plantea también en la Comunicación *Una brújula para la Competitividad* una *Herramienta de Coordinación de la Competitividad* (2025a: 24-26), que colaborará con los Estados miembros para garantizar que se apliquen los objetivos políticos compartidos de la UE a escala nacional y de la Unión, para identificar proyectos transfronterizos de interés europeo y para proseguir las reformas e inversiones conexas. Con esta finalidad se prevé que, en el próximo marco financiero plurianual, un Fondo de Competitividad sustituya a los varios instrumentos financieros de la UE que existen actualmente, con objetivos

(23) La UE ya cuenta con la red mayor y de crecimiento más rápido de acuerdos comerciales del mundo, con 76 países que representan casi la mitad del comercio de la UE, pero para seguir diversificando y potenciando las cadenas europeas de suministro, una nueva serie de Asociaciones de Comercio e Inversión Limpios deberían contribuir a asegurar el suministro de materias primas, energías limpias, combustibles sostenibles para el transporte y tecnologías limpias de todo el mundo.

similares, de manera que se faciliten ayudas a la ejecución de acciones en el marco de la *Herramienta de Coordinación de la Competitividad*.

En el contexto de la actualización de la *Estrategia Industrial*, la Comisión Europea, asimismo, ha evaluado las dependencias estratégicas y ha considerado cuáles son las áreas clave para los intereses de la UE: las materias primas, los ingredientes farmacéuticos activos, las baterías de ion-litio, el hidrógeno, los semiconductores, computación en la nube y periférica (2021b).

En todo caso, en el proceso de tarificación del carbono, habrá que tener en cuenta que para lograr la neutralidad climática se debe exigir la contribución de todos los sectores económicos cuyas emisiones o absorciones de GEI estén reguladas en el Derecho de la Unión (24). Así pues, al reto asumido por las políticas públicas de la UE, para avanzar en el cumplimiento de los objetivos de descarbonización (en el que destaca el paquete legislativo *Objetivo 55* (25) por centrarse en el cambio climático), se une ahora y para los próximos años, el de promover la innovación y la seguridad. De esta manera, estos tres ejes recibirán especial atención en la UE para logar mejorar la competitividad.

3. INSTRUMENTOS PARA LA TARIFICACIÓN GLOBAL DEL CARBONO: UN DESAFÍO REQUERIDO DE JURIDICIDAD

A nivel mundial, hay al menos 75 mecanismos diferentes de precios de carbono en alrededor de 83 jurisdicciones, en las cuales, hay 36 en las que existen mercados de derechos de emisión y 39, que cuentan con distintas modalidades de impuestos al carbono. Sólo se cubre el 24% de las emisiones GEI y solo el 1% de las emisiones están por debajo del nivel recomendado (40-80 USD por tonelada de CO_2) (26). Numerosos organismos internacionales y distintas organizaciones abogan por medidas de tarificación del carbono, por considerarlas eficientes y efectivas para reducir las emisiones de GEI, como la OCDE, el Banco Mundial o la Coalición de Ministros de Finanzas para la Acción del Clima.

Las propuestas de precios globales al carbono no son en absoluto nuevas, pero siguen figurando en la mayor parte de las agendas públicas y están adquiriendo, cada vez, mayor popularidad. Si se comparan, desde un punto de vista jurídico, los contextos donde, actualmente, se están discutiendo y desarrollando los procesos de la tarificación del carbono y los "clubs del clima" con las medidas de implantación del denominado Pilar 2 de

(24) Véase el considerando 10 de la "Legislación europea sobre el clima".

(25) Con la aprobación de la "Legislación europea sobre el clima" por el Reglamento (UE) 2021/1119, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 41/2009 y (UE) 2018/1999 (DOUE L 243, de 9 de julio de 2021), la UE se comprometió a reducir sus emisiones netas de gases de efecto invernadero en al menos un 55% antes de 2030. Para el seguimiento de las propuestas de la Comisión Europea del paquete "Objetivo 55": [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal/fit-55-delivering-proposals_es].

(26) [https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/what-carbon-pricing].

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

BEPS, el impuesto mínimo global para las multinacionales, se observa que los niveles de desarrollo y evolución no son los mismos.

3.1. Sobre el ámbito del mecanismo del régimen comunitario de derechos de emisión

El RCDE de la UE, basado en el principio de limitación y comercio (*cap and trade*) representa la piedra angular en la lucha contra el cambio climático. Se aplica a las centrales eléctricas, a una gran variedad de sectores industriales de alto consumo energético, a los vuelos dentro de la UE y en el Espacio Económico Europeo y con destino a Suiza y Reino Unido, al transporte marítimo y a las emisiones de CO_2, óxido nitroso, perfluorocarbonos y metano. Hay también un nuevo y separado RCDE para los edificios, el transporte por carretera y los combustibles para sectores adicionales que se corresponden a actividades industriales, no cubiertas por el RCDE existente (27).

Para ayudar a la tarificación del carbono en todos estos sectores se han regulado, como mecanismos de financiación con bajas emisiones de carbono, el Fondo de Modernización, que respalda proyectos de inversión modernizadores en el sector de la energía y sistemas energéticos más amplios en Estados miembros de la UE cuyo PIB per cápita a precios de mercado en 2013 sea inferior al 60% de la media de la UE; el Fondo de Innovación, que apoya la demostración de tecnologías innovadoras e innovación pionera en los sectores contemplados en el RCDE UE, que incluyen la innovación en renovables, la captura y el uso de carbono y el almacenamiento de energía, con un mayor énfasis en la ampliación de nuevas tecnologías y el Fondo Social para el Clima, que acompañará, para el periodo 2026-2032, la introducción del precio del carbono en los sectores de los edificios y el transporte por carretera y proporcionará financiación específica a los Estados miembros para apoyar a los grupos vulnerables más afectados, especialmente los hogares en situación de pobreza energética o de transporte y las microempresas.

3.2. ¿Es el nuevo mecanismo de ajuste en frontera por carbono una medida fiscal o medioambiental?

Siguiendo a Pirlot (2024: 1-14), es un hecho que los avances logrados respecto a la descarbonización son más políticos que jurídicos, aunque la aprobación del mecanismo de ajuste en frontera por carbono por parte de la UE suponga un gran logro, en la medida en que ha habido una concreción jurídica efectiva de fijación de un estándar mínimo regional a nivel europeo. Ahora bien, aún falta información para poder fijar un precio al carbono de alcance global, como también faltan marcos jurídicos vinculantes dotados de estabilidad.

En todo caso, debe precisarse sobre la naturaleza jurídica del MAFC que no es una medida para proteger la industria europea ni tampoco es una medida claramente fiscal, sino que tiene una finalidad medioambiental y se plantea como un incentivo a los pro-

(27) Para más detalles sobre funcionamiento del RCDE- y sus fases: [https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/que-es-el-comercio-de-derechos-de-emision.html].

ductores de terceros Estados, de manera que haya un giro hacia contextos de políticas verdes, como señala Pirlot (2015: 155). De hecho, su objetivo inmediato es prevenir la fuga de carbono (28) y, además, contribuir a la descarbonización global y a alcanzar la neutralidad climática en 2050, además de completar y reforzar el régimen europeo de derechos de emisión (RCDE), sustituyéndolo, garantizando así un sistema de fijación del precio del carbono equivalente para las importaciones y los productos nacionales (29).

Precisamente, sobre la base del RCDE, el MAFC supone el establecimiento de un nuevo instrumento que se aplica a las importaciones en la UE y se dirige a las empresas (no a países), sobre la base del contenido actual de carbono de los productos importados. Alineado con las políticas y compromisos legales internacionales para la UE, incluido los de la Organización Mundial de Comercio (OMC), se centra en los sectores intensivos de carbono (cemento, electricidad, abonos, fundición, hierro y acero, aluminio y sustancias químicas) (30), si bien en el futuro el ámbito de aplicación puede extenderse a otros sectores con riesgo de fuga de carbono.

Por otro lado, el establecimiento del MAFC requiere el desarrollo de la cooperación bilateral, multilateral e internacional con terceros países. A tal fin, debe establecerse un foro de países con instrumentos de fijación del precio del carbono u otros instrumentos

(28) Como se explica en el considerando 9 del Reglamento (UE) 2023/956 «mientras siga habiendo un número significativo de socios internacionales de la Unión con planteamientos políticos que no alcanzan el mismo nivel de ambición climática, existe un riesgo de fuga de carbono. La fuga de carbono se produce cuando, por razón de costes derivados de políticas climáticas, las empresas de determinados sectores o subsectores industriales trasladan su producción a otros países, o cuando las importaciones procedentes de estos países sustituyen a productos equivalentes que son menos intensivos en términos de emisiones de gases de efecto invernadero. Tales situaciones podrían dar lugar a un aumento de las emisiones mundiales totales, lo que haría peligrar la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero que se necesita urgentemente si el mundo quiere mantener el incremento de la temperatura media global muy por debajo de los 2°C respecto de los niveles preindustriales y perseverar en los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5°C respecto de los niveles preindustriales. A medida que la Unión aumenta su ambición climática, ese riesgo de fuga de carbono podría socavar la eficacia de las políticas de reducción de emisiones de la Unión».

(29) «El objetivo del MAFC es sustituir esos mecanismos existentes abordando el riesgo de fuga de carbono de una manera diferente, a saber, garantizando un sistema de fijación del precio del carbono equivalente para las importaciones y los productos nacionales. Para garantizar una transición progresiva del actual sistema de derechos gratuitos al MAFC, este debe implantarse paulatinamente, a medida que se vayan eliminando los derechos de emisión gratuitos en los sectores cubiertos por el MAFC. La aplicación combinada y transitoria de los derechos de emisión del RCDE de la UE gratuitos y del MAFC no debe en ningún caso dar lugar a un trato más favorable a las mercancías de la Unión en comparación con las mercancías importadas en el territorio aduanero de la Unión» (considerando 12 del Reglamento citado).

(30) La lista de sectores se encuentra en el Anexo I del Reglamento. Según el considerando 31, los criterios pertinentes para limitar la selección son: la pertinencia del sector en términos de emisiones, es decir, si el sector es uno de los mayores emisores agregados de emisiones de GEI; la exposición del sector a un riesgo significativo de fuga de carbono, con arreglo a la Directiva 2003/87/CE, y, la necesidad de equilibrio entre lograr un amplio abanico de productos en términos de emisiones de GEI y limitar la complejidad y la carga administrativa.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

comparables ("clubs del clima"), con el fin de promover la aplicación de políticas climáticas ambiciosas en todos los países y allanar el camino para un marco mundial de fijación del precio del carbono. El club del clima debe ser abierto, de base voluntaria, no exclusivo y orientado, en particular, a una ambición climática elevada en consonancia con el Acuerdo de París. Podría funcionar bajo los auspicios de una organización internacional multilateral y debería de facilitar la comparación y, en su caso, la coordinación de las medidas pertinentes que repercutan en la reducción de emisiones. También debería de apoyar la comparabilidad de las medidas climáticas pertinentes y garantizar la calidad del seguimiento, la notificación y la verificación en materia de clima entre sus miembros y proporcionar medios para el compromiso y la transparencia entre la Unión y sus socios comerciales.

Los estudios de las bondades y debilidades de esta medida son numerosos, pero preocupa especialmente su impacto en los países en vías de desarrollo, que reclaman medidas compensatorias, como señalan Tandom y Le Merle (2023: 69-83) y los costes indirectos de cumplimiento para las empresas importadoras obligadas por este mecanismo y, sobre todo, la reacción de países como Estados Unidos o China. Asimismo, preocupa que sectores que revelan datos de contaminación, como el textil, no se incluyan en el ámbito de aplicación del MAFC (Sanz Castaño y Ferri Azor, 2024).

3.3. Sobre la necesaria revisión de la Directiva de fiscalidad de la energía

La finalidad de la Directiva por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DFE), es garantizar el funcionamiento del mercado interior, mediante el establecimiento de niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón. La DFE obliga a los Estados miembros aplicar un nivel mínimo a los productos energéticos y de la electricidad cubiertos por el ámbito de la Directiva, sin que sea exigible a la producción de calor, por ser objeto de un comercio intracomunitario muy limitado. También se excluyen de imposición armonizada los productos energéticos de doble uso, la electricidad cuando represente más del 50% del coste de un producto o los procesos mineralógicos. Desde su entrada en vigor, los productos energéticos y de la electricidad están sometidos a impuestos en el ámbito de la UE cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos.

Uno de los elementos cruciales para que se pudiera aprobar la DFE fue la posibilidad de que los Estados miembros aplicaran reducciones y exenciones fiscales condicionadas al respeto al "nivel mínimo de imposición" (31), pero el tiempo ha demostrado que esta posibilidad –que ha favorecido a la aviación, al transporte marítimo y por carretera, a la agricultura y pesca y a las industrias de elevado consumo energético– ha supuesto una carga económica considerable para los sectores no beneficiados o los hogares privados,

(31) El nivel mínimo de imposición se define como «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de la electricidad en el momento de su puesta a consumo» (art. 4.2 de la DFE).

en la medida en que deben soportar la compensación de la pérdida de ingresos fiscales. Además, sin perjuicio de que algunos de estos sectores están sujetos al RCDE y, por tanto, a una señal de precio del carbono (32), el establecimiento de exenciones o desgravaciones es un elemento distorsionador de la competencia entre sectores de la industria y puede propiciar modos de transporte ineficientes y contaminantes, como afirma la Comisión Europea (2019: 5).

El problema más acentuado de la DFE es que su diseño no emite una señal en precios correcta, de modo que jerarquice los comportamientos necesarios para reducir las emisiones contaminantes de los productos y que promueva la eficiencia energética. Como reconoce la Comisión Europea, el actual régimen armonizador es obsoleto y no aporta prácticamente nada a la consecución de objetivos como la diversificación de las fuentes de energía y los vectores energéticos o la mejora de la eficiencia energética, puesto que los impuestos no se basan en el contenido energético sino en el volumen/peso de los productos consumidos.

En suma, la DFE no está adaptada a las metas energéticas y climáticas de la Unión: «El régimen de imposición no es coherente con las políticas y los objetivos en los ámbitos de la energía y el clima. Aunque reflejan los modelos fiscales de los Estados miembros, basados en gran medida en las necesidades de recaudación, las actuales políticas fiscales no consiguen integrar de forma sistémica el impacto del consumo de combustible y electricidad en la consecución de los objetivos de la UE en los ámbitos de la energía y el clima, ni en los de salud y medioambiente» Comisión Europea (2019: 4-5). Si en 2011 se propuso formalmente la revisión de la DFE de 2003, para introducir un componente de CO_2 en los sectores no cubiertos por el RCDE y basar la fiscalidad en su contenido energético, simplificando también el régimen de exenciones y reducciones fiscales (33), lo cierto es que en 2015 se decidió retirar dicha propuesta ante la imposibilidad de lograr el acuerdo unánime de los Estados miembros.

La nueva Propuesta de la Comisión Europea, de julio de 2021, de revisión de la DFE (34) se sitúa en el contexto más amplio de la Agenda sobre cambio climático y energía y busca promover tecnologías limpias y eliminar las exenciones obsoletas, así como los tipos reducidos que, actualmente, favorecen el uso de combustibles fósiles. Se pretende así reducir los efectos perjudiciales de la competencia en materia de impuestos sobre la energía, contribuyendo a que los Estados miembros obtengan ingresos procedentes de los impuestos ecológicos, que son menos perjudiciales para el crecimiento que los impuestos sobre el trabajo.

En el contexto de la UE, no cabe duda de que el éxito o fracaso del proceso de tarificación del carbono dependerá, en gran medida, del equilibrio y de la puesta en marcha en el trilema que representan los tres mecanismos centrales: el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión, el ajuste en frontera al carbono y la armonización de la fiscalidad de la energía, pendiente esta última medida, de reforma.

(32) Este es el caso de los sectores de consumo energético intensivo y los vuelos interiores de la UE.

(33) COM (2011) 169 final, de 13 de abril de 2011.

(34) COM (2021) 563 final, de 14 de julio de 2021.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

3.4. La cuestión del nivel competencial de actuación y los sectores prioritarios

Desde las consideraciones anteriores, resulta claro que, pese a que los problemas del calentamiento global se asocien, fundamentalmente, a los elevados niveles de emisiones contaminantes a la atmósfera, debido al uso de combustibles fósiles y que la tarificación del carbono requiera actuar, explícita y prioritariamente, en los sectores de energía o transporte, los problemas van mucho más allá. Además, mitigar la contaminación atmosférica en estos dos sectores, se requiere actuar para el correcto tratamiento del agua, residuos o plásticos, así como para la conservación de la biosfera, suelos y recursos naturales. Las evaluaciones de lo conseguido hasta ahora en términos de eficacia y los nuevos retos que se van fijando para distintas áreas sectoriales aconsejan adoptar enfoques integrales y sofisticados, que incluyan el vector de la fiscalidad (35).

Determinar qué nivel (internacional (36), supranacional, nacional, regional o local) es o ha de ser el competente para adoptar las medidas más eficaces, qué principios jurídicos y económicos han de regir para cada sector e identificar qué ámbitos están armonizados o no por las normas de la UE (entre otros, fiscalidad, agua, energía, ruido, energías renovables, eficiencia energética) son cuestiones ineludibles para asegurar tanto el éxito de la actuación financiera y fiscal como su conformidad a Derecho. La gravedad de los problemas asociados al cambio climático alcanza una dimensión mundial y requiere de esfuerzos de todos los países y agentes implicados, públicos y privados. Asimismo, a cada uno de los niveles (político, jurídico y técnico) le corresponde su función.

Mientras que el nivel político debe marcar el camino a recorrer mediante fijación de objetivos, acciones y calendarios, en el nivel jurídico se hace preciso distinguir las normas jurídicamente vinculantes de las directrices –*soft law*– que son aconsejables, además de asegurar el cumplimiento de principios tan importantes como el de la jerarquía normativa o la primacía del Derecho de la UE. Por su parte, en el nivel técnico es preciso cuidar al detalle el correcto diseño de tributos, incentivos fiscales y contribuciones financieras, así como su coordinación con instrumentos de mercado (fundamentalmente, derechos de emisión) y regulación, para evitar sobreimposiciones y resultados insuficientes. Los estudios de eficacia *ex ante* y *ex post* de la concreción de las políticas, las evaluaciones de organismos independientes y las medias de control son herramientas esenciales que ayudan a reajustar los cambios precisos, muy necesarios en la actual fase de transición ecológica hacia una economía descarbonizada.

3.5. La importancia de las reformas fiscales verdes

Entre las tendencias fiscales actuales, guidas por patrones de globalización, destacan las "reformas fiscales verdes" (RFV) basadas en tributos a la energía y a las emisiones contaminantes (*carbon taxes*). Fundamentadas en las teorías de Pigou y en la internalización de las externalidades negativas por parte de los agentes contaminantes, se han

(35) Este enfoque global y holístico es cada vez más demandado para una buena regulación. *Cfr*. IRENA, OCDE/IEA y REN21 (2018).

(36) La fijación de los precios al carbono es aún la cuestión pendiente [https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/].

arbitrado reformas fiscales unilaterales bautizadas con el calificativo de "verdes". Los países pioneros de "primera generación" fueron los nórdicos: Finlandia, Suecia, Noruega, Dinamarca y Holanda, en los años noventa del siglo pasado, apostaron por poner en el centro de las reformas un impuesto sobre la energía potente recaudatoriamente. A esta primera ola, siguió una segunda en países como Reino Unido, Alemania, Eslovenia, Estonia, Croacia o Republica Checa y una tercera ola, en Suiza, Irlanda, Italia, Portugal y Francia. Estas segunda y tercera olas tienen como elemento común la utilización de la recaudación para rebajar la presión fiscal de figuras impositivas a la renta o financiar políticas medioambientales. Las reformas de lo que se considera ya la "cuarta ola" de RFVs, plantean la afectación de la recaudación a políticas redistributivas, más allá de lo que se conoce como la teoría del doble o múltiple dividendo, según la cual, la reforma fiscal verde tiene como dividendos, al menos, la mejora del medio ambiente y la obtención de recaudación, aparte de la transformación de los sistemas fiscales hacia la consideración al principio de "quien contamina paga".

Según el Informe de la Comisión Europea *Taxation in support of a green transition: an overview and assessment of existing tax practices to reduce greenhouse gas emissions: country fiches* (2021a), las posibilidades de afectación son múltiples y cada una presenta ventajas e inconvenientes. De este modo, desde los años noventa del pasado siglo, estas reformas se han ido replicando en países de nuestro entorno ante la imposibilidad de alcanzar un tributo armonizado a las emisiones contaminantes a nivel europeo. Sin embargo, pese a las actuaciones unilaterales de los distintos países en el ejercicio de su potestad tributaria, las limitaciones debidas a la necesidad de respetar los acuerdos internacionales (entre otros, el Protocolo de Kioto, el Acuerdo de París, la Carta de la Energía o los acuerdos adoptados en el marco de en la Organización Mundial del Comercio) y el Derecho de la UE (Directivas armonizadoras y reglas del TFUE sobre ayudas de Estado o libertades fundamentales, entre otras), encorseta la potestad tributaria nacional y pone de manifiesto la necesidad de mejorar las reglas de gobernanza y coordinación a nivel horizontal y vertical.

El Pacto Verde Europeo apuesta por las RFVs con estas palabras: «El eficaz diseño de las reformas fiscales puede impulsar el crecimiento económico y la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y contribuir a una sociedad más equitativa y a una transición justa. El papel que desempeñan estas reformas es directo, ya que envían las señales de precios correctas y ofrecen los incentivos adecuados para que los productores, los usuarios y los consumidores adopten comportamientos sostenibles. A nivel nacional, el Pacto Verde Europeo creará el contexto necesario para reformas fiscales de gran calado que supriman las subvenciones a los combustibles fósiles, desplacen la carga tributaria desde el trabajo hacia la contaminación y tengan en cuenta las consideraciones sociales. Es necesario asegurar la rápida adopción de la propuesta de la Comisión sobre los tipos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), actualmente en el Consejo, de manera que los Estados miembros puedan hacer un uso más selectivo de los tipos del IVA que refleje el aumento de las ambiciones medioambientales» (apartado 2.2.2. "Ecologización de los presupuestos nacionales y emisión de las señales de precios correctas").

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

Para el caso español sigue pendiente la introducción de una reforma fiscal verde, a la que el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022) dedicó especial atención (37). Como allí se explica «la fiscalidad medioambiental está llamada a desempeñar un importante papel en el logro de uno de los desafíos prioritarios para la sociedad, que hoy se plantea con especial intensidad: la transición relativamente rápida hacia sociedades descarbonizadas y que minimicen otras emisiones contaminantes y el uso de recursos, y protejan los ecosistemas, la biodiversidad y la salud de la ciudadanía. Además, estos tributos pueden contribuir a varios de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), adoptados en 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, dentro de la Agenda 2030» (Libro Blanco, 32-33), de ahí las propuestas que consideraron la necesidad de poner el acento en la coordinación y complementariedad de los instrumentos fiscales con el contexto regulatorio medioambiental.

Finalmente, debe destacarse la importancia de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética, que establece los objetivos mínimos nacionales de reducción de emisiones de GEI, energías renovables y eficiencia energética de la economía española para los años 2030 y 2050. Así, para el conjunto de la economía española las emisiones en 2030 deberán reducirse en, al menos, un 23% respecto a las de 1990 y se deberá alcanzar la neutralidad climática a más tardar en el año 2050. Para 2030 se marcan los objetivos de alcanzar una penetración de energías de origen renovable en el consumo de energía final de, al menos, un 42%; un sistema eléctrico con, al menos, un 74% de generación a partir de energías de origen renovable (38) y se prevé también mejorar la eficiencia energética, disminuyendo el consumo de energía primaria en, al menos, un 39,5%, objetivos que serán revisables, sin que se pueda rebajar el nivel de ambición medioambiental.

4. EL DIFÍCIL PAPEL DE LA UNIÓN EUROPEA PARA LIDERAR AVANCES EN FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL: LA CUESTIÓN DE LAS BASES LEGALES

Las políticas de la UE, además de proteger el medio ambiente, tratan de minimizar los riesgos para el clima, la salud humana y la biodiversidad (39). En particular, su política energética, basada en los tres pilares de sostenibilidad, competitividad y seguridad en el suministro, con distinta protección a lo largo del tiempo, es una prioridad. Si bien antes del protocolo de Kioto, abastecimiento y competencia guiaron el desarrollo del mercado interior de la energía y promovieron infraestructuras, desde 2009 la sostenibi-

(37) Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, IEF (2022) [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf].

(38) Dispone la Ley en su artículo 3.2 que «antes de 2050, y en todo caso en el plazo más corto posible, España deberá alcanzar la neutralidad climática, con el objetivo de dar cumplimiento a los compromisos internacionales asumidos y, sin perjuicio de las competencias autonómicas, el sistema eléctrico deberá estar basado, exclusivamente, en fuentes de generación de origen renovable».

(39) Para detalles y más información: [https://ec.europa.eu/info/energy-climate-change-environment_es].

lidad se ha convertido en el pilar prioritario del nuevo modelo energético orientado a la descarbonización (40).

La UE pretende que Europa sea el primer continente neutro en carbono y ha marcado a los Estados miembros el camino a seguir. Algunas propuestas alientan aumentar la reducción de emisiones de GEI del 40% al 60% en 2030 sobre la base de que la tecnología empieza a permitirlo (41). La Presidenta de la Comisión Europea, Ursula von der Leyen, con ocasión de su discurso ante el Parlamento Europeo (julio, 2019), anunció nuevas medidas fiscales, como la propuesta de cambiar la regla de unanimidad por el sistema de codecisión en materia fiscal (42), revisar la DFE y el establecimiento del MAFC. Un año más tarde (julio, 2020), se publicaba su Plan de Acción para una «fiscalidad equitativa y sencilla» alineada con la estrategia de recuperación hacia un mundo más ecológico, "compatible con los principios de nuestra economía social de mercado", pues «la utilización de la fiscalidad como instrumento político ayudará a lograr el objetivo de neutralidad climática de aquí a 2050, así como a los demás objetivos medioambientales del Pacto Verde Europeo» y aportará a los presupuestos públicos ingresos fiscales adicionales que propiciarán inversiones en favor de una transición verde. Se plantea en estos términos el potencial de la fiscalidad como opción beneficiosa «para todos a la hora de hacer frente a los problemas medioambientales y de empleo» (43).

La tarificación del carbono es una de las apuestas de las políticas de la UE. Ahora bien, la UE no es titular de la potestad de establecer nuevos tributos, salvo en lo que se refiere, al establecimiento del arancel aduanero exterior común y a otras singulares medidas reflejadas en el TFUE, al no estar atribuidas estas competencias nacionales en los mismos tratados fundacionales, aunque sigue siendo un tema sujeto a polémica (44). Así, algunas voces como Caziero (2024: 1527-1548) y García Antón (2024:117), sostienen que más allá de las competencias explícitas para la armonización fiscal y la aproximación de legislaciones en áreas tributarias, es posible para las instituciones de

(40) Uno de los más importantes cambios de paradigma del nuevo modelo, basado en la descarbonización y la sostenibilidad, es el protagonismo que ha cobrado el consumidor, especialmente en el sector eléctrico, pues del consumidor pasivo se ha pasado al consumidor protagonista y al prosumidor y, en consecuencia, se ha cambiado el eje tradicional del modelo centralizado. En particular, las redes eléctricas han facilitado la transformación en el nuevo modelo energético, basado en un mix con alta penetración de renovables, desde la premisa de que «unas redes robustas, fiables y dotadas de suficiente inteligencia juegan un papel fundamental a la hora de alcanzar un suministro seguro y competitivo». Red Eléctrica de España (2017): [https://www.ree.es/sites/default/files/El_papel_de_las_redes_en_el_nuevo_modelo_energetico_0.pdf].

(41) Ley Europea del Clima: una reducción del 60% de las emisiones para 2030. Nota de prensa de 8 de Octubre de 2020: [https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20201002IPR88431/ley-europea-del-clima-una-reduccion-del-60-de-las-emisiones-para-2030].

(42) Para pasar de la unanimidad a la mayoría cualificada pueden utilizarse las denominadas "cláusulas pasarela" (artículos 48, apartado 7, del TUE y 192.2 TFUE), previa aprobación del Consejo o del Consejo Europeo.

(43) Bruselas, 15.7.2020, COM (2020) 312 final.

(44) En la literatura jurídica sigue siendo mayoritaria la afirmación de que la UE carece de poder tributario propio para establecer tributos (entre otros, Traversa, E. (2022: 247-262)). Algunos autores apoyan la afirmación en el artículo 5 del TUE, también conocido como "el principio de *conferral*".

la UE utilizar la base legal del artículo 311 del (TFUE) para introducir un impuesto de ámbito europeo.

Se argumenta que cuando un impuesto UE tiene doble finalidad, financiar el sistema de recursos propios de la UE y armonizar los impuestos de los Estados miembros, sobre la base de las consideraciones del caso *Titanium Dioxide* (45), puede sostenerse que es el objetivo prioritario de la medida fiscal el que determina cuál es la base legal en que ha de sustentarse. Cuando no sea posible identificar cuál es este objetivo predominante, es precisa una doble base legal para adoptar la medida normativa de que se trate, si bien solo cuando los requisitos procedimentales sean compatibles. En otro caso, la propuesta de medida normativa debería desdoblarse y adoptarse cada cual conforme a su correspondiente base legal, ya sea el artículo 113 (46), ya el 115 (47) o el 311 (48) del TFUE (Caziero, 2024: 1546-1547).

4.1. El freno del requisito de la unanimidad en la adopción de decisiones en la Unión Europea

Estas cuestiones no se plantearían de no ser por la exigencia del requisito de unanimidad en la adopción de medidas tributarias (sean o no de carácter medioambiental). Por esta exigencia, que resulta no solo de los artículos 113, 115 y 192.2 del TFUE, a diferencia del procedimiento ordinario de adopción de normas, previsto en el artículo 192.1

(45) STJUE de 11 de junio de 1991, Asunto C-300/89, *Comisión c. Consejo*, EU:C:1991:244.

(46) En el capítulo sobre "disposiciones fiscales", establece el artículo 113 lo siguiente: «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

(47) En el capítulo sobre "aproximación de las legislaciones", dispone el artículo 115 del TFUE lo siguiente: «Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

(48) En el capítulo sobre "recursos propios de la Unión", dispone el artículo 311 que: «La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas. Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios. El Consejo adoptará, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, una decisión que establezca las disposiciones aplicables al sistema de recursos propios de la Unión. En este contexto se podrá establecer nuevas categorías de recursos propios o suprimir una categoría existente. Dicha decisión sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros, de conformidad con sus respectivas normas constitucionales. El Consejo fijará, mediante reglamentos adoptados con arreglo a un procedimiento legislativo especial, las medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión siempre que así lo disponga la decisión adoptada con arreglo al párrafo tercero. El Consejo se pronunciará previa aprobación del Parlamento Europeo».

del TFUE, se plantean otras alternativas para avanzar, a escala de la UE, en la adopción de normas en materia fiscal y en los objetivos de sostenibilidad medioambiental.

Es más, con la aprobación del Reglamento (UE) 2023/956 por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera al carbono (MAFC) y las Directivas (UE) 2023/958 y 2023/959 para extender el marco del régimen UE de derechos de emisión al sector de la aviación y marítimo, respectivamente, y con el estancamiento del proceso de modificación de la Directiva sobre fiscalidad de la energía, prevista en el paquete legislativo de la Comisión Europea *Objetivo 55*, se pone en evidencia que, frente a lo que ocurría en el escenario del año 2003 en la UE, la estrategia hoy de *cap and trade* va ganando terrero a la de apostar por mecanismos de fiscalidad medioambiental.

Es del todo claro que la unanimidad y el derecho de veto de cualquier Estado miembro, a las propuestas legislativas de la Comisión Europea, es una barrera procedimental que debe tenerse muy en cuenta para realizar propuestas que no caigan en fracaso o que dilaten en el tiempo soluciones que se hayan considerado eficaces y prioritarias. Hay que advertir, además, de los peligros de desviación de las bases legales, como ha ocurrido con la regulación de la contribución solidaria temporal en el sector de la energía, pues esta medida se adoptó sobre la base del artículo 122.1 del TFUE por el procedimiento de mayoría cualificada. Como advierte Hancher (2023: 320), el margen de discrecionalidad de actuar sobre esta base legal no es ilimitado. Habrá que esperar el resultado de la evaluación del TJUE sobre si se trata o no de una medida fiscal que debería de haberse arbitrado sobre la base del artículo 115 del TFUE y adoptado respetando el requisito de la unanimidad.

No está de más recordar que los instrumentos fiscales no son la solución a todos los problemas de corrección de los defectos del mercado, ni que su utilización debe tener como efecto sobreimposiciones o dobles costes. Además, hay que evitar la proliferación de figuras supuestamente "medioambientales", como ha ocurrido en España con algunos tributos propios autonómicos o que se generalicen las mal llamadas "ecotasas" sin una previa reflexión de sus principios, su función y su integración en el modelo a seguir. Abundando en esta idea, es muy expresivo el *Libro Verde de la Comisión Europea sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas* (2007), cuando afirma que los impuestos e incentivos «no son una panacea para todos los problemas» y que están necesitados de un marco reglamentario claro en el que «se utilizarán con frecuencia combinados con otros instrumentos (regulatorios, de control, sancionadores o de mercado)».

4.2. El control de las ayudas de Estado por parte de la Unión Europea

Es preciso en este punto hacer una breve consideración a la competencia de la UE para controlar las medidas unilaterales de los Estados miembros que supongan una ayuda selectiva a determinadas empresas o producciones. Este tema es de interés en el análisis que nos ocupa, por el riesgo de que determinadas medidas (tributarias o no) puedan contrarrestar la aplicación de instrumentos de tarificación o gravamen del carbono.

El concepto de "ayuda estatal" es un concepto autónomo del Derecho UE y en él tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase, pero también cualquier tipo de medida

que suponga minorar los costes de tales beneficiarios o venga determinada por la estrecha delimitación del ámbito de aplicación del impuesto, dejando fuera del gravamen a empresas o producciones competidoras (lo que se ha venido a denominar por "imposición asimétrica"). Es sabido que para una ayuda estatal esté prohibida deben cumplirse todos y cada uno de los elementos enunciados en el artículo 107.1 del TFUE: la medida debe selectiva (no general), imputable al Estado, falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros, pero que en la práctica de la argumentación del TJUE la selectividad, que es el más complejo de todos los criterios, se viene identificando con un test de discriminación (49).

5. EL PROTAGONISMO DE LOS MECANISMOS ADUANEROS EN EL ESCENARIO GEOPOLÍTICO

Los cambios geopolíticos (50) muestran cómo el instrumento del gravamen en aduanas ha cobrado una destacada importancia en la protección de los mercados internos y que la política aduanera debe coordinarse con otras políticas públicas (51), así como considerar la importancia de trabajar más estrechamente con organizaciones internacionales.

Históricamente, las aduanas han constituido una parte muy importante de las políticas fiscales, con diversos gravámenes a importaciones y exportaciones, pero de cara al futuro, los nuevos mecanismos de ajustes medioambientales exigibles en frontera, tributarios o no, suponen la necesidad de un análisis integrado con los instrumentos tributarios tradicionales, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, los tributos a la energía u otros gravámenes de finalidad medioambiental.

Por lo que se refiere al ámbito de la UE, la Unión Aduanera, que tradicionalmente ha estado en el centro de las políticas de la Unión y ha jugado un papel fundamental para la realización del mercado interior, debe perfeccionarse y adaptarse a un mundo comercial en transformación, donde la digitalización (52), el cambio climático (53), el incremento

(49) No nos extendemos sobre el tema sobre el que mucho se ha escrito. Entre otros, nos remitimos a los trabajos de Pérez Bernabéu, B. (2008); Villar Ezcurra, M. (ed.) (2017); Hancher, L. *et al.* (2021) y Ferreiro Serret, E. (2023).

(50) El poder económico ha cambiado los patrones de los tradicionales países industrializados y países como China o la India y alianzas como la de África con China, suponen nuevas rutas en intercambios comerciales que, para la Unión Aduanera, suponen la necesidad de mayores esfuerzos para salvaguardar el mercado interior.

(51) Entre otras, la presupuestaria, tributaria, comercial digital, comercio e industria, transportes, seguridad y defensa, salud pública, seguridad alimentaria y protección a los consumidores, justica, educación, investigación e innovación.

(52) Las nuevas tecnologías, como el internet de las cosas, la inteligencia artificial, el Blockchain y las impresoras 3D están transformando completamente el comercio internacional y quién y cómo se comercializa.

(53) Las aduanas deben controlar importaciones y exportaciones y, además, la aplicación de criterios de sostenibilidad. En un escenario a 2040, con una Economía más circular en los modelos de negocio, se prevé más transporte de materias primas que de productos terminados, según los datos que ofrece la Comisión Europea. *Cfr*. Ghiran, A. *et al.* (2020: 17).

del comercio electrónico y las tensiones comerciales, entre otros factores, constituyen retos destacados (54).

En particular, más allá del MAFC, cobran importancia las iniciativas europeas de gravar la paquetería con un enfoque integrado (55) y es que las importaciones al territorio de la UE de productos por comercio-electrónico plantea no solo riesgos de seguridad y cumplimiento de estándares, sino también riesgos de sostenibilidad. Los productos importados tienen una considerable huella de carbono debido al transporte (a menudo aéreo o marítimo y combinado con transporte por carretera), a la producción y a los residuos. De otro lado, los comercializadores establecidos en la UE están en desventaja competitiva en la medida en que deben asumir costes que evitan los de terceros países.

Téngase en cuenta que el 70% de los consumidores europeos compran regularmente productos *online* de plataformas y e-tiendas. Desde el punto de vista de la sostenibilidad, son graves los efectos del auge de importaciones por comercio electrónico enviadas directamente a los consumidores. Los precios de venta al por menor de algunos productos que se venden en línea son extremadamente bajos y no reflejan los costes medioambientales totales relacionados con la producción, el envío directo y el ciclo de vida completo del producto. Además, los costes medioambientales también incluyen el aumento de la contaminación y el impacto climático derivados del uso de determinados materiales o de energía procedente de combustibles fósiles en la producción de bienes, aparte de que los productos suelen ser de baja calidad y, por lo tanto, no son eficientes desde el punto de vista energético, no duran mucho y no pueden repararse fácilmente.

A menudo, estos productos se envían a los consumidores como remesas individuales, por lo que la huella de carbono de esta práctica es considerable y se amplifica debido a la corta vida útil de los productos, las prácticas comerciales como la "moda rápida", las posibles devoluciones de los productos y los elevados volúmenes de productos devueltos o no vendidos que se destruyen.

Desde estas consideraciones, nos parece muy acertada la consideración de la Comisión Europea de que hay una "urgente prioridad" y es reformar la regulación de las aduanas y mejorar la coordinación de los controles aduaneros centrada en productos de terceros países, con vistas al cumplimiento de los objetivos medioambientales.

6. TRANSFERENCIAS PRESUPUESTARIAS Y FONDOS DE FINANCIACIÓN: EL NUEVO FONDO SOCIAL PARA EL CLIMA

Llegados a este punto, conviene recordar que cuestiones como la justicia social, o la claridad y previsibilidad del marco legal tampoco han sido ajenas a la política fiscal ni a los sistemas tributarios, que persiguen ser capaces de obtener recursos suficientes para satisfacer los gastos públicos sobre la base de los principios de justicia tributaria pero también teniendo en cuenta los objetivos extrafiscales medioambientales (56). Por

(54) *Ibid*: 4.
(55) Comisión Europea (2025).
(56) El fenómeno de la extrafiscalidad está especialmente presente en el campo de la tributa-

esta razón, nos parece oportuno plantear la necesidad de tener en cuenta el uso de las transferencias presupuestarias y el destino asignado a los fondos de financiación de la UE, cuestión ligada también a la justicia climática (57), entre las diversas fuentes, instrumentos y fondos de financiación climática (58).

Las transferencias presupuestarias directas son los pagos que se realizan desde los presupuestos públicos a beneficiarios individuales, incluido «el gasto directo, por ejemplo, destinado a programas de apoyo específicos, así como la propiedad estatal (ya sea total o a través de participaciones en el capital) de empresas relacionadas con la energía. Un ejemplo sería el de un país que subsidia los precios de la electricidad a los consumidores a través de transferencias presupuestarias directas a un operador nacional de electricidad» (59).

Según el Informe Draghi (60), los retos a los que se enfrentan la industria y las empresas europeas en el mercado único necesitan una financiación masiva, estimada en una inversión adicional anual mínima de entre 750.000 y 800.000 millones de euros (4,4 – 4,7% del PIB de la UE, en 2023). Si comparamos la inversión en el marco del Plan Marshall entre 1948 y 1951, equivalente al 1 – 2% del PIB de la UE, para lograr el aumento citado, la inversión de la UE pasaría de alrededor del 22% del PIB actual a alrededor del 27%, revirtiendo un declive de varias décadas en la mayoría de las grandes economías de la UE. Pero la inversión productiva en la UE no está a la altura de este reto y desde la crisis financiera, hay una brecha persistente entre la inversión productiva privada en la UE y los Estados Unidos.

Al mismo tiempo, la brecha de inversión privada en las dos economías no se ha visto compensada por una mayor inversión pública, que disminuyó tras la crisis financiera mundial y ha sido persistentemente más baja en la UE, en comparación con los Estados Unidos. Los hogares de la UE con ahorros para financiar mayores inversiones no se están canalizando de manera eficiente hacia inversiones productivas. En 2022, el ahorro de los hogares de la UE fue de 1.390 millones de euros, frente a los 840.000 millones de euros de Estados Unidos. Pese a sus mayores ahorros, los hogares de la UE tienen una riqueza considerablemente menor que sus homólogos estadounidenses, en gran medida debido a los menores rendimientos que reciben de los mercados financieros sobre sus tenencias de activos. La UE puede satisfacer estas necesidades de inversión sin sobrecar-

---

ción energético-ambiental.

(57) La justicia climática «precisa un Derecho que haga responsables a los Estados y las grandes corporaciones económicas por la contaminación y las violaciones de derechos y sea impuesto de modo efectivo por los tribunales», Parejo Alfonso, L. (2022: 44).

(58) Las fuentes de financiación son diversas (públicas o privadas; nacionales, internacionales o supranacionales; bilaterales o multilaterales) y los instrumentos múltiples (bonos verdes, canjes de deuda, garantías, prestamos concesionales, subvenciones y donaciones). Entre los principales fondos de financiación climática destacan el Fondo verde para el clima (GCF); el Fondo especial para el cambio climático (FECC); el Fondo para los Países Menos Adelantados (FPMA) y el Programa ONU-REDD para la deforestación y degradación de los bosques en los países en desarrollo.

(59) *Indicadores de precios al carbono*, *op. cit.*: 16.

(60) [https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/draghi-report_en].

gar los recursos de la economía europea, pero el sector privado necesitará apoyo público para financiar el plan.

La Comisión Europea y el Departamento de Estudios del FMI han simulado escenarios de un impulso sostenido de la inversión de la UE de alrededor del 5% del PIB, utilizando sus modelos multinacionales. Los resultados sugieren que una inversión de esta magnitud aumentaría la producción en alrededor de un 6% en 15 años. Dado que la oferta se ajusta más gradualmente que la demanda (ya que la acumulación de capital adicional lleva tiempo), la fase de transición implica algunas presiones inflacionarias, pero el Informe señala que estas presiones se disipan con el tiempo.

Por estas razones, la aprobación del Fondo Social para el Clima por el Reglamento (UE) 2023/955 (61), con vistas a hacer frente a los impactos distributivos que el nuevo régimen UE de derechos de emisión puede tener en los sectores más vulnerables, supone la confirmación de una tendencia apreciable en los últimos años en los países que han incorporado reformas fiscales medioambientales: la utilización de la recaudación para atender gasto social o sectores vulnerables.

El Fondo Social para el Clima se financiará mediante la subasta de derechos de emisión del RCDE II y se prevé que genere hasta 65.000 millones de euros, con un 25% adicional proveniente de recursos nacionales, para un total estimado de 86.700 millones de euros y se espera también que esté plenamente operativo a partir de 2026 para abordar los efectos sociales y distributivos del nuevo régimen de comercio de derechos de emisión en el sector de edificios y transporte por carretera. Las medidas e inversiones financiadas por el Fondo beneficiarán a los hogares, las microempresas y los usuarios del transporte que sean vulnerables y se vean especialmente afectados por la inclusión de las emisiones de gases de efecto invernadero de los edificios y el transporte por carretera en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/87/CE, en particular los hogares en situación de pobreza energética o los hogares en situación de pobreza de transporte (62).

De esta manera, en el proceso de análisis de la tarificación del carbono en el contexto de la UE, al trilema RCDE, MAFC y DFE hay que añadir el de los fondos públicos, su composición, su aplicación, su regulación y su ejecución.

No es ni mucho menos ésta una cuestión menor pues hay elementos ligados a la importancia de asegurar el Estado de Derecho. A este respecto, destaca la UE en su compromiso por promover el Estado de Derecho como piedra angular de los derechos humanos y la democracia a escala mundial y en su vecindad. Varios Estados miembros han incluido medidas específicas sobre el Estado de Derecho e hitos y objetivos conexos en sus planes nacionales de recuperación y resiliencia.

En su Informe de seguimiento, la Comisión Europea destaca que los fondos de financiación de la UE también han contribuido a desarrollar la capacidad del poder judicial, los medios de comunicación y la sociedad civil para defender el Estado de Derecho, junto con el apoyo técnico y los conocimientos especializados para realizar reformas específicas, en particular a través del instrumento de apoyo técnico, al centrarse en mejorar

(61) DOUE L 130, de 16 de mayo de 2023.
(62) Artículo 1 del Reglamento por el que se establece un Fondo Social para el Clima.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 167-201 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.6

la eficiencia y la calidad de la Administración pública y la justicia y abordar los retos relacionados con la lucha contra la corrupción y el pluralismo de los medios de comunicación. Los Estados miembros también han prestado su apoyo gracias a su cooperación con expertos internacionales a través del Consejo de Europa y sus diferentes órganos, así como a través de intercambios con profesionales de otros Estados miembros. Además de lo anterior, el régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión entró en vigor en 2021 con el fin de proteger la buena gestión financiera del presupuesto de la Unión y los intereses financieros de la Unión frente a las vulneraciones del principio del Estado de Derecho (2024: 6-8).

Parece que se hace necesario buscar cuál debe ser ese *mínimo común denominador* en todos los países, al que las normas jurídicas no deben renunciar para marcar la señal correcta en precios de carbono y fijar el criterio de qué ámbitos sectoriales o qué industrias (intensivas en carbono o industrias presadas) necesitan flexibilidad, ya sea con exenciones fiscales u otro tipo de incentivo fiscal, en el proceso de transición a una economía neutra en emisiones, que cada vez dilata más su marco temporal, con el efecto de agravamiento de daños o "externalidades", en términos económicos, y de aumento de los costes económicos de la contaminación. Desde este mínimo común denominador, quizás sea más fácil llegar a consensos y a instrumentos multilaterales que canalicen los acuerdos necesarios no ya para avanzar en el proceso sino para no agravarlo, con el incremento de costes económicos y sociales que ello supone.

7. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos analizado algunas de las áreas jurídicas que merecen ser objeto de especial atención, en el proceso de tarificación global del carbono, regido en la UE por la urgencia de asegurar la competitividad, a la vez que hemos considerado los instrumentos tradicionales (RCDE y DFE) y novedosos (MAFC) del marco jurídico europeo, para poner de manifiesto el interés de analizar jurídicamente muchos aspectos que están condicionando el éxito de la transición energética, para detectar sus insuficiencias y poder proponer vías de solución.

Según la OCDE, en el periodo 2018-21, el 59,3% de los GEI no estaba sujeto a un precio del carbono, lo que implicaba oportunidades considerables para avanzar en la fijación de precios. Distintos organismos e informes evidencian que ha habido desde entonces mejoras y, asimismo, que un enfoque integral y multilateral para fijar correctamente los precios de la energía implicará la eliminación de los subsidios a los combustibles fósiles, el aumento de los precios directos al carbono y la fijación de gravámenes a los combustibles basados en su contenido de carbono. De ahí que la cooperación internacional sea clave para apoyar a los países en sus esfuerzos por alcanzar los objetivos de cero emisiones netas (63).

Aunque hay que reconocer que se ha avanzado bastante en el proceso de tarificación del carbono, sobre todo en el contexto de la UE, es también importante analizar atenta-

(63) Véanse los datos de la Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria, *Indicadores de precios al carbono*.

mente aquellos aspectos jurídicos mejorables y, especialmente, aquellas cuestiones que hoy se evidencian como prioritarias. Desde el ámbito jurídico y, en particular desde el área del Derecho financiero y tributario, se puede contribuir a una mejora en el conocimiento tanto de los problemas (entre otros, los de superposición de regulaciones o dobles costes, o la concreción de las delimitaciones competenciales) como de los instrumentos y los mecanismos técnicos que existen para solucionarlos, importantes, especialmente, en aquellos sectores que se consideran indiscutiblemente estratégicos para asegurar la competitividad en la UE y en España, como son la energía, el transporte o la edificación, con vistas a promover un cambio de patrón hacia una economía neutra en emisiones contaminantes, que no pierda de vista el canon de justicia y equidad.

Actualmente, la coordinación de los distintos instrumentos de tarificación del carbono es limitada, tanto a nivel internacional y supranacional como a nivel unilateral y, sin embargo, una integración efectiva y una coordinación óptima entre los regímenes de derechos de emisión y los gravámenes medioambientales es fundamental para lograr la eficacia del proceso de reducción de emisiones de GEI. Asimismo, una regulación o una aplicación simultánea y no coordinada de diversos instrumentos, y con distintos niveles competenciales, que comparten la misma función de poner precio a la contaminación, puede estar generando duplicidades de gravamen, de regulación y de contabilización y, una desconsideración a los aligeramientos de cargas de las empresas en forma de exenciones, por ejemplo, puede llevar a análisis incompletos. Este tipo de problemas, de no ser abordados adecuadamente, pueden llevar a disminuir la eficiencia y efectividad de los mecanismos de reducción de emisiones contaminantes a costes imprevisibles.

Entre los retos jurídicos que deben considerar las políticas públicas de cambio climático y el proceso de tarificación del carbono se encuentra el de utilizar la fiscalidad como una vía complementaria a las regulaciones y a los instrumentos de mercado, y coordinada con ellos, porque los objetivos son ambiciosos y sin cambios en la fiscalidad, no podrán ser alcanzados.

La adecuación del marco regulatorio actualmente vigente en la UE y en España a los nuevos paradigmas para potenciar la competitividad de las empresas y de la industria europea en sectores tan estratégicos como la energía, la electricidad, el transporte, el agua, los plásticos o los residuos, por citar algunos de los más importantes, exige redefinir los ejes regulatorios y desregulatorios (evitando costes indirectos y burocracia) que deben inspirar cambios también en el área de la fiscalidad para que las reformas que se proyectan en la UE, asociadas a la sostenibilidad medioambiental permitan realizar, de una manera efectiva, los necesarios cambios sin perder de vista la urgencia en alcanzar los objetivos de la descarbonización.

Parece una necesidad aceptada en todos los países, la de suprimir beneficios fiscales que resultan contraproducentes desde el punto de vista medioambiental, y que operan contra la neutralidad del sistema tributario. Del mismo modo, los incentivos fiscales que se introducen por razones coyunturales o para favorecer el desarrollo e implantación de determinadas tecnologías o productos, deberían de seleccionarse cuidadosamente de manera que se puedan conocer con antelación sus efectos presupuestarios y a la vez asegurar a los operadores la viabilidad económica de sus inversiones más allá de los vaivenes políticos.

No cabe obviar que todos los países desarrollados que han introducido reformas fiscales verdes han optado por una transición gradual, orientada a una progresiva implantación del principio de "quien contamina paga", de forma que el sistema se dirija a un gravamen basado en las emisiones contaminantes de cada producto energético, con preferencia a la tributación en función del valor de los distintos productos, constituyendo la fiscalidad un elemento orientador de la producción y consumo de productos energéticos. Sin embargo, es preciso advertir que todas las reformas fiscales tienen presente un numeroso elenco de cuestiones que en una materia de tanta importancia son inevitables, como los aspectos macroeconómicos de las opciones por uno u otro modelo energético, la seguridad del suministro, los aspectos estratégicos y geográficos, la protección de la industria local, la protección de determinados consumidores (en términos de pobreza energética, usos en agricultura, empresas de uso intensivo de energía, etc.) o aspectos vinculados al desarrollo regional, así como otras cuestiones de carácter sociológico o estratégico.

En el caso español, nos encontramos en un estadio muy poco avanzado en cuanto a la utilización de la fiscalidad medioambiental como instrumento para orientar hacia un modelo más satisfactorio y acorde con la economía circular y la descarbonización, al menos al nivel estatal o general. La reforma pendiente tiene ahora como referencia la culminación del paquete normativo *Objetivo 55* y las referencias de los países de nuestro entorno, muchos de los cuales ya han transformado los actuales impuestos *ad valorem* en tributos medioambientales. En definitiva, la fiscalidad medioambiental y de la energía debe aprovechar las oportunidades que el marco legal sobre el cambio climático y transición energética propicia, en un escenario de apoyo a la competitividad en la UE y de simplificación de reglas, para contribuir a los ambiciosos y urgentes retos de descarbonización, asegurando el respeto al marco legal internacional, comunitario europeo y constitucional.

Para ayudar a la solución a los problemas sociales, económicos y tecnológicos, orientados hacia la búsqueda de las mejores opciones, se necesitan nuevos enfoques multidisciplinares, que tengan en cuenta las características de cada sector y la actual gobernanza. Es preciso que haya una coordinación en la regulación y en la aplicación de los diferentes instrumentos que confluyen en la finalidad de contribuir a los objetivos de lucha contra el cambio climático y la sostenibilidad, para que una adecuada combinación de los mismos pueda redundar, finalmente, en el fomento de la innovación y la adopción de tecnologías sostenibles.

Queda aún mucho por hacer en el camino hacia lo que se ha denominado gráficamente "poner los precios bien" y también, en el proceso de pasar la teoría a la práctica en nuestra era de transición energética, que requiere de muchos ajustes jurídico-técnicos.

BIBLIOGRAFÍA

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2025): *Opinión sobre Riesgos Fiscales* n.º 1/25 [https://www.airef.es/es/centro-documental/opiniones/opinion-sobre-riesgos-fiscales/] (consulta 25 de marzo de 2025).

Antón Antón, A. (2024): "Fiscalidad medioambiental y estrategias para la transición verde: un análisis en el marco del Proyecto de Investigación RFM-RVDJ", en M. Villar Ezcurra y Á. Antón Antón (dir.): *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación económica justa: España en el contexto europeo*, Aranzadi, Pamplona.

Bundgarrad, J. (2024): "Global Tax Policy Trends – From Coordination to conflict? *Kluwer International Tax Blog*, June 18 [https://kluwertaxblog.com/2024/06/18/global-tax-policy-trends-from-coordination-to-conflict/] (consulta 25 de marzo de 2025).

Banco Mundial (2024): *Carbon princing score*, última actualización, Junio 2024 [https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/what-carbon-pricing] (consulta 25 de marzo de 2025).

Caziero, M. (2024): "What legal basis for an EU tax?", *Common Market Law Review*, *61*(6), 1527-1548 [https://doi.org/10.54648/cola2024101].

Charpy, J. (1973): *La política de los precios* (traducción de Fernando María Cuervo), Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

Comisión Europea (2019): *Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE*. Comunicación, Bruselas, 9 de abril de 2019 (COM/2019/117 final).

Comisión Europea (2021a): *Taxation in support of a green transition: an overview and assessment of existing tax practices to reduce greenhouse gas emissions: country fiches*. Publications Office [https://data.europa.eu/doi/10.2778/034100] (consulta 25 de marzo de 2025).

Comisión Europea (2021b): *Strategic dependencies and capacities*. Documento que acompaña la Comunicación de la Comisión Europea, *Updating the 2020 New Industrial Strategy: Building a stringer Single Market for Europe´s recovery*, Bruselas, 5 de mayo de 2021 (SWD (2021) 352 final).

Comisión Europea (2024): *Informe sobre el Estado de Derecho en 2024. Situación del Estado de Derecho en la Unión Europea*, Comunicación, Bruselas, 24 de julio de 2024 (COM (2024) 800 final 2).

Comisión Europea (2025a): *Una brújula de la UE destinada a recuperar la competitividad y procurar una prosperidad sostenible*, Comunicación, Bruselas, 29 de enero de 2025 (COM(2025) 30 final).

Comisión Europea (2025b): *A comprehensive EU toolbox for safe and sustainable e-commerce*. Comunicación, Bruselas, 5 de febrero de 2025 (COM(2025) 37 final).

Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales (2022) [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf] (consulta 25 de marzo de 2025).

Congressional Research Service (2022): *Inflation Reduction Act of 2022 (IRA)* [https://www.congress.gov/crs-product/R47262] (consulta 25 de marzo de 2025).

Dellatte, J. (2025): *La décarbonisation européenne sous le feu croisé de Washington et de Pékin*, Institut Montaigne, 19/2 [https://www.institutmontaigne.org/expressions/la-decarbonation-europeenne-sous-le-feu-croise-de-washington-et-de-pekin] (consulta 25 de marzo de 2025).

Draghi (2024): Informe y Recomendaciones [https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/draghi-report_en] (consulta 25 de marzo de 2025).

Dourado, A. P. (2025): "United Nations, International Tax Justice and Mutual Recognition of Interest", *Intertax,* Vol. 53, Issue I, Editorial.

Embrid Irujo, A. (2020): "El derecho al cambio climático. Reflexiones generales", en S. Salinas Alcega (dir.): *La lucha contra el cambio climático. Una aproximación desde la perspectiva del Derecho*, Tirant lo Blanch, Valencia: 15-36.

Ferreiro Serret, E. (2023): *Ayudas de Estado y sistema tributario. Un análisis de la construcción jurisprudencial del concepto de ayuda de estado a la luz del Derecho tributario*, Aranzadi, Pamplona.

García Antón, R. (2024): "Impacto de los impuestos medioambientales en el sistema de recursos propios de la UE", en M. Villar Ezcurra y Á. Antón Antón (dir.): *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación económica justa: España en el contexto europeo*, Aranzadi, Pamplona: 117-149.

Grupo del Banco Mundial. *What is Carbon Pricing?* [https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/what-carbon-pricing] (consulta 25 de marzo de 2025).

Ghiran, A.; Hakami, A.; Bontoux, L. and Scapolo, F. (2020): *The Future of Customs in the EU 2040*, Publications Office of the European Union, Luxembourg [doi:10.2760/29195, JRC121859].

Grau Ruiz, M. A. (2023): "The Achilles heel of border carbon adjustments: unintended effects on developing countries", en A. Comelli *et al.* (ed.): *Taxation and the Green Growth Challenge*, Critical Issues in Environmental Taxation, Vol. XXV, 2023, Edward Elgar, Cheltenham: 69-83.

Hancher, L. (2023): "Solidarity on Solidarity Levies and a Choice of Energy Mix Europa Leigh Hancher", *VerfBlatt* 2023: 320.

Hancher, L. *et al.* (2021): *EU Sate Aids*, Sweet & Maxwell, 6th ed.

IRENA, OCDE/IEA y REN21 (2018): *Renewable Energy Policies in a Time of Transition* [https://www.irena.org/-/media/Files/IRENA/Agency/Publication/2018/Apr/IRENA_IEA_REN21_Policies_2018.pdf] (consulta 25 de marzo de 2025).

Milne, J. E. (2018): *Innovation addressing Climate Change Challenges. Market-based Perspectives,* Critical Issues in Environmental Taxation Vol. XX, Edward Elgar, Cheltenham. *Foreword*.

Nohan N. y Frakhauser, S. (2025): *Who will oppose a repeal of the Inflation Reduction Act's clean energy subsidies?*, Policy brief, January [https://www.smithschool.ox.ac.uk/sites/default/files/2025-01/Who-will-oppose-a-repeal-of-the-Inflation-Reduction-Acts-clean-energy-subsidies.pdf] (consulta 25 de marzo de 2025).

OCDE (2019): *Taxing Energy Use* [https://www.oecd.org/en/publications/taxing-energy-use-2019_058ca239-en.html] (consulta 25 de marzo de 2025).

OCDE (2024): *Precios de emisiones de gases de efecto invernadero 2024 (versión abreviada): Cambiando de marcha para reducir las emisiones*, Publicaciones de la OCDE, París [https://doi.org/10.1787/39d2faa7-fr] (consulta 25 de marzo de 2025).

OCDE (2025): *Corporate income tax, investment, and the net-zero transition*. OECD Taxation WP 73 [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/03/corporate-income-tax-investment-and-the-net-zero-transition_ab35ef68/08e15e33-en.pdf] (consulta 25 de marzo de 2025).

OCDE: *OECD Series on Carbon Pricing and Energy Taxation* [https://www.oecd.org/en/publications/oecd-series-on-carbon-pricing-and-energy-taxation_05b80588-en.html] (consulta 25 de marzo de 2025).

Parejo Alfonso, L. (2022): "Cambio Climático y Derecho", en J. Francisco Alenza García y L. Mellado Ruiz (coord.): *Estudios sobre cambio climático y transición energética*, Marcial Pons, Madrid.

Parry, I. *et al.* (2014): *Getting Energy Prices Right. From Principle to Practice*, International Monetary Fund, Washington, DC.

Pérez Bernabéu, B. (2008): *Ayudas de estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch, Valencia.

Pirlot, A. (2024): "Climate Clubs: An International Tax law Perspective", *Intertax*, Vol. 52, Issue 2: 1-14.

Pirlot, A. (2015): "Environmental border tax adjustments", en *Environmental Pricing Studies in Policy Choices and Interactions*, L. Kraiser *et al.* (ed.): Critical Issues in Environmental Taxation, Vol. XVI, Edward Elgar, Cheltenham.

PTC: Indicadores de precios al carbono. Análisis de las herramientas y bases de datos de los asociados de la Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/carbon%20pricing/2024000525SPAspa001_Full%20Report_Web%20PDF.pdf] (consulta 25 de marzo de 2025).

Red Eléctrica de España (2017): *El papel de las redes en el nuevo modelo* [https://www.ree.es/sites/default/files/El_papel_de_las_redes_en_el_nuevo_modelo_energetico_0.pdf] (consulta 25 de marzo de 2025).

The New York Times (2025): *Trump Is Freezing Money for Clean Energy. Red States Have the Most to Lose,* 11 de febrero de 2025 [https://www.nytimes.com/2025/02/11/opinion/clean-energy-tax-credits.html] (consulta 25 de marzo de 2025).

Sanz Castaño, J. F. y Ferri Azor, J. (2024): "Inclusión de los textiles en el mecanismo de ajuste en frontera de carbono (MAFC)", *Quincena Fiscal* n.º 19.

Smith, C (2022): "Cambio Climático, energía y la nueva presidencia en Estados Unidos", en J. F. Alenza García y L. Mellado Ruiz (coord.): *Estudios sobre cambio climático y transición energética*, Marcial Pons, Madrid: 718-759.

Tandom, S. y. Le Merle, K. (2024): *Evaluating the impact of CBAM on developing countries. The EU´s new approach to multilateralism and trade*, Policy Study, November.

Traversa, E. (coord.) (2022): *Tax nexus and jurisdiction in international EU law*, IBFD, Amsterdam: 247-262.

Villar Ezcurra, M. y Pitrone, F. (2017): "The concept of «Environmental taxes» in the energy sector", en M. Villar Ezcurra (ed.): *State Aids, Taxation and the Energy Sector*, Aranzadi: 193-208.

Villar Ezcurra, M. (ed.) (2017): *State Aids, Taxation and the Energy Sector*, Aranzadi, Pamplona.

Villar Ezcurra, M. y Labandeira Villot, X. (2022): "El papel de la fiscalidad medioambiental en el ámbito energético: reflexiones para España", *Papeles de Economía Española*, n.º 174: 143-156.

Villar Ezcurra, M. (2024): "Tendencias actuales en fiscalidad medioambiental en la senda de la sostenibilidad y los derechos humanos", en C.M. Díaz Barrado *et al.* (dir.): *Nuevas Orientaciones en el Derecho Internacional*: *Digitalización, sostenibilidad, derechos*

humanos y cooperación, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España y Aranzadi, Madrid-Pamplona: 177-198.

VVAA (2024): Energy Transition Systems, *NDCs, NCQG, and Financing the Transition: Unlocking Flows for a Net-Zero Future*, Briefing Note, October.

Yábar Sterling. A. *et al.* (ed.) (2012): *Market Instruments and Sustainable Economy*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Comentarios de Bibliograf a

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (205-207)

LAS DISPUTAS TRIBUTARIAS BAJO LOS ARBITRAJES INTERNACIONALES DE INVERSIONES

García Córdoba, Paloma

Editorial Aranzadi
Colección: Estudios
Pamplona (España), 2024, 236 páginas

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.7

El libro que se analiza en esta reseña, fruto de la tesis doctoral elaborada por Paloma García Córdoba en la Universitat Pompeu Fabra, emerge como una contribución fundamental en el panorama de la literatura jurídica española. Su singularidad radica en la meticulosa exploración de un tema de alta complejidad que entrelaza dos campos del derecho: el Derecho Tributario y el Derecho Internacional de las Inversiones. Concretamente, la tesis gira en torno a la pregunta central de si el arbitraje de inversiones es un foro adecuado para resolver conflictos tributarios internacionales.

Con un estilo de escritura que combina profundidad y accesibilidad, la autora despliega una temática de gran relevancia y actualidad en el contexto global. El trabajo se caracteriza por su exhaustividad y originalidad, aspectos que se ponen de manifiesto en el análisis pormenorizado de los acuerdos de inversión y de los laudos arbitrales que abordan específicamente la temática tributaria. La estructura del libro, cuidadosamente organizada en una serie de capítulos que se adentran progresivamente en la materia, traza un recorrido que invita al lector a sumergirse en las complejidades del tema.

El primer capítulo, concebido como una introducción al tema, traza un panorama general sobre la resolución de conflictos tributarios internacionales, contextualizando su importancia en el marco de la creciente interconexión económica a nivel global. Este capítulo inicial sienta las bases conceptuales necesarias para adentrarse en los mecanismos de resolución de conflictos tributarios, como el procedimiento amistoso, el arbitraje y el arbitraje de inversiones, este último entendido como un nuevo mecanismo para resolver conflictos tributarios internacionales. En este capítulo, la autora expone de manera clara y concisa los antecedentes y el contexto de la problemática, presentando una visión panorámica de los desafíos que plantea la resolución de conflictos tributarios en un entorno internacional cada vez más complejo.

El segundo capítulo, centrado en los mecanismos de resolución de conflictos tributarios a nivel internacional, constituye un minucioso examen de las diversas herramientas disponibles para resolver dichas disputas. Se abarca desde el procedimiento amistoso, entendido como un mecanismo de negociación entre autoridades competentes de los Es-

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 205-207 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.7

tados hasta el arbitraje de inversiones, concebido como medio para la resolución de controversias entre inversores extranjeros y Estados. Así, la autora ofrece un análisis profundo y crítico de cada uno de estos instrumentos, destacando sus ventajas, desventajas y limitaciones. Este capítulo resulta especialmente valioso para comprender la evolución de los mecanismos de resolución de conflictos tributarios y cómo el arbitraje de inversiones ha ido ganando terreno en este ámbito.

El tercer capítulo, que aborda el arbitraje de inversiones como un mecanismo emergente para resolver conflictos tributarios internacionales, destaca el origen, evolución e impacto de esta modalidad de arbitraje, así como las perspectivas de reforma del sistema internacional de protección de las inversiones. La autora nos sumerge en un debate enriquecedor sobre los desafíos y oportunidades que plantea el arbitraje de inversiones en el contexto tributario actual. Este capítulo resulta crucial para comprender la creciente importancia del arbitraje de inversiones en la resolución de conflictos tributarios y los retos que plantea su aplicación en este ámbito específico.

El cuarto capítulo se dedica a explorar la vinculación entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional de las Inversiones a través de sus respectivos instrumentos bilaterales típicos: los Convenios para Evitar la Doble Imposición y los Tratados Bilaterales de Inversión. Se ofrece un análisis detallado de cómo estos instrumentos se vinculan, con ciertas diferencias, pero también con ciertas sorpresivas similitudes.

El quinto capítulo, focalizado en la cláusula de exclusión tributaria, examina en profundidad esta disposición que suele estar presente en los acuerdos de inversiones y que se refiere especialmente a la vinculación entre las dos áreas jurídicas. De esta manera, se analiza el origen, finalidad, contenido, alcance y evolución de esta cláusula, ofreciendo una perspectiva crítica y rigurosa. Este capítulo resulta esencial para comprender el papel de la cláusula de exclusión tributaria en la delimitación entre los dos regímenes.

El sexto capítulo, que se sumerge en la materia tributaria presente en los laudos pronunciados en arbitrajes de inversión, constituye un análisis exhaustivo de cómo los tribunales arbitrales han abordado las cuestiones tributarias en este ámbito. A través del estudio de casos relevantes y la interpretación de la cláusula de exclusión tributaria y otros aspectos, la autora arroja luz sobre las complejidades y desafíos que enfrentan los arbitrajes de inversión en materia tributaria. Especialmente, se hace hincapié en el caso *Yukos contra Rusia*, un caso determinante en el tema, que sirve para dividir el análisis en dos partes, distinguiendo dos etapas claramente separadas. Este capítulo resulta de gran valor práctico para los profesionales del derecho y los árbitros, ya que proporciona una guía detallada sobre cómo los tribunales arbitrales han abordado y resuelto conflictos tributarios en el marco de los acuerdos de inversión.

El séptimo capítulo, que evalúa la compatibilidad del arbitraje de inversiones como mecanismo para resolver disputas tributarias, identifica los obstáculos prácticos y jurídicos que pueden surgir, como la falta de especialización de los árbitros, la imprecisión de las cláusulas de exclusión tributaria y las limitaciones a la soberanía fiscal de los Estados. La autora nos invita a reflexionar sobre el papel del arbitraje de inversiones en la solución de controversias tributarias y los diversos desafíos que presenta.

En resumen, se trata de una valiosa contribución al abordar de manera rigurosa y crítica la intersección entre los mencionados ámbitos jurídicos. Su análisis exhaustivo de

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 205-207 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.7

los acuerdos de inversiones, los laudos arbitrales y la doctrina especializada proporciona una visión completa y actualizada de la problemática. La autora demuestra un profundo conocimiento de ambos regímenes jurídicos y aplica una metodología sólida, combinando el análisis teórico con el estudio empírico de casos concretos.

Uno de los puntos fuertes de la tesis es su enfoque crítico. La autora no se limita a describir la situación actual, sino que identifica los problemas y desafíos que plantea la aplicación del arbitraje de inversiones a conflictos tributarios. La tesis también destaca por su relevancia práctica. El aumento de disputas tributarias en el ámbito del arbitraje de inversiones es un fenómeno que preocupa tanto a los Estados como a los inversores extranjeros. La investigación proporciona herramientas y argumentos para que todos los actores involucrados puedan comprender mejor los riesgos y desafíos que implica esta intersección entre dos áreas del derecho tradicionalmente separadas.

En definitiva, la tesis doctoral de Paloma García Córdoba es una obra de referencia indispensable para académicos, profesionales y estudiantes interesados en esta área. Su rigurosidad metodológica, su enfoque crítico y su relevancia práctica la convierten en una lectura obligada para aquellos que deseen profundizar en la compleja relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional de las Inversiones. La autora no solo ha logrado responder a la pregunta central de su investigación, sino que también ha abierto nuevas líneas de investigación y debate en este campo en constante evolución.

Paola Baudino
Universidad Rovira i Virgili (España)

Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC)

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 195/2025 (209-212)

PRINCIPIOS APLICABLES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Orena Domínguez, Aitor

Editorial Aranzadi
Pamplona (España), 2024, 300 páginas

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.8

1) Este trabajo de Aitor Orena Domínguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad del País Vasco, se enmarca en su línea de investigación sobre los procedimientos tributarios, en la que cuenta con un número considerable de publicaciones, incluyendo varios libros, capítulos de libros y artículos.

2) En el libro titulado *Principios aplicables en el ámbito tributario* se realiza un estudio de diversos principios aplicables en el ámbito tributario, a la luz de la doctrina administrativa y judicial más reciente, prestando especial atención a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El contenido y origen de los principios estudiados son muy variados. Algunos principios están reconocidos en nuestra Constitución, mientras que otros se han desarrollado a nivel legal o jurisprudencial. Por otra parte, algunos de estos principios afectan a la regulación sustantiva de los tributos que conforman nuestro ordenamiento (capacidad económica, correlación de ingresos y gastos, neutralidad, no confiscatoriedad, etc.), y otros se refieren a las reglas que deben regir la actuación de la Administración tributaria o los derechos y garantías de los obligados tributarios en el marco de los procedimientos tributarios (buena administración, confianza legítima, facilidad y disponibilidad probatoria, etc.). En total, se abordan treinta y cuatro principios, aunque su número puede ampliarse hasta treinta y seis si se añaden los principios del procedimiento sancionador que se estudian en el epígrafe 15 del capítulo segundo.

Es precisamente en el capítulo segundo donde se estudian los principios a los que se refiere el título del libro, mientras que el capítulo primero contiene una serie de consideraciones sobre las fuentes del Derecho Tributario y la ubicación de los principios generales del derecho dentro de estas.

3) El estudio de cada uno de los principios se estructura, por regla general, de la siguiente manera: se comienza definiendo el alcance de cada uno de ellos, por referencia a su origen, para luego analizar diferentes pronunciamientos administrativos y judiciales donde el principio ha sido invocado en la adopción de decisiones pertinentes en el marco de recursos o reclamaciones concretas. Esto implica que, en algunos casos, la decisión sobre el alcance del principio o regla aplicada esté íntimamente ligada al supuesto que constituye el objeto del asunto en cada caso.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 209-212 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.8

4) El trabajo que ahora ve la luz resulta de gran actualidad y utilidad, ya que trata la doctrina administrativa y judicial más reciente. Desde esta perspectiva, tanto a efectos académicos como en otros ámbitos profesionales, una vez identificado el tema de interés, el lector obtiene una visión completa del estado actual de cualquiera de los treinta y seis principios que comprende la obra. Lógicamente, la enorme producción de doctrina por parte del Tribunal Supremo, facilitada por el vigente recurso de casación por interés casacional, justifica que en un futuro no muy lejano se actualice la obra, tanto para poner al día las cuestiones analizadas como para, en su caso, ampliar el catálogo de temas estudiados.

5) Llegados a este punto, me detendré en una de las cuestiones que se analizan en la obra. En particular, me referiré al carácter preclusivo de las liquidaciones, el cual impide una nueva comprobación, incluso aunque no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Como es sabido, este efecto también se produce en el caso de las liquidaciones provisionales, salvo cuando «se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en la liquidación dictada con tal carácter provisional (art. 140.1 de la Ley General Tributaria [LGT]).

No pretendo realizar aquí una exposición detallada sobre el alcance del carácter preclusivo de estas liquidaciones, ya que esto lo hace con detenimiento el autor del libro en el apartado 32 del segundo capítulo (páginas 211 a 215). Sin embargo, sí quiero hacer una referencia a esta cuestión a la luz de una nueva derivada en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, a raíz de dos sentencias recientes que, por su fecha, no ha podido tratar el autor en la obra que ahora reseñamos.

Me refiero a las sentencias de 3 de abril de 2024, rec. 8287/2022 y 5 de abril de 2024, rec. 96/2023. Expondré muy brevemente su contenido, remitiendo en todo lo demás al atinado trabajo recientemente publicado por el exmagistrado del Tribunal Supremo Joaquín Huelin Martínez de Velasco (1).

En estas sentencias se trata la doctrina del "doble tiro" que, simplificando al máximo, impide a la Administración realizar una tercera actuación, con el mismo objeto, cuando dos actuaciones previas han sido anuladas por motivos formales, siendo el vicio formal idéntico. Cuando esto sucede, no cabe una tercera actuación, a pesar de que no haya prescrito el derecho a liquidar. Como es sabido, no se habrá producido la prescripción con toda probabilidad cuando los vicios formales que llevaron a la anulación no encajen en una causa de nulidad de pleno derecho.

Las sentencias referidas tratan asuntos algo distintos. Por un lado, porque se refieren a la segunda actuación (no a la tercera). Y, por otro lado, la primera anulación se produjo por un vicio material, no por un vicio formal.

El vicio de carácter material apreciado en la primera liquidación del asunto del recurso 8287/2022 fue la insuficiencia de la prueba aportada por la Administración tributaria para negar la renuncia a la exención de las segundas o ulteriores transmisiones

(1) J. Huelin Martínez de Velasco (4 de julio de 2024): "«El doble tiro»: Sísifo recoge la roca de nuevo (un giro jurisprudencial inopinado)", *Taxlandia*. Blog fiscal y de opinión tributaria.

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 209-212 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.8

de inmuebles en el IVA. Se determinó que no se había probado que el adquirente iba a destinar el inmueble a una actividad exenta que impedía la deducción del IVA soportado y, por lo tanto, la posibilidad de renuncia.

En cuanto al vicio de fondo en el asunto del recurso 96/2023, la primera anulación se produjo porque se consideró que se había aplicado indebidamente el artículo 13 de la LGT, ya que la potestad de calificación que reconoce este precepto no permitía la regularización pretendida por la Administración tributaria.

Pues bien, en ambos casos la Administración tramitó un nuevo procedimiento con el mismo objeto. En el primer asunto, la Administración aportó una prueba más amplia sobre los motivos que hacían improcedente la exención. En el segundo caso, la Administración tributaria invocó un precepto distinto para justificar la regularización, concretamente el artículo 16 de la LGT (simulación).

En ambos asuntos, el Tribunal Supremo admitió la segunda actuación, señalando que es posible un "segundo tiro" también cuando se trata de anulaciones por vicios de fondo, y no solo en el caso de anulaciones por vicios de forma. Como puede verse, se trata de casos en que la Administración tributaria yerra en cuanto al fondo en la primera liquidación, pero resulta técnicamente posible una nueva regularización fundamentada en motivos materiales distintos. Por ejemplo, una operación que primero se regulariza por simulación y luego, tras la anulación, se regulariza según la normativa de operaciones vinculadas.

Pues bien, quizás el Tribunal Supremo podría haber adoptado otro enfoque para resolver estos casos, considerando que en ambos la primera liquidación tenía efectos preclusivos, ya sea por su carácter definitivo o por la aplicación del artículo 140.1 de la LGT. En nuestra opinión, cuando se trata de anulaciones por vicios materiales, el carácter preclusivo de la primera liquidación no debería desaparecer, impidiendo así una nueva comprobación con el mismo objeto. Este enfoque, que no es el que abordan las sentencias referidas, es compartido por Joaquín Huelin Martínez de Velasco en el trabajo citado, quien señala lo siguiente:

> «*Para empezar, en los casos en que, como es el de una de las dos sentencias, se trate de una liquidación provisional aprobada tras un procedimiento de comprobación limitada, la posibilidad brindada por la nueva jurisprudencia de que, tras la anulación por razones de fondo de la liquidación practicada, la Administración queda habilitada para abrir* ex novo *un procedimiento inspector a fin de dictar una nueva liquidación puede desconocer el mandato contenido en los artículos 140.1 y 148.3 de la Ley General Tributaria. Con arreglo al primero de dichos preceptos,* "dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regulación en relación con el objeto comprobado […] salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución". *Conforme al segundo,* "[c]uando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado en una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en

Crónica Tributaria 195 (2/2025), 209-212 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.2.8

> relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias" [(i) cuando los elementos de la obligación tributaria hayan sido determinados en función de los correspondientes a otras obligaciones no comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva no firme, o (ii) cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento]».

No pretendemos extendernos mucho más, ya que estas dos sentencias del Tribunal Supremo merecen un análisis más detallado, como el realizado por el exmagistrado del Tribunal Supremo, donde se exponen otros argumentos para sostener la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento cuando la liquidación derivada del procedimiento anterior se ha anulado totalmente por un motivo sustantivo. Entre estos argumentos destaca la invocación del principio de buena Administración, que, como hemos mencionado, es otro de los principios que el profesor Orena analiza en su obra.

Llegados a este punto, solo nos resta felicitar al autor por la obra publicada, que como mencionamos anteriormente, es probable que pronto necesite una actualización debido a la abundante doctrina generada por el Tribunal Supremo.

Félix Alberto Vega Borrego
Universidad Autónoma de Madrid (España)