

Chicago, a 15 de marzo de 2024

Al hilo del tenor de la Resolución 78/230, aprobada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2023, Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación, queremos aportar este pequeño comentario.

La ambición por lograr una cooperación con enfoque y alcance universales, que, al mismo tiempo, tome plenamente en cuenta las distintas necesidades y capacidades de los países, necesariamente lleva a tener que desistir de cualquier prisa en el proceso recientemente abierto. El momento actual es tan insólito, que no cabe arriesgarse a perder la preciada oportunidad que se nos ofrece para rediseñar, con una agenda común en el horizonte, las estructuras que garanticen una mínima coherencia en el marco tributario mundial. Salvaguardar este objetivo es fundamental.

En la búsqueda de la nueva base jurídica mundial para ampliar la cooperación internacional en cuestiones de tributación “en términos sustantivos y procedimentales”, debe tenerse en cuenta, en efecto, un delicado equilibrio: “que las normas tributarias internacionales sean coherentes y uniformes, pero respetando al mismo tiempo la soberanía tributaria de cada Estado Miembro”. Importa abrir con sensatez vías suficientes para que cada uno de ellos llegue hasta dónde, cómo y cuándo pueda o quiera. Requiere encontrar respuestas razonables a problemas comunes urgentes, consensuando bases mínimas sólidas y posibilidades de progresar a distintos ritmos en caso de necesidad (habilitando una especie de cooperación reforzada, en su caso).

Por ello, estimamos que uno de los primeros puntos a tratar, por difícil que resulte abordarlo, debe ser arbitrar la manera de conseguir una adecuada integración de los mecanismos internacionales y multilaterales existentes de cooperación, pero no sólo en materia tributaria, sino en todas aquellas áreas en las que lo sustantivo arrastra a lo fiscal<sup>1</sup>. Esto conforme al mandato para que se “b)

---

<sup>1</sup> Como se señaló en la segunda mesa redonda del Seminario Internacional Audit-S “Financing for Sustainable Development and International Tax Cooperation”, celebrado en Madrid en

Adopte una perspectiva holística de desarrollo sostenible que tome en consideración las interacciones con otros ámbitos importantes de la política económica, social y ambiental”. Por tanto, debería revisarse cuidadosamente la forma en la que otros términos de referencia en convenciones (marcos o no) afines (en materia de cambio climático o corrupción, por ejemplo) contemplan esta cuestión. A tal fin, creemos que bien podría resultar de utilidad un análisis de sus respectivos trabajos preparatorios<sup>2</sup>. En todo caso, nos parece importante desaconsejar en las actuales circunstancias la elaboración simultánea de protocolos, dado que por su naturaleza en el Derecho Internacional Público están llamados a jugar otro papel más limitado<sup>3</sup> y con ello se podrían llegar a confundir los planos, frenando avances previos necesarios a mayor escala, con la consiguiente repercusión negativa ulterior. No quiere esto decir que en este estadio se ignoren “cuestiones prioritarias específicas como las medidas contra los flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos y la tributación de los ingresos derivados de la prestación de servicios transfronterizos en una economía cada vez más digitalizada y globalizada”. Desde luego, pueden tenerse en mente, pero entendemos que no deberían interferir con el debate “aséptico” en esta primera fase de establecimiento de criterios directivos. Se trata ahora de forjar cauces justos y eficientes para componer intereses, que garanticen que las posteriores discusiones sobre temas particulares también compartan tales atributos.

---

el Instituto de Estudios Fiscales el 28 de febrero de 2024. Disponible en el siguiente enlace: [https://zoom.us/rec/share/pskk0\\_hjd3-0-mUMZMVXVMjzYBxUsxowX6gyhcXXlj9D9XVv7eRCAJ9-vJgvDUdW.yyy2zLWAZfo5K247?startTime=1709114354000](https://zoom.us/rec/share/pskk0_hjd3-0-mUMZMVXVMjzYBxUsxowX6gyhcXXlj9D9XVv7eRCAJ9-vJgvDUdW.yyy2zLWAZfo5K247?startTime=1709114354000) [último acceso: 15 de marzo de 2024].

<sup>2</sup> Véase, a modo de ejemplo, Oficina de las Naciones Unidas contra la droga y el delito: *Travaux préparatoires* de las negociaciones para la elaboración de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, Viena, 2012. *Report of the Meeting of the Intergovernmental Open-Ended Expert Group to Prepare Draft Terms of Reference for the Negotiation of an International Legal Instrument against Corruption*, 8 August 2001, A/AC.260/2.

<sup>3</sup> “c) Un protocolo basado en un tratado marco es un instrumento que contempla obligaciones sustantivas concretas para alcanzar los objetivos generales de una convención marco o convención general anterior. Estos protocolos permiten simplificar y agilizar el proceso de elaboración de tratados y se han empleado en particular en el ámbito del derecho ambiental internacional. Puede señalarse como ejemplo el [Protocolo de Montreal](#) de 1987 relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono, cuya aprobación se basó en los artículos 2 y 8 del [Convenio de Viena](#) de 1985 para la Protección de la Capa de Ozono”. “Definiciones de términos para la base de datos sobre declaraciones y convenciones”. Fuente: *Treaty Reference Guide* (<http://legal.un.org/ola/>) Disponible en el enlace <https://www.un.org/spanish/documents/instruments/terminology.html> [último acceso: 15 de marzo de 2024].

Los términos de referencia, para garantizar la operatividad futura, quizás podrían incluir aspectos como la definición de la agenda, los debates y la toma de decisiones. Parece bastante eficiente que la organización a los efectos de la identificación de los retos prioritarios que requieren una acción colectiva, así como el alcance y la naturaleza de las respuestas, se siga haciendo a través de agrupaciones de países y de manera equilibrada en cuanto al género, tal como se ha configurado la propia mesa del comité intergubernamental. Tal vez añadiendo, en lo posible, que haya algún tipo de rotación, asegurando la transparencia y contando con algún tipo de grupo asesor de expertos externos en función de la materia a abordar. En el marco de las agrupaciones regionales podría tener sentido replicar una estructura similar, salvo excepción justificada. Sería oportuno contar con alguna fórmula que permita la participación de representantes de otras agrupaciones geográficas en los trabajos de cualquier otra región, para aportar miras complementarias y facilitar el mejor entendimiento entre las distintas agrupaciones en última instancia.

Queremos insistir en la importancia de que las “normas multilaterales claras y coherentes para ayudar a los países y empresas” lo sean para todas ellas, aprovechando la coyuntura para fomentar un verdadero ecosistema internacional favorable al crecimiento de todas las empresas de la economía social y solidaria que encuentran numerosas dificultades para emprender operaciones transnacionales y que ven frenado su potencial a la hora de dinamizar las aportaciones en términos de sostenibilidad que suelen ser críticas en países en vías de desarrollo, por no contar con suficiente cobertura de un Estado del bienestar. Además, en otros Estados desarrollados también vienen a suplir necesidades sociales en casos de desigualdad.

El “importante papel de la tributación para cerrar la brecha de financiación para el desarrollo sostenible, que requiere medidas a todos los niveles — internacional, regional y nacional— y en muchos frentes” debe atender no únicamente a la recaudación y a los efectos negativos de la interacción de sistemas fiscales, centrados en la movilización de recursos internos y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, sino también a los efectos positivos que pueden generarse a través de actuaciones coordinadas de estímulo fiscal a pequeños agentes, en la concepción

que hemos denominado “bottom-up”<sup>4</sup>. Es hora de no sólo responder a “patologías” de forma reactiva, sino de pensar en la “fisiología” de forma proactiva, considerando la función que este nuevo “ser” está llamado a desempeñar.

Idealmente la cooperación que emprendamos debe llevarnos a lograr un sistema tributario internacional justo, sostenible y moderno a nivel mundial y adecuado a las necesidades del siglo XXI, para lo que probablemente habrá que mejorar la equidad, la transparencia, la eficiencia y la eficacia de los sistemas tributarios nacionales. No está de más subrayar que esta doble exigencia de cambios en ambos niveles tiene como primer propósito la justicia y la equidad, atendiendo a la evolución de la tecnología y los modelos de negocio, sin confundir los medios con los fines.

María Amparo Grau Ruiz  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
*Visiting Professor Transnational Taxation*  
*Northwestern University*

---

<sup>4</sup> María Amparo Grau Ruiz & Giulia Boletto, "A New Bottom-Up Perspective in International Tax Cooperation for Sustainable Development", *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, No.4, 2023, 473. [https://www.stradalex.eu/en/se\\_rev/toc/riedf\\_2023\\_4-en/doc/riedf2023\\_4p473](https://www.stradalex.eu/en/se_rev/toc/riedf_2023_4-en/doc/riedf2023_4p473)