

Análisis de los controvertidos óbices para la consecución de la justicia fiscal y la realización de los derechos humanos

Cómo citar este artículo [Chicago]: Sevilla Bernabéu, Benjamín. "Análisis de los controvertidos óbices para la consecución de la justicia fiscal y la realización de los derechos humanos". *Novum Jus* 19, núm. 1 (2025): 23-53. <https://doi.org/10.14718/NovumJus.2025.19.1.1>

Benjamín Sevilla Bernabéu



Análisis de los controvertidos óbices para la consecución de la justicia fiscal y la realización de los derechos humanos*

Benjamín Sevilla Bernabéu**
Universitat de València

Recibido: 17 de febrero de 2024 | **Evaluado:** 17 de mayo de 2024 | **Aceptado:** 3 de julio de 2024

Resumen

La lucha contra la elusión y la evasión fiscal es un tema delicado y prioritario en la política de los Estados. Estas prácticas han derivado en una competencia fiscal perniciosa entre los Estados, con diferentes instituciones que tratan de atajarlas a nivel europeo e internacional. Todas estas prácticas elusivas o evasivas tienen un gran impacto en los derechos humanos. Sin una fiscalidad justa, los Estados no pueden proporcionar el nivel de redistribución necesario para combatir las grandes desigualdades. A través de este trabajo, intentaremos analizar la cuestión con el objetivo de adaptar los sistemas fiscales para que sean más justos y respetuosos con los derechos humanos.

Palabras clave: elusión fiscal, evasión fiscal, competencia fiscal perjudicial, justicia fiscal, derechos humanos.

* Este trabajo 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.

** Profesor Ayudante Doctor. Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia. ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-2323-0131>. Correo electrónico: benjamin.sevilla@uv.es.

Analysis of the Controversial Obstacles to Achieving Fiscal Justice and Realizing Human Rights

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València

Received: February 17, 2024 | **Evaluated:** May 17, 2024 | **Accepted:** July 03, 2024

Abstract

The fight against tax avoidance and evasion is a sensitive and high-priority issue for State policies. These practices have led to a harmful tax competition among States, with various institutions working to address them at both European and international level. All these avoidance or evasive practices have a significant impact on human rights. Without fair taxation, States cannot provide the necessary redistribution to combat major inequalities. This paper seeks to analyze the issue with the aim of adapting tax systems to make them more just and respectful of human rights.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, harmful tax competition, fiscal justice, human rights.

Introducción

En las últimas décadas se ha manifestado un incremento notable del interés por el análisis de las figuras tributarias desde la óptica de los derechos humanos, con la finalidad última de encauzar ambas políticas y guiarlas hacia la consecución de objetivos comunes. Una política fiscal justa sería respetuosa con los derechos humanos.

La fiscalidad influye en qué recursos quedan en manos privadas o públicas, qué actividades se fomentan o desincentivan, de qué cantidad dispone el Estado y quién paga y recibe los bienes y servicios públicos que éste proporciona. Los derechos humanos, a su vez, informan no sólo de cómo debe hacerse la política fiscal, sino de qué políticas son permisibles, estableciendo parámetros para los objetivos de recaudación y los efectos distributivos de los impuestos, así como los procesos por los que se adoptan y aplican las leyes fiscales. En resumen, los impuestos afectan a la realización de los derechos humanos en todos los países, tanto desarrollados como en desarrollo, a través de su papel en la movilización de recursos, la redistribución, la regulación y la representación¹.

Uno de los principales problemas de la fiscalidad que afectan directamente a la justicia fiscal y a la realización de los derechos humanos se encuentra en la evasión y la elusión fiscal, fenómenos que no son en absoluto nuevos. Sin embargo, la omnipresencia de estas prácticas y la magnitud de las pérdidas de ingresos resultantes han acaparado la atención mundial en los últimos años, tras las revelaciones sin precedentes sobre el traslado de beneficios transfronterizos y las cuentas en paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas². Cuando las grandes multinacionales evitan pagar su parte justa de impuestos, los grupos más desfavorecidos se ven afectados. Además, la evasión y elusión fiscal tienen su mayor impacto en los países en desarrollo³, pues dependen en mayor medida que los países industrializados del impuesto sobre sociedades (IS, en adelante) como fuente de ingresos públicos⁴.

¹ Philip G. Alston, *Introducción a Tax, Inequality, and Human Rights* (Nueva York: Oxford University Press, 2019), 3.

² El caso más reciente ha sido el de los “Pandora papers”. International Consortium of Investigative Journalist, “Pandora Papers”, <https://www.icij.org>

³ Juan Pablo Bohoslavsky “Corrientes financieras ilícitas, derechos humanos y la agenda para el desarrollo después de 2015”, Naciones Unidas, Asamblea General, 10 de febrero de 2015, A/HRC/28/60, párrafos 4-7.

⁴ Los impuestos sobre la renta de las empresas son relativamente más importantes en los países en desarrollo, ya que representan el 16 % de los ingresos públicos, frente a poco más del 8 % en los países de renta alta. International Monetary Fund, *Spillovers in International Corporate Taxation* (Washington D.C., 2014).

Las leyes tributarias y las políticas fiscales conexas son esenciales para el principio del derecho internacional de los derechos humanos que señala que los Estados deben adoptar medidas hasta el “máximo de los recursos disponibles” para realizar los derechos humanos⁵. Asegurar unos ingresos públicos adecuados procedentes de los impuestos es una condición necesaria pero insuficiente para garantizar el cumplimiento de los derechos humanos. El efecto sobre los derechos no sólo depende de cómo y cuánto se recaudan los ingresos, sino de cómo se utilizan⁶. Con todo, consideramos conveniente comenzar este análisis abordando las principales prácticas perjudiciales para la consecución de la justicia fiscal.

Prácticas perjudiciales para la justicia fiscal: elusión fiscal y evasión fiscal

Los términos *elusión fiscal* y *evasión fiscal* se utilizan a menudo indistintamente, pero no son lo mismo⁷. Son elementos importantes del discurso sobre la fiscalidad nacional e internacional que no se comprenden suficientemente ni se definen con claridad. A pesar de las notables variaciones terminológicas, puede decirse que existe una doble categorización a la hora de diferenciar aquellas situaciones controvertidas con el derecho tributario. Por un lado, se encuentra la categoría de *evasión fiscal*, que consiste en el incumplimiento doloso de la deuda tributaria, esto es, una violación directa de la legislación fiscal que, en determinados sistemas tributarios, puede dar lugar a una infracción penal. Por otro lado, se presenta la categoría de *elusión fiscal*, que se diferencia de la anterior en que no supone el impago de la obligación tributaria, sino que infringe la finalidad perseguida por la ley utilizando estructuras jurídicas artificiales o atípicas con el objetivo de obtener un ahorro fiscal o una tributación más favorable⁸.

⁵ A este respecto, un Comité de Expertos y Expertas, compuesto por Dayana Blanco *et al.*, publicó el informe “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, en el que se dispone que “la garantía de los derechos requiere de Estados con instituciones sólidas que movilicen, asignen y empleen suficientes recursos públicos de forma transparente, participativa y responsable”. <https://www.derechosypoliticafiscal.org>.

⁶ Nikki Reisch, “Taxation and Human Rights: Mapping the Landscape”, en *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston (Nueva York: Oxford University Press, 2019), 33-34.

⁷ En este sentido, Kokott y Pistone señalan que, “desde esta perspectiva, aunque los abusos (es decir, la elusión, la evasión y el fraude) sean todos peligrosos para la recaudación de impuestos, no son lo mismo. Por lo tanto, la reacción ante prácticas tan diferentes debe ser proporcional a su impacto perjudicial para la correcta recaudación de impuestos”. Véase Juliane Kokott y Pasquale Pistone, *Taxpayers in International Law. International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers’ Rights* (Oxford: Bloomsbury Publishing, 2022), 132.

⁸ Benjamín Sevilla Bernabéu, *La elusión fiscal* (Navarra: Aranzadi, 2024), 54-55.

A esta doble categorización hay que añadir una nueva tercera categoría: la llamada *planificación fiscal agresiva*. Esta nueva categoría conceptual tiene elementos en común con la elusión fiscal. El primer elemento común es que ambas determinan una forma de ahorro fiscal que no es tolerada por el sistema tributario. El segundo elemento común es que tanto la planificación fiscal agresiva como la elusión fiscal derivan de un problema de fricción entre la forma y el fondo. Sin embargo, al mismo tiempo, este problema entre forma y fondo delimita una diferencia entre ambas categorías. En el caso de la elusión fiscal (nacional o internacional), la fricción entre la forma y el fondo busca conseguir un ahorro fiscal en el mismo Estado en el que se genera. Por otro lado, la planificación fiscal agresiva se realiza en un contexto de discordancia entre sistemas fiscales en relación con el diferente tratamiento fiscal de una operación transnacional y puede incluso erosionar las bases imponibles negativas⁹.

Tras la diferenciación realizada, se entiende por elusión fiscal cualquier reducción de la carga tributaria inicialmente exigible, incluyendo aquellas actuaciones abusivas. Aunque la exégesis de la ley tributaria debe seguir los criterios interpretativos generales admitidos por la ley, existen algunas técnicas antielusión de carácter hermenéutico, como la prevalencia del fondo sobre la forma (*substance over form*)¹⁰. La doctrina del fondo sobre la forma tiene su origen en la jurisprudencia norteamericana de los años treinta, como una técnica antielusiva que opera por vía interpretativa. Asimismo, algunas variables de esta doctrina, como el *test* del propósito empresarial, implican una interpretación finalista de las normas fiscales. Se trata de valorar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, negando la protección jurídica a determinadas operaciones y negocios que no respondan a una auténtica finalidad o propósito empresarial, sino solo o principalmente a la obtención de una ventaja fiscal.

Estas prácticas reducen los ingresos fiscales de los Estados, obligándoles a incrementar la carga sobre otros contribuyentes que manifiestan una capacidad contributiva atribuible a la soberanía de ese Estado. La lucha contra la elusión y evasión fiscal internacional debe entenderse como un límite impuesto por el derecho fiscal global a la actividad reguladora del legislador, con el fin de perseguir objetivos de justicia tanto a nivel nacional como internacional. Estas prácticas alteran la

⁹ Pasquale Pistone, "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 170 (2016): sección IV, 1.

¹⁰ Jordi De Juan Casadevall, "La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 427 (2018): 9.

contribución al gasto público, los contribuyentes que las realizan reducen sus ingresos y, por tanto, aumentan la presión fiscal sobre el resto de los sujetos, produciendo alteraciones en otros sistemas tributarios y, más generalmente, en las relaciones entre los Estados. En este sentido Pistone señala que debemos focalizar la atención sobre cuáles son los límites dentro de los que debe consentirse al legislador de un Estado establecer medidas que tengan el efecto de incrementar la competitividad del propio sistema tributario, pese a ir en detrimento de la soberanía de otros países¹¹.

La lucha contra la elusión del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea

Los efectos derivados de la elusión fiscal han llevado a los sistemas tributarios de todos los Estados a tener que evolucionar para adaptarse a ellos. Las prácticas elusivas se producen en el ámbito de diferentes impuestos, tales como el Impuesto sobre el Valor Agregado (en adelante, IVA), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Ante la imposibilidad de realizar un análisis exhaustivo, en las siguientes líneas analizaremos la elusión del IS, pues es en la planificación societaria donde se producen mayores prácticas elusivas. En este sentido, traeremos a colación la norma antiabuso introducida en la Directiva de la Unión Europea 2016/1164/UE del Consejo de 12 de julio de 2016, relativa a la lucha contra la elusión fiscal, conocida internacionalmente como *Anti-Tax Avoidance Directive* (en adelante ATAD), cuya finalidad es actuar de forma coordinada contra la elusión societaria dentro del marco de la UE¹².

La elusión del impuesto sobre sociedades

El ámbito de la elusión fiscal de las empresas también ha experimentado un cambio significativo a lo largo del tiempo, pasando de ser una actividad marginal a principios de la década de 1990, a ser una actividad de importancia mundial a finales de la primera década del 2000¹³. La elusión fiscal significa eludir la aplicación de la ley tributaria para que el contribuyente obtenga una ventaja económica.

¹¹ Pistone, “La planificación fiscal agresiva”, sección V, 2.

¹² Unión Europea, *Anti-Tax Avoidance Directive* (en adelante, ATAD), 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.

¹³ Alex Cobham, “Procuring Profit Shifting: The State Role in Tax Avoidance”, en *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston (New York: Oxford University Press, 2019), 141.

Así, el supuesto de elusión consiste en sustraer de la tributación manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, que de otro modo estarían sujetas a tributación, mediante la gestión “lícita” de medios empresariales, aunque no sean congruentes con el espíritu de la ley¹⁴.

Autores como Hoffman señalan que los jueces distinguen a veces entre “elusión fiscal lícita” y “elusión fiscal ilícita” en función de si el contribuyente reorganiza realmente sus asuntos en un sentido económico o pretende conseguir un tratamiento tributario que no se corresponde con la realidad de los hechos llevados a cabo¹⁵. Sin embargo, en nuestra opinión, la diferenciación entre “elusión fiscal lícita” y “elusión fiscal ilícita” no es correcta, ya que la capacidad del contribuyente de elegir dentro del marco legal la posibilidad que más le convenga está contemplada en el marco de la planificación fiscal, no de la elusión legal. Empero, cuando el contribuyente trata de aprovechar determinadas lagunas legales existentes a través de medios o negocios indebidos o artificiales, con el fin de evitar la aplicación de la norma que le sería aplicable, en tal caso existe una intención de eludir, y estaríamos ante un caso de elusión fiscal¹⁶.

Diferenciar entre la elusión fiscal y la planificación fiscal lícita es uno de los eternos retos para el intérprete y aplicador del derecho tributario. El ejercicio de trazar los límites entre ambos conceptos se basa en la necesidad de garantizar la capacidad económica en términos de igualdad tributaria. Asimismo, la reacción contra la elusión fiscal encuentra su justificación en la necesidad de proteger el interés público del Estado en la recaudación de ingresos y en la correcta contribución de todos al sostenimiento del gasto público, según su capacidad económica. En definitiva, la reacción del ordenamiento jurídico frente a la elusión fiscal es obligada, en tanto es una condición necesaria para lograr la justicia fiscal.

Libertad de establecimiento y límites a la planificación fiscal

A la hora de decidir dónde ubicar una empresa, esta tiene en cuenta muchos factores, como la disponibilidad de mano de obra, el coste de la misma, el coste de la compra o el alquiler de inmuebles comerciales o industriales, las conexiones internacionales, el entorno normativo general, etc. La combinación de varios fac-

¹⁴ Tulio Rosembuj, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario* (Madrid: Marcial Pons, 1994), 77.

¹⁵ Leonard Hoffmann, “Tax Avoidance”, *British Tax Review*, núm. 2 (2005): 205.

¹⁶ Sevilla Bernabéu, *La elusión fiscal*, 62.

tores lleva a la conclusión lógica y jurídica de que las empresas tienen el derecho fundamental de elegir el régimen nacional del IS que les resulte más ventajoso y que dé lugar a una menor carga fiscal. Entre estos factores se encuentran, por un lado, la persistencia de las diferencias en las cargas fiscales de los regímenes nacionales sin ninguna perspectiva realista de armonización y, por otro, el uso legal de las libertades fundamentales establecidas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). En tales circunstancias, la elección de un sistema fiscal más ventajoso no puede calificarse *per se* como abusiva. Sin embargo, existe una condición esencial para disfrutar de la libertad de elección y es que el establecimiento, o la operación realizada, debe ser auténtico, real y no artificial¹⁷.

El hecho de que una empresa se establezca en un Estado miembro para beneficiarse de un tratamiento fiscal más favorable no es suficiente en sí mismo para constituir un abuso a la luz de las libertades fundamentales pertinentes. La optimización fiscal resultante del ejercicio legítimo del derecho a la libre circulación no es en absoluto contraria al Derecho de la UE. Sin embargo, el Derecho de la UE no protege las transacciones puramente artificiales que no se basan en una realidad económica, sino simplemente en la obtención de una ventaja fiscal¹⁸.

Desde el proyecto BEPS¹⁹, el concepto tradicional de elusión fiscal se ha transformado en abuso fiscal, y la erosión de las bases imponibles desempeña un papel fundamental. Además, incluso cuando concurren auténticas razones económicas para llevar a cabo la operación, si los objetivos fiscales fueran uno de los principales, esta no escaparía a la calificación de abuso fiscal²⁰.

En ese orden de cosas, cabe decir que la mayoría de los sistemas tributarios combaten la elusión fiscal a través de cláusulas antielusión. Estas cláusulas pueden definirse como aquellas estructuras normativas cuyos supuestos de hecho se formulan con mayor o menor amplitud, a las que se asocian una serie de consecuencias jurídicas, consistentes en la atribución a la administración tributaria de facultades para aplicar el régimen jurídico-tributario que se ha tratado de evitar con intención elusiva. En

¹⁷ Frans Vanistendael, "An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and 'Tax Abuse'?", *Bulletin for international taxation* 75, núm. 11/12 (2021): 752-753.

¹⁸ Koen Lenaerts, "Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale", *Revue générale du contentieux fiscal*, núm. 6 (2019): 448.

¹⁹ El Plan sobre la Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios de la OCDE, es internacionalmente conocido por sus siglas en inglés BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

²⁰ Frans Vanistendael, "Tax Abuse in Europe: The CJEU's N Luxembourg I and T Danmark Judgements", *Tax Notes International* 97, núm. 6 (2020): 633.

este sentido, cabe señalar que existen dos tipos de cláusulas antielusión: generales y especiales. Por un lado, las cláusulas antielusión generales se formulan de forma abstracta y abierta, por lo que dan cabida a múltiples casos. Por otro lado, las cláusulas antielusión específicas son las que se formulan de forma *ad hoc* para un determinado tipo de operaciones o negocios y para impuestos concretos. La elección de una cláusula general o de una cláusula específica viene determinada por la política legislativa de cada Estado, teniendo en cuenta los criterios de valoración y oportunidad, aunque lo más frecuente es que se utilicen ambos tipos de cláusulas²¹.

La cláusula general antiabuso de la ATAD

La ATAD (*Anti-tax Avoidance Directive*, por sus siglas en inglés) establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, incluyendo una serie de medidas para evitar las prácticas de elusión en relación con el IS. Aunque la ATAD se refiere a la lucha contra la elusión fiscal, el artículo 6 establece una norma general antiabuso, por lo que a nivel europeo ambos términos se utilizan como sinónimos²².

La introducción de una norma general antiabuso en la ATAD supuso un gran avance en la lucha contra la elusión fiscal. Todos los Estados miembros estuvieron unidos por el objetivo de luchar contra la elusión fiscal y proteger la base imponible nacional del IS. A este respecto, en el preámbulo de la ATAD se afirma expresamente que “las actuales prioridades políticas en materia de fiscalidad internacional ponen de manifiesto la necesidad de garantizar que el impuesto se pague allí donde se generan los beneficios y el valor”²³.

En ese orden de cosas, cabe señalar que la evolución de la legislación de la UE es cada vez más intrusiva en el ámbito nacional. La ATAD culmina un proceso de normativización del principio general de prohibición de las prácticas abusivas y su formulación positiva en una cláusula general antiabuso. Este proceso utiliza la técnica de la codificación por absorción, es decir, la sedimentación normativa de una jurisprudencia consolidada sobre el abuso fiscal y de cláusulas específicas

²¹ De Juan Casadevall, “La cláusula general antiabuso”, 11.

²² Ahora bien, en nuestra opinión, la *elusión fiscal* es un concepto más amplio que el *abuso fiscal*. La elusión fiscal es el género de todas las acciones encaminadas a obtener una ventaja fiscal ilícita infringiendo indirectamente la ley o abusando de las formas legales. Dado que la elusión fiscal es el fin último que se pretende evitar, creemos que la denominación correcta debe ser elusión fiscal. Sin perjuicio de lo anterior, la norma antiabuso es una subsunción de la norma antielusión, por lo que podría integrarse en esta última.

²³ ATAD, apartado 1.

contenidas en directivas sectoriales, hasta llenar de contenido el enunciado genérico del principio general de prohibición de prácticas abusivas²⁴.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) sobre el abuso fiscal desempeña un papel importante en la correcta ejecución y aplicación del art. 6 de la ATAD. En primer lugar, delimita el ámbito de compatibilidad del art. 6 con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). En segundo lugar, facilita la comprensión de los conceptos utilizados en el art. 6. Además, la importancia de la jurisprudencia del TJUE para la redacción del art. 6 fue debidamente demostrada por la Comisión Europea, al afirmar en la propuesta de la ATAD que la norma general contra las prácticas abusivas “está concebida para reflejar los criterios de artificialidad del TJUE cuando se aplica en la Unión”²⁵.

En resumen, dentro de la Unión Europea, los contribuyentes que operan en diferentes países europeos tienen derecho a poder planificar la tributación más favorable, siempre que se cumplan dos condiciones de la transacción o el acuerdo: (i) debe basarse en una razón válida que no sea estrictamente fiscal, y (ii) debe reflejar la realidad económica²⁶. Si no se cumplen estas dos condiciones, la operación o negocio realizado se calificará como elusivo o abusivo. Recientemente, la Comisión Europea ha puesto de relieve que, a pesar del sólido marco antielusión actualmente en vigor, siguen existiendo algunas oportunidades de uso abusivo con fines de elusión y evasión fiscal por parte de entidades sin sustancia o con una sustancia mínima, que no ejercen una verdadera actividad comercial²⁷.

²⁴ Jordi De Juan Casadevall, “La necesaria delimitación objetiva entre el conflicto para la aplicación de la norma tributaria y la cláusula de motivos económicos válidos: ¿debe tramitarse siempre el procedimiento de conflicto? A propósito del ATS de 17 de febrero de 2020”, *Quincena Fiscal*, núm. 11 (2020), ap. IV. 1.

²⁵ Comisión Europea, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior*. Bruselas, COM(2016) 26 final del 28 de enero de 2016, 9.

²⁶ Vanistendael, *An EU Corporate*, 756-757.

²⁷ CFE Tax Advisers Europe, “Opinion Statement FC 5/2021 on the European Commission Public Consultation on Fighting the Use of Shell Entities for Tax Purpose”, <https://taxadviserseurope.org>. En este sentido, resulta oportuno poner de manifiesto que existe a nivel de la UE una “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales”. Esta propuesta de Directiva tiene como objetivo general tratar de reducir la pérdida de ingresos fiscales relacionada con la elusión y la evasión por el uso de sociedades fantasma en la UE. Si bien estaba previsto que en el primer trimestre de 2023 el Parlamento presentase y votase su informe respecto a la propuesta de Directiva, a tiempo presente (abril de 2024) el Parlamento todavía no se ha pronunciado. Por todo ello, ante la pasividad que se deriva, parece que la propuesta de Directiva no llegará nunca a aprobarse. A mayor abundamiento, debemos ser críticos y resaltar que la Presidencia española del Consejo de la UE (del 1 de julio al 31 de diciembre de 2023) hubiese podido retomar las negociaciones y darle un impulso; sin embargo, no fue así.

Las entidades ficticias podrían utilizarse para eludir las obligaciones en materia de lucha contra el blanqueo de capitales al permitir un rápido movimiento de activos, desde simples transacciones electrónicas hasta complejos mecanismos que se apoyan en dichas entidades. Además, muchas actividades marginales, sin ningún propósito comercial o económico legítimo, se apoyan en entidades ficticias para realizar movimientos ilícitos de activos para favorecer causas delictivas²⁸. En este sentido, la ONU también confirmó que la corrupción a gran escala suele implicar el uso de entidades ficticias para ocultar la propiedad, permitir la evasión fiscal y mover por todo el mundo el producto de la corrupción²⁹. Por todo ello, resulta de gran interés avanzar sobre esta problemática, en aras de tratar de minimizar el uso de estas sociedades pantalla o sin sustancia.

La competencia fiscal y la “carrera fiscal a la baja”

La competencia fiscal perniciosa entre Estados ha sido (y sigue siendo) otro importante óbice en el avance hacia la justicia fiscal. Hasta la primera mitad de los años 90, la competencia fiscal internacional se consideraba generalmente un fenómeno que servía de estímulo para que los sistemas fiscales individuales optimizaran la fiscalidad necesaria para sostener el gasto público³⁰. Sin embargo, desde la segunda mitad de la década de los 90, tanto la UE como la OCDE han tratado de establecer límites a las prácticas perjudiciales que socavan la competencia fiscal internacional³¹.

Con la globalización³², los contribuyentes son cada vez más móviles. Esto les permite elegir entre jurisdicciones alternativas para trasladar sus lugares de residencia, inversiones y actividades empresariales. Además, los Estados suelen fomentar esta

²⁸ Carl Pacini, Jerry W. Lin y Gary Patterson, “Using Shell Entities for Money Laundering: Methods, Consequences, and Policy Implications”, *Journal of Forensic and Investigative Accounting* 13, núm. 1 (2021): 73-74.

²⁹ Emilie Van der Does De Willebois et al., *The Puppet Masters: how the corrupt use legal structures to hide stolen assets and what to do about it* (Washington DC: World Bank Publications, 2011).

³⁰ Wolfgang Schön, “Tax Competition in Europe-General Report”, en *Tax Competition in Europe*, editado por Wolfgang Schön (Amsterdam: EATLP Series, IBFD Publications, 2003), 1-42.

³¹ De gran relevancia fue el informe publicado por la OCDE, “Harmful tax competition, An Emerging Global Issue”, de 1998. El foro de la OCDE para luchar contra las prácticas fiscales perjudiciales lleva realizando revisiones de los regímenes preferenciales desde su creación en 1998, y, especialmente, después de los trabajos derivados de la acción 5 BEPS. El último informe, publicado en 2019, ha sido actualizado para 2024. OCDE, *Harmful Tax Practices -2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019.

³² El término *globalización* debe ser entendido como un fenómeno multidimensional con impacto en distintos ámbitos, entre ellos: el económico, el científico y tecnológico y el sociocultural. Véase, Estrella Del Valle Calzada, “El fenómeno del acaparamiento global de tierras: análisis desde la óptica de su impacto en los derechos humanos”, *Novum Jus* 16, núm. 2 (2022): 138.

movilidad ofreciendo ciertos privilegios e incentivos a los potenciales residentes e inversores deseables³³.

Los Estados luchan por imponer sus propios sistemas fiscales y las normas de tributación vienen determinadas, en gran medida, por las condiciones del mercado³⁴. En lugar de exigir una imposición obligatoria para promover objetivos colectivos, se busca atraer a los inversores para facilitar el aumento de la actividad económica. De este modo, esta práctica se ha convertido cada vez más en un precio que los contribuyentes están dispuestos a pagar por residir, invertir y dirigir sus negocios en un Estado más atractivo fiscalmente, en lugar de una obligación cívica que deben cumplir como miembros en una comunidad política³⁵.

Centrándonos en el IS, el resultado de una comparación internacional mostraría que tenemos un sistema fiscal cada vez más regresivo. Los tipos impositivos han ido bajando en los últimos años, la competencia fiscal entre Estados está dando lugar a lo que se ha llamado una “carrera fiscal a la baja”, en la que cada jurisdicción propone un marco fiscal más beneficioso que el de sus competidores para atraer inversiones de capital.

Esta carrera fiscal se aprecia con claridad en lo que respecta al IS, pues el tipo impositivo medio en los años 80 en los países de la UE era de casi el 50 %. En el año 2000, los países de la UE tenían un tipo medio del IS del 32 %, en 2016 disminuyó hasta el 23 % y en 2021 ha descendido hasta situarse en un 21,8 %. Por lo que a España se refiere, hemos visto caer el tipo impositivo del 35 % al 25 %. Sin perjuicio de lo anterior, dentro de la UE destaca Irlanda, que con un tipo de IS de solo el 12,5 % se ha convertido en la jurisdicción predilecta de todas las grandes multinacionales (especialmente las tecnológicas) que quieren operar en Europa³⁶.

Como ha quedado demostrado, la principal razón para que los países de la UE contribuyan a la competencia fiscal es el deseo de atraer los establecimientos y las actividades de las grandes multinacionales dentro de su territorio nacional. Sin embargo, en el conjunto de la Unión Europea no existen normas legales globales sobre las cargas fiscales mínimas o máximas entre los Estados miembros³⁷. Cada

³³ Tsilly Dagan, “Re-imagining tax justice in a globalized world”, www.ssrn.com, enero 31 de 2020, 6.

³⁴ Tsilly Dagan, “International Tax and Global Justice”, *Theoretical Inquires in Law* 18 (2017): 30.

³⁵ Dagan, “Re-imagining tax justice”, 6-7.

³⁶ Xavier Casanovas, “Fiscalidad justa, una lucha global”, *Cuadernos CJ*, núm. 205 (2017): 15.

³⁷ No obstante, véase el apartado “¿Es el nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales una medida justa y favorable para los países menos desarrollados?” de este artículo.

Estado miembro determina sus propios tipos mínimos o máximos. Esto da lugar a una competencia fiscal excesiva dentro de la Unión Europea. No obstante, la excesiva competencia fiscal en la organización de la Unión Europea no debería mitigarse mediante la limitación del abuso fiscal en casos individuales de transacciones o establecimientos transfronterizos bilaterales, sino mediante normas legales generales que definan los tipos impositivos mínimos y máximos aplicables a la Unión Europea en su conjunto³⁸.

Estos argumentos nos llevan a concluir que esta “carrera fiscal a la baja” tiene sin duda un gran perdedor, y son los derechos humanos de los ciudadanos de cada uno de estos países. Dicha carrera termina obstaculizando el camino hacia la justicia fiscal y social³⁹, pues, en última instancia, esta mayor competitividad hace que los Estados reduzcan sus tipos y por tanto recauden menos ingresos, teniendo menos recursos para reducir las desigualdades económicas y sociales, así como la financiación de servicios públicos (ej. sanidad, educación, cultura, etc.).

Una aproximación al concepto de justicia fiscal

El punto de partida lógico para analizar la justicia global⁴⁰ requiere distinguir entre dos puntos de vista: el internacionalista (o estatista) y el cosmopolita. Las perspectivas cosmopolitas tienen en común la idea de que “cada persona tiene una dimensión global como unidad última de preocupación moral y, por lo tanto, tiene derecho a la misma consideración y respeto, independientemente de su estatus de ciudadanía u otras afiliaciones”⁴¹. Este punto de partida lleva a los cosmopolitas a la conclusión de que las obligaciones de la justicia (distributiva) son de alcance global y, por tanto, hay que eliminar las desigualdades globales. 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 nacional y optan por un

³⁸ Vanistendael, “An EU Corporate”, 753.

³⁹ En este sentido, Dagan señala que parece que todavía estamos bastante lejos de un Estado en el que los contribuyentes ricos y con movilidad paguen realmente impuestos a tipos similares a los que tienen menos posibilidades de salir del sistema. Dagan, “Re-imagining tax justice”, 9.

⁴⁰ Sobre el concepto de *justicia global*, Galán Galindo afirma que este debe ser entendido “desde un punto social y jurídico que surge de la introducción de la dignidad humana como factor esencial intrínseco y del respeto al otro por el hecho de ser mi igual”. Véase, Astrid Rocío Galán Galindo, “Los derechos humanos fundamentados mediante la legitimación y la moral jurídica”, *Novum Jus* 10, núm. 1 (2016): 33.

⁴¹ Cees Peters, “Global Tax Justice: Who’s Involved?”, en *Ethics and Taxation*, editado por Robert F. Van Brederode (Singapore: Springer, 2020), 168.

relato de la moral internacional consistente en principios de ayuda mutua y respeto entre comunidades políticas internamente bien ordenadas”⁴².

Además de las numerosas teorías que se han formulado, cabe destacar que la vaguedad jurídica del término *justicia* y la subjetividad moral que lo delimita suelen difuminar lo que debe considerarse justo o injusto⁴³. Por todo ello, la definición del concepto de *justicia fiscal* ha culminado en numerosos trabajos doctrinales de los cuales se deriva la conclusión de que es un principio difícil de aprehender, ya que su contenido depende del momento, la educación, la ideología, etc. A esta complejidad teórica se suma otra dificultad, que es la de hacer compatible la soberanía de los Estados con esta idea de justicia⁴⁴, motivo por el cual la historia ha demostrado que la comprensión de lo que significa “justo” varía de una sociedad a otra y de una época a otra⁴⁵.

Para algunos autores, el impuesto sobre la renta se ha considerado un instrumento clave para la redistribución y la justicia fiscal. Sin embargo, al crear nuevos vínculos entre los Estados, así como la competencia entre ellos, la globalización ha obligado a considerar cuestiones de justicia más allá del Estado⁴⁶.

Los principios ideales del reparto equitativo de la carga fiscal han sufrido una profunda evolución en sus postulados en un proceso de crisis de gran alcance, entre los que destacan los numerosos casos de fraude o evasión fiscal (asociados a las actividades de los particulares que obtienen sus ingresos en más de un país y no declaran las rentas obtenidas en el extranjero) y las nuevas y cada vez más sofisticadas formas de elusión fiscal (utilizadas por las grandes multinacionales, por ejemplo, que usan los precios de transferencia o la subcapitalización para transferir los beneficios a aquellas partes de la empresa que operan en países donde los tipos impositivos son más bajos), generando así una creciente desigualdad de los ingresos de los contribuyentes⁴⁷.

⁴² Peters, “Global Tax Justice”, 168.

⁴³ Antonio Narváez Luque, Alberto Rodríguez Rodríguez, “La justicia en el ámbito tributario: problemas y reflexiones”, *eXtoikos*, núm. 12 (2013): 17.

⁴⁴ José Antonio Fernández Amor, “Fundamentos de un principio universal de Justicia Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 3 (2016): apartado IV.

⁴⁵ Peter Hongler, *Justice in International Tax Law* (Amsterdam: IBFD, 2019), 6.

⁴⁶ Dagan, “International Tax and Global Justice”, 2.

⁴⁷ Álvaro Rodríguez Bereijo, “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 13 (2005): 249-250.

Por todo ello, el principio de justicia fiscal debe considerarse como un elemento basilar de los derechos del contribuyente con alcance internacional⁴⁸. En la búsqueda de un reflejo de la justicia tributaria y de la obligación de contribuir, conviene acudir a algunos instrumentos básicos en la fundamentación del derecho internacional de los derechos humanos. En este sentido, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789⁴⁹, el artículo 13 establece que, “siendo necesaria una contribución común para el sostenimiento de la fuerza pública, y para sufragar los demás gastos del gobierno”, dicha contribución “debe ser repartida equitativamente entre los miembros de la comunidad, según sus posibilidades”. Este artículo se complementa con el art. 14:

Todo ciudadano tiene derecho, por sí mismo o por su representante, a intervenir libremente en la determinación de la necesidad de las contribuciones públicas, en la asignación de las mismas, así como en su cuenta, modo de valoración y duración.

Por lo tanto, en esta Declaración, entre los derechos naturales e inalienables como la igualdad y la libertad, se incluye el deber de contribuir a los gastos comunes. Sin embargo, en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 no se hace referencia a los artículos 13 y 14 mencionados, por lo que no se referencia expresamente ningún derecho a la imposición. No obstante, está presente explícitamente en otras declaraciones de derechos como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948⁵⁰, así como en la Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos de 1981⁵¹. Por lo tanto, a pesar de que los Estados cooperan entre sí, consideramos que sería relevante positivizar el deber individual de aportar lo justo, como algo íntimamente ligado a su calidad de persona⁵².

⁴⁸ Este elemento se refleja en el marco legal del derecho internacional de los derechos humanos a través del reconocimiento de un conjunto de derechos que deben ser protegidos, garantizados y cumplidos por el Estado.

⁴⁹ Asamblea Nacional de Francia, *The Declaration of the Rights of Man and of the Citizen*, 1789, <https://constitutionnet.org>.

⁵⁰ “Es deber de toda persona pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. Novena conferencia de Estados Americanos, “Declaración americana de los derechos y deberes del hombre”, Bogotá, 1948, Artículo XXXVI.

⁵¹ Organización de la Unidad Africana, *Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos*, XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno del 27 de julio de 1981, artículo 29.6: “trabajar en la medida de sus posibilidades y competencias, y pagar los impuestos que la ley imponga en interés de la sociedad”.

⁵² Fernández Amor, “Fundamentos de un principio”, apartado V.

Fundamentos de un sistema tributario más justo

Las situaciones de crisis reavivan retos existentes y nos conducen a revalorizar los derechos humanos, especialmente en el diseño de políticas y leyes nacionales e internacionales de transparencia fiscal que contribuyan al efectivo cumplimiento de los derechos humanos⁵³. Los sistemas fiscales eficaces y progresivos son fundamentales para la realización de los derechos humanos⁵⁴.

Sin duda, la fiscalidad es un pilar basilar para garantizar que los Estados puedan cumplir con sus obligaciones, entre ellas la de sufragar los servicios públicos y reducir las desigualdades económicas y sociales. Una fiscalidad adecuada es esencial para movilizar los recursos necesarios para hacer realidad los derechos económicos y sociales, incluido el derecho a la salud, la educación y la seguridad social⁵⁵.

También hay que tener en cuenta que las prácticas fiscales abusivas tienen un impacto indirecto en los derechos humanos, ya que privan a los gobiernos de ingresos que pueden utilizarse para combatir la pobreza y hacer realidad los derechos humanos⁵⁶. En este sentido, será fundamental gravar los beneficios transnacionales de forma

⁵³ Shane Darcy, “The Elephant in the Room’: Corporate Tax Avoidance & Business and Human Rights”, *Business and Human Rights Journal*, núm. 2 (2017): 8.

⁵⁴ Los derechos humanos son los derechos fundamentales, inalienables y universales que pertenecen a cada persona por el hecho de serlo. Véase International Bar Association, *Tax Abuses, Poverty and Human Rights* (London: International Bar Association, 2013), 96. Sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales, véase Carolina Blanco Alvarado, “El recordatorio a la determinación del contenido esencial de los derechos fundamentales, atendiendo el escenario de la pandemia por el Covid-19 en el Estado colombiano”, *Novum Jus* 15, núm. 1 (2021): 24-35. Asimismo, de gran relevancia es el análisis entre la relación de los derechos humanos y los derechos fundamentales publicado por Nicole Velasco Cano y Jairo Vladimir Llano, “Derechos fundamentales: un debate desde la argumentación jurídica, el garantismo y el comunitarismo”, *Novum Jus* 10, núm. 2 (2016): 38-43. Por último, para un análisis de las obligaciones de los Estados en el respeto, protección y realización de los derechos económicos, sociales y culturales, véase Estrella Del Valle Calzada y Benjamín Sevilla Bernabéu, *Políticas fiscales y Derechos Humanos. Crónica de una relación olvidada y propuestas para su integración* (Madrid: Fundación Alternativas, 2022), 25-33.

⁵⁵ De manera similar, el ECOSOC declaró: “unas políticas fiscales progresivas y redistributivas y una administración y aplicación más justas de los impuestos, complementadas con programas de gasto más inclusivos, pueden contribuir a reducir la desigualdad social y económica”. UN Tax Committee, “ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters”, Naciones Unidas, 29 de abril de 2019, 1.

⁵⁶ International Bar Association, *Tax Abuses, Poverty*, 89 y 95. Además, según un reciente informe emitido por Tax Justice Network, “los países van camino de perder unos 5 billones de dólares en impuestos en los próximos 10 años porque las empresas multinacionales y los particulares más ricos utilizan los paraísos fiscales para pagar menos impuestos”. Tax Justice Network, *Estado de la Justicia Fiscal 2023*, taxjustice.net, julio de 2023, 22.

justa y respetuosa con los derechos humanos, y realizar esfuerzos concertados para acabar con la evasión y elusión fiscal⁵⁷.

Por todo ello, los pilares fundamentales sobre los que debe pivotar una recuperación justa y sostenible para reajustar los regímenes fiscales públicos del mundo son los ingresos, la redistribución y la representación⁵⁸.

Ingresos

En esta sección examinaremos más detenidamente la tarea que desempeñan los ingresos fiscales en relación con los derechos humanos. En este sentido, para que un país pueda cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos, es imprescindible que tenga ingresos suficientes. A estos efectos, la fiscalidad es uno de los instrumentos políticos de mayor relevancia de los que dispone un país para recaudar los ingresos necesarios y poder materializar la realización de los derechos humanos. La legislación internacional sobre los derechos humanos recoge la obligación de los países de recaudar a través de un sistema progresivo y, al mismo tiempo, evaluar el impacto del diseño de las políticas en las personas⁵⁹.

Junto a la progresividad, a nuestro modo de ver, todo sistema tributario debe tener en consideración otros principios, tales como la capacidad económica, generalidad, igualdad y no confiscatoriedad⁶⁰. Sobre esta base, se debe enfatizar en el correcto y eficiente uso de esos ingresos, abogando por priorizar las necesidades de los contribuyentes y, entre ellas, los derechos más fundamentales: educación, sanidad, vivienda, etc.

Sin una recaudación fiscal suficiente, los gobiernos suelen ser incapaces de satisfacer las obligaciones básicas de sus ciudadanos, y mucho menos de desarrollar y pro-

⁵⁷ Algunos autores han señalado que, “claramente, se podrían lograr reducciones masivas en los déficits de derechos humanos existentes permitiendo a los países pobres recaudar impuestos razonables de las empresas multinacionales...”. Matthew Weinzierl, “Review of *Global Tax Fairness*, Thomas Pogge and Krishen Mehta, Editors”, *Journal of Economic Literature* 56, núm. 2 (2018): 680.

⁵⁸ Tax Justice Network, *Tax Justice & Humans rights. The 4Rs and the realization of rights*, taxjustice.net, 2021, 10-22.

⁵⁹ En este sentido, véase lo dispuesto en Naciones Unidas, “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, del 16 de diciembre de 1966, artículo 2.1.

⁶⁰ Véase, Benjamín Sevilla Bernabéu, “La justicia fiscal como principio basilar para orientar las políticas fiscales a la consecución de los derechos humanos”, *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, núm. 10 (2024): 64-67.

mover el bienestar⁶¹. Empero, en otras ocasiones, a pesar de tener una recaudación suficiente, el Estado hace una mala gestión de las arcas públicas, sin garantizar los derechos más fundamentales de sus ciudadanos. Todo ello debe ser objeto de crítica por incumplir las obligaciones internacionales y por incrementar las desigualdades.

Redistribución

La redistribución⁶² es fundamental para tratar de hacer frente a las crecientes desigualdades. En ese sentido, la redistribución de la renta representa un conjunto de intervenciones de política fiscal que pueden minimizar y revertir los daños creados por las desigualdades. También se ha demostrado que abordar estas desigualdades puede generar confianza y seguridad. En este sentido, las medidas fiscales redistributivas forman parte del arsenal de iniciativas que los Estados deben desplegar para abordar y corregir la discriminación sistémica, así como para garantizar el acceso universal a los derechos económicos y sociales.

La pandemia Covid-19 y las crisis derivadas de las guerras han exacerbado la brecha entre los más ricos y los más pobres. Las personas y empresas más ricas se han beneficiado de las crisis y han visto aumentar sus ingresos y su rentabilidad. En cambio, los grupos más pobres y desfavorecidos han tenido muchas dificultades para hacer frente a la situación y han visto mermados sus derechos sociales y económicos en muchos casos.

A mayor abundamiento, las jurisdicciones no cooperativas también son responsables de socavar muchos de los compromisos de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y atentan contra los tratados de derechos humanos. La consecuencia de la financiación ilícita sin restricciones que se mueve hacia o a través de estas jurisdicciones conducto es perjudicial para el bienestar de los ciudadanos y el desarrollo humano.

⁶¹ Hamish Russell y Gillian Brock, "Abusive Tax Avoidance and Responsibilities of Tax Professionals", *Journal of Human Development and Capabilities* 27, núm. 2 (2016): 278.

⁶² Son los Estados los que ofrecen a sus contribuyentes que el sistema fiscal al que están sometidos responda a los principios de correcta distribución que se desprenden de sus ordenamientos jurídicos. Por ejemplo: en España, el artículo 31 de la Constitución Española reconoce un deber de contribuir a través de un sistema tributario justo; la Constitución Italiana en su artículo 53 establece que la contribución a los gastos públicos será conforme a la capacidad contributiva, y la Constitución Griega en su artículo 4.5 establece que la contribución a los gastos públicos será proporcional a los ingresos percibidos.

Representación

La fiscalidad es indispensable para garantizar que el Estado represente realmente las necesidades, los derechos y las aspiraciones de sus ciudadanos⁶³. El acto de pagar impuestos lleva a los contribuyentes a preguntarse en qué se gasta su dinero el gobierno y, por ende, a pedir cuentas sobre el despilfarro nacional. En este sentido, consideramos un papel necesario el fortalecimiento de la contratación y la representación social. Algunos investigadores han demostrado que los ingresos fiscales alimentan una relación positiva entre la dependencia fiscal y la democracia. Esto contrasta con el impacto destructivo de la elusión o la evasión fiscal en los servicios públicos y en los sistemas de bienestar.

Los impuestos pueden y deben garantizar que los Estados establezcan canales e instituciones que hagan realidad los derechos, deseos y aspiraciones de sus ciudadanos. Entre ellos se encuentran un sistema educativo de calidad, atención sanitaria, instituciones jurídicas, etc. En ese orden de cosas, cabe señalar, por un lado, que el pagar impuestos es un acto social que refleja un sentido de comunidad y de confianza en el cumplimiento de los demás; y, por otro lado, que la recaudación de impuestos también es un acto social, con el potencial de construir el contrato social o de socavarlo. Por lo tanto, los impuestos son fundamentales para la realización progresiva de los derechos humanos, ya que influyen en la capacidad del Estado (a través de los ingresos disponibles), en la voluntad del Estado (a través de la aparición y el mantenimiento a largo plazo de una representación política eficaz y responsable) y en los motores de la acción del Estado (a través del sentimiento público expresado)⁶⁴.

Relación entre desigualdad y fiscalidad

Una vez analizado lo anterior, procedemos a desarrollar la relación entre desigualdad y fiscalidad. Como hemos argumentado, la fiscalidad no es un fin en sí mismo, sino un medio que nos permite construir sociedades más justas. No se trata de recaudar impuestos para que el Estado tenga todo lo que pueda, sino de tener

⁶³ En este sentido, nos referimos al lema político “No taxation without representation” que, en el contexto de la fiscalidad colonial británico-americana, aparece en el titular de la revista *London Magazine* de febrero de 1768, en la página 89, en la impresión del “Speech on the Declaratory Bill of the Sovereignty of Great Britain over the Colonies” de Lord Camden. <https://www.notaxationwithoutrepresentation.com>.

⁶⁴ Cobham, “Procuring Profit Shifting”, 138.

la capacidad de incidir, a través de políticas redistributivas, en la lucha contra la creciente desigualdad⁶⁵.

La reducción de la desigualdad forma parte actualmente de la agenda internacional de los gobiernos y las organizaciones de la sociedad civil. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), acordados por la ONU desde 2015 como prioridades estratégicas a abordar a nivel mundial hasta 2030, establecen en su objetivo número 10: “reducir la desigualdad entre los países y dentro de ellos”⁶⁶. Este énfasis en los derechos humanos y en la fiscalidad no deja de lado la sostenibilidad. Los derechos humanos y el desarrollo sostenible están entrelazados y forman parte de objetivos que se refuerzan mutuamente⁶⁷. Este objetivo responde a la tendencia del mercado a concentrar la riqueza en unos pocos.

Así las cosas, hay dos formas de combatir esta desigualdad. Por un lado, tenemos las medidas “predistributivas”, que actúan antes de que el mercado distribuya la riqueza; entre ellas están los salarios mínimos y los programas ocupacionales. Por otro, se encuentran las medidas “redistributivas”, que actúan una vez que el mercado ya ha distribuido la riqueza y que tratan de mitigar sus consecuencias negativas. La fiscalidad desempeña un papel fundamental en la financiación de estas últimas medidas. Por lo tanto, es evidente que se necesita un sistema fiscal justo para combatir las desigualdades que el sistema económico genera actualmente⁶⁸.

A pesar de las diferentes formas de gestionar los presupuestos en los distintos países, el análisis presupuestario desde la perspectiva de los derechos humanos ha tendido a implicar la evaluación de la adecuación del gasto público en sectores específicos, como la sanidad o la educación, así como la equidad o justicia de las asignaciones presupuestarias en términos de impacto distributivo en los grupos de población desfavorecidos⁶⁹. Varios relatores especiales de la ONU con mandatos centrados en los derechos económicos, sociales y culturales han destacado el papel de la fiscalidad en la creación de condiciones en las que todos puedan

⁶⁵ Ignacio Saiz, “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective”, en *Human Rights and Public Finance Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights*, editado por Aoife Nolan, Rory O’Connell y Colin Harvey (Oxford: Hart Publishing, 2013), 103-104.

⁶⁶ Naciones Unidas, Asamblea General, “Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015”, 21 de octubre de 2015, A/RES/70/1.

⁶⁷ Robert Bird y Karie Davis-Nozemack, “Tax avoidance as a sustainability problem”, *Journal of Business Ethics* 151, núm. 4 (2018): 1020.

⁶⁸ Casanovas, “Fiscalidad justa”, 11.

⁶⁹ Saiz, “Resourcing Rights”, 80.

disfrutar de estos derechos⁷⁰. Del mismo modo, otros expertos en derechos humanos de la ONU han advertido de que una generación inadecuada de ingresos también puede poner en peligro los derechos civiles y políticos, cuando, por ejemplo, la administración efectiva de justicia se ve socavada por la falta de recursos de los sistemas judiciales o de aplicación de la ley⁷¹.

En este contexto, en el centro del debate sobre un sistema fiscal justo está la discusión sobre el modelo de sociedad que queremos, pudiendo elegir entre dos sistemas completamente distintos. El primero de ellos sería un sistema denominado de “fondo común”⁷², que tiene un coste fiscal elevado, en tanto se configura sobre unos criterios de responsabilidad colectiva con la finalidad de garantizar una igualdad de resultados y una base mínima: educación universal y gratuita, servicios sociales mínimos y sanidad pública, entre otros. El segundo de ellos sería un sistema fiscalmente más barato⁷³, de pura responsabilidad individual, en el que se garanticen los mínimos que permitan una cierta igualdad de oportunidades, pero en ningún momento será necesaria la igualdad de resultados; un modelo en el que no se va a ayudar a los que tienen dificultades⁷⁴.

Por lo tanto, para tratar de combatir estas desigualdades y garantizar el respeto a los derechos humanos, es necesario avanzar hacia un modelo fiscal más justo y, en este sentido, el único modelo que garantiza la justicia fiscal y el cumplimiento de las obligaciones del Estado en materia de derechos humanos de los ciudadanos es el primero de los modelos que hemos mencionado. Para ello es imprescindible, en primer lugar, que el modelo fiscal sea cada vez más progresivo y no regresivo; en segundo lugar, acabar con los paraísos fiscales o las jurisdicciones no cooperativas, y por último, promover la transparencia de los datos y facilitar el intercambio de información entre las administraciones fiscales de los distintos Estados⁷⁵.

⁷⁰ Danilo Türk, “Report of the Special Rapporteur on the Realisation of Economic, Social and Cultural Rights”, Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, reporte final del 3 de julio de 1992, párrafo 83. Magdalena Sepúlveda Carmona, “Report of the Independent Expert on the question of human rights and extreme poverty”, Naciones Unidas, 9 de mayo de 2011, párrafos 80-81.

⁷¹ Philip Alston, “Report of the UN Special Rapporteur on Extrajudicial, Summary or Arbitrary Executions, Mission to Guatemala”, Naciones Unidas, 19 de febrero de 2007, párrafo 61.

⁷² Este sistema es el que se ha instaurado en la mayoría de los países de la Unión Europea.

⁷³ Este es el sistema social americano.

⁷⁴ Casanovas, “Fiscalidad justa”, 7-8.

⁷⁵ Oliver De Schutter, “Taxing for the realization of economic, social, and cultural rights”, en *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston (New York: Oxford University Press, 2019), 72.

¿Es el nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales una medida justa y favorable para los países menos desarrollados?

A principios de junio y julio de 2021 se produjo una auténtica revolución en el panorama fiscal internacional tras el acuerdo del G7 sobre un impuesto mínimo global y el posterior acuerdo de la mayoría de los países de la OCDE para apoyar la iniciativa del 15 % de impuesto mínimo global.

Los miembros de la OCDE y el G20, por medio del Marco Inclusivo, trabajaron en una solución global basada en el consenso para reformar el marco internacional del impuesto sobre sociedades. El debate se centró en dos grandes líneas de trabajo: el Pilar I, la reasignación parcial de los derechos de imposición, y el Pilar II, la imposición mínima efectiva de los beneficios de las empresas multinacionales. En relación con el Pilar II, se han producido avances considerables desde aquel acuerdo político. El 8 de octubre de 2021 se publicó la declaración del Marco Inclusivo⁷⁶. Luego, el 20 de diciembre, se publicaron las normas modelo⁷⁷ y unos días después, el 22 de diciembre, se hizo pública la propuesta de Directiva para garantizar el nivel mínimo global de imposición de los grupos multinacionales en la UE⁷⁸. Esta propuesta de Directiva fue debatida y rechazada en varias reuniones del ECOFIN, aunque finalmente fue aprobada a finales de 2022 por los Estados miembros⁷⁹, que asumieron el compromiso de transponerla a sus ordenamientos y hacerla efectiva antes del 31 de diciembre de 2023⁸⁰.

El objetivo del Pilar II es garantizar que las empresas multinacionales estén sujetas a un nivel mínimo efectivo de impuestos sobre todos sus beneficios cada año. El Pilar II se aplicaría a todos los grupos multinacionales que superen un umbral

⁷⁶ OCDE, “Declaración sobre una solución basada en dos pilares para abordar los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, 8 de octubre de 2021.

⁷⁷ OCDE, “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)”, 2021.

⁷⁸ Comisión Europea, *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión*, Bruselas, COM (2021) 823 final, del 22 de diciembre de 2021.

⁷⁹ Unión Europea, “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.

⁸⁰ En enero de 2024, la Comisión Europea ha abierto 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.

de 750 millones de euros de ingresos financieros combinados. Esto significa que todas las grandes empresas multinacionales estarían cubiertas por las medidas de imposición mínima efectiva. Sin embargo, el éxito de la coordinación depende de que los países adopten el mismo método para calcular la base a la que se aplicará el tipo mínimo⁸¹.

Las medidas que contiene el Pilar II se integran por dos normas nacionales interconectadas y una norma convencional. Las normas nacionales son: (i) la regla de inclusión de ingresos (*income inclusion rule*), que impone un impuesto complementario a la matriz respecto de aquellos ingresos poco gravados obtenidos por sus filiales en el extranjero, y (ii) la regla de pago infragravado (*under tax payment rule*), 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, debe ir una norma convencional de sujeción a impuestos (*subject to tax rule*), que permitirá a las jurisdicciones de origen imponer una tributación limitada en la fuente sobre determinados pagos de partes vinculadas si están sujetos a impuestos por debajo de un tipo mínimo⁸².

En nuestra opinión, los avances logrados por el Pilar II son un gran paso adelante en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa entre Estados, aunque con muchas reservas. Es la primera vez que los países más ricos se comprometen a un tipo específico, por lo que supone un cambio de narrativa, el G7 y el G20 se pronuncian contra la “carrera fiscal a la baja”. Sin embargo, las preguntas que debemos hacernos son: ¿qué países se beneficiarán más de este Pilar II?, ¿acabará con la competencia fiscal perjudicial entre Estados?⁸³, ¿la aplicación del acuerdo mínimo global conducirá a una mayor equidad fiscal en el impuesto sobre sociedades?

En relación con esta última cuestión, algunos Relatores Especiales de la ONU, como Waris, Alfarargi, Sewanyana y De Schutter, han puesto de manifiesto que la OCDE ha tratado de ofrecer un foro inclusivo para las negociaciones en torno a los dos pilares, aunque “no ofrece la misma voz, acceso a la información y participación a todos los Estados”. En ese sentido, señalan que los países con rentas más bajas

⁸¹ Ana Paula Dourado, “The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments”, *Intertax* 50, núm. 3 (2022): 200-204.

⁸² Para un análisis más detallado sobre el Pilar II, véase, F. Alfredo García Prats, “El acuerdo sobre el impuesto mínimo global: muchos interrogantes y pocas respuestas”, *Revista tributaria*, núm. 284 (2021): 665-695.

⁸³ Algunos autores, como Dourado, pronostican que las normas modelo y Directiva no eliminarán la competencia fiscal internacional mientras algunas jurisdicciones de terceros países no se adhieran al acuerdo común. Dourado, “The EC Proposal”, 200-204.

han presentado observaciones y preocupaciones sobre determinadas cuestiones que afectan a sus derechos fiscales, pero que no se han tenido en consideración. Por todo ello, concluyen que la solución de los dos pilares puede beneficiar principalmente a los países con rentas más altas, mientras que los países con rentas más bajas perderían gran parte de sus ingresos, asilo que termina mermando también su capacidad para dar respuesta a sus obligaciones en materia de derechos humanos⁸⁴.

En última instancia, a nuestro modo de ver, la solución definitiva debe ser armonizar el impuesto sobre sociedades y optar por una imposición unitaria de las multinacionales, repartiendo sus beneficios con base en unas normas que garanticen un reparto equitativo de los derechos fiscales entre las distintas jurisdicciones⁸⁵. Este escenario idílico supondría que muchos de los Estados más ricos cederían su soberanía a un organismo supranacional que controlaría la armonización de la fiscalidad, con lo que se favorecería un reparto más equitativo entre los Estados. Consecuentemente, se reducirían las prácticas de evasión y elusión fiscal y se lograría un sistema tributario más justo⁸⁶, aunque este idílico escenario está –lamentablemente– muy lejos de hacerse realidad, debido a los intereses económicos de los Estados más ricos y de las empresas multinacionales más poderosas.

⁸⁴ OCDE, “Mandates of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights; the Special Rapporteur on the right to development; the Independent Expert on the promotion of a democratic and equitable international order and the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights”, Ginebra, 30 de marzo de 2022, Ref.: AL OTH 21/2022. En ese mismo sentido, De la Feria afirma que el Pilar II beneficia a los países más ricos, desarrollados y exportadores de capital. Rita De La Feria, “The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate”, en *The Pillar 2 Global Minimum Tax*, editado por W. Haslehner et al. (Edward Elgar, 2024), 58-83.

⁸⁵ A la misma conclusión llega Vanistendael, quien señala que “la única manera de acabar efectivamente con todas las formas de competencia fiscal nacional entre los Estados miembros es introducir un impuesto de sociedades común de la UE, cuyos ingresos fluyan exclusivamente hacia el presupuesto de la UE. La dirección de ese flujo de ingresos hacia el presupuesto común de la UE prescindiría de los criterios de reparto que son el principal obstáculo contra la BICCS. Este impuesto no sólo tendría un ámbito de aplicación y una base imponible únicos, sino que también tendría un tipo único en toda la Unión y, por lo tanto, pondría fin a la competencia en materia de impuesto de sociedades dentro de la Unión Europea”. Vanistendael, “An EU Corporate”, 758.

⁸⁶ En una línea similar a la nuestra, Dagan pone de manifiesto que “un acuerdo multilateral que persiga la armonización sólo será válido si garantiza la justicia interna en todos los Estados implicados”. Dagan, “International Tax and Global Justice”, 34.

Conclusiones

Del estudio realizado se deduce que, sin justicia fiscal, los Estados no pueden recaudar los ingresos necesarios para cumplir con sus obligaciones de proporcionar el máximo de recursos disponibles para promover los derechos humanos. Además, sin una fiscalidad eficaz, los Estados no pueden proporcionar el nivel de redistribución necesario para combatir las grandes desigualdades. Por todo ello, la conclusión a la que llegamos es que debemos revalorizar los derechos humanos, especialmente en el diseño de políticas y leyes nacionales e internacionales de transparencia fiscal que contribuyan al cumplimiento de los derechos humanos.

Las políticas fiscales redistributivas y el gasto social han desempeñado un papel importante para reducir los niveles de desigualdad entre los diferentes grupos de población⁸⁷. La lucha contra las desigualdades, y por tanto la necesidad de contar con sólidos sistemas fiscales redistributivos, está ampliamente reconocida como una prioridad⁸⁸. Los regímenes fiscales eficaces y progresivos son fundamentales para la realización de los derechos humanos.

El derecho financiero y tributario es, por tanto, un objetivo viable para los defensores de los derechos humanos, aunque las soluciones no sean ni mucho menos obvias. Como se ha demostrado, la elusión y la evasión fiscal tienen un gran impacto en los grupos más desfavorecidos, así como en el respeto y la realización de los derechos humanos. En este sentido, será fundamental gravar los beneficios transnacionales de forma justa y respetuosa con los derechos humanos, y realizar esfuerzos concertados para acabar con la evasión y elusión fiscal. Aunque en los últimos años se están realizando esfuerzos considerables a nivel internacional para intentar reducir las prácticas de evasión y elusión fiscal, aún queda mucho por hacer. La solución definitiva debe conducir a la armonización del impuesto sobre sociedades, distribuyendo sus beneficios sobre la base de normas que garanticen un reparto equitativo de los derechos fiscales entre las jurisdicciones.

A modo de conclusión, consideramos que se debe abogar por el principio fundamental de justicia tributaria, recuperar la relación entre políticas fiscales y derechos humanos y, todo ello, sin olvidar que la fiscalidad no es un fin en sí mismo, sino un instrumento para alcanzar objetivos económicos y sociales más amplios que conduzcan a una sociedad más igualitaria, digna y justa.

⁸⁷ De Schutter, "Taxing for the realization", 59.

⁸⁸ De Schutter, "Taxing for the realization", 72. Asimismo, Matti Kohonen et al., "Creating a human rights framework for mapping and addressing corporate tax abuses", en *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston (New York: Oxford University Press, 2019), 403.

Referencias

- Alston, Philip. Introducción a *Tax, Inequality, and Human Rights*, ed. Philip G. Alston (Nueva York: Oxford University Press, 2019), 1-30. <https://doi.org/10.1093/oso/9780190882228.003.0001>
- Alston, Philip. “Report of the UN Special Rapporteur on Extrajudicial, Summary or Arbitrary Executions, Mission to Guatemala”, Naciones Unidas, 19 de febrero de 2007. <https://digitallibrary.un.org/record/594924>
- Asamblea Nacional de Francia, *The Declaration of the Rights of Man and of the Citizen, 1789*, https://constitutionnet.org/sites/default/files/declaration_of_the_rights_of_man_1789.pdf
- Bird, Robert y Karie Davis-Nozemack. “Tax avoidance as a sustainability problem”. *Journal of Business Ethics* 151, núm. 4 (2018): 1009-1025.
- Blanco Alvarado, Carolina. “El recordatorio a la determinación del contenido esencial de los derechos fundamentales, atendiendo el escenario de la pandemia por el Covid-19 en el Estado colombiano”. *Novum Jus* 15, núm. 1 (2021): 17-40. <https://doi.org/10.14718/NovumJus.2021.15.1.2>
- Blanco, Dayana, Juan Pablo Bohoslavsky, Horacio Corti, María Goenaga, Verónica Grondona, Ricardo Martner, Jonathan Menkos, Bibiana Leticia Ramírez, Pedro Rossi, Magdalena Sepúlveda, Rodrigo Uprimny y María Fernanda Valdés, “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, 2021. <https://www.derechosypolitica-fiscal.org/es/principios-derechos-humanos-politica-fiscal>
- Bohoslavsky, Juan Pablo. “Corrientes financieras ilícitas, derechos humanos y la agenda para el desarrollo después de 2015”. Naciones Unidas, Asamblea General, 10 de febrero de 2015, A/HRC/28/60. <https://www.undocs.org/A/HRC/28/60>
- Casanovas, Xavier. “Fiscalidad justa, una lucha global”. *Cuadernos CJ*, núm. 205 (2017): 1-36.
- CFE Tax Advisers Europe. “Opinion Statement FC 5/2021 on the European Commission Public Consultation on Fighting the Use of Shell Entities for Tax Purpose”. <https://taxadviserseurope.org/project/opinion-statement-fc2-2022-on-the-eu-proposal-on-fighting-the-use-of-shell-entities-and-arrangements-for-tax-purposes-unshell-proposal/>
- Cobham, Alex. “Procuring Profit Shifting: The State Role in Tax Avoidance”. En *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston, 137-160. New York: Oxford University Press, 2019. <https://doi.org/10.1093/oso/9780190882228.003.0007>
- Comisión Europea. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior*. Bruselas, COM (2016) 26 final, del 28 de enero de 2016. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

- Comisión Europea. *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión*. Bruselas, COM (2021) 823 final, del 22 de diciembre de 2021.
- Dagan, Tsilly. "International Tax and Global Justice". *Theoretical Inquires in Law* 18 (2017). <https://doi.org/10.1515/til-2017-0002>
- Dagan, Tsilly. "Re-imagining tax justice in a globalized world". www.ssrn.com, enero 31 de 2020. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3602678>
- Darcy, Shane. "The Elephant in the Room": Corporate Tax Avoidance & Business and Human Rights". *Business and Human Rights Journal*, núm. 2 (2017): 1-30. <https://doi.org/10.1017/bhj.2016.23>
- De La Feria, Rita. "The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate", SSRN (2022). En *The Pillar 2 Global Minimum Tax*, editado por W. Haslechner et al., 58-83. Edward Elgar, 2024. <https://doi.org/10.4337/9781035308743.00009>
- De Juan Casadevall, Jordi. "La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 427 (2018): 5-38. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4283>
- De Juan Casadevall, Jordi. "La necesaria delimitación objetiva entre el conflicto para la aplicación de la norma tributaria y la cláusula de motivos económicos válidos: ¿debe tramitarse siempre el procedimiento de conflicto? A propósito del ATS de 17 de febrero de 2020". *Quincena Fiscal*, núm. 11 (2020), recurso electrónico.
- De Schutter, Oliver. "Taxing for the realization of economic, social, and cultural rights". En *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston, 59-80. New York: Oxford University Press, 2019. <https://doi.org/10.1093/oso/9780190882228.003.0003>
- Del Valle Calzada, Estrella. "El fenómeno del acaparamiento global de tierras: análisis desde la óptica de su impacto en los derechos humanos". *Novum Jus* 16, núm. 2 (2022): 133-154. <https://doi.org/10.14718/NovumJus.2022.16.2.6>
- Del Valle Calzada, Estrella y Benjamín Sevilla Bernabéu. *Políticas fiscales y Derechos Humanos. Crónica de una relación olvidada y propuestas para su integración*. Madrid: Fundación Alternativas, 2022. <https://fundacionalternativas.org/publicaciones/politicas-fiscales-y-derechos-humanos-cronica-de-una-relacion-olvidada-y-propuestas-para-su-integracion/>
- Dourado, Ana Paula. "The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments", *Intertax* 50, núm. 3 (2022): 200-204. <https://doi.org/10.54648/taxi2022029>
- Fernández Amor, José Antonio. "Fundamentos de un principio universal de Justicia Tributaria". *Quincena Fiscal*, núm. 3 (2016): apartado IV.

- Galán Galindo, Astrid Rocío. “Los derechos humanos fundamentados mediante la legitimación y la moral jurídica”. *Novum Jus* 10, núm. 1 (2016): 31-48. <https://doi.org/10.14718/NovumJus.2016.10.1.2>
- García Prats, F. Alfredo. “El acuerdo sobre el impuesto mínimo global: muchos interrogantes y pocas respuestas”. *Revista Tributaria*, núm. 284 (2021): 665-695.
- Hoffmann, Leonard. “Tax Avoidance”. *British Tax Review*, núm. 2 (2005): 197-206.
- Hongler, Peter. *Justice in International Tax Law*. Ámsterdam: IBFD, 2019. <https://doi.org/10.59403/1ss7gq>
- International Bar Association. *Tax Abuses, Poverty and Human Rights* (London: International Bar Association, 2013).
- International Consortium of Investigative Journalist. “Pandora Papers”. <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>
- International Monetary Fund. *Spillovers in International Corporate Taxation* (Washington D.C., 2014). <https://doi.org/10.5089/9781498343367.007>
- Kohonen, Matti, Radhika Sarin, Troels Boerrild y Edwan Livingston. “Creating a human rights framework for mapping and addressing corporate tax abuses”. En *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston, 385-408. New York: Oxford University Press, 2019. <https://doi.org/10.1093/oso/9780190882228.003.0018>
- Kokott, Juliane y Pistone, Pasquale. *Taxpayers in International Law. International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers’ Rights*. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2022. <https://doi.org/10.5771/9783748913443>
- Lenaerts, Koen. “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”. *Revue générale du contentieux fiscal*, núm. 6 (2019): 433-450.
- Naciones Unidas, Asamblea General, “Resolución aprobada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015”, 21 de octubre de 2015, A/RES/70/1. https://ggim.un.org/documents/A_Res_70_1_s.pdf
- Naciones Unidas, “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, del 16 de diciembre de 1966. <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>
- Narváez Luque, Antonio y Alberto Rodríguez Rodríguez. “La justicia en el ámbito tributario: problemas y reflexiones”, *eXtoikos*, núm. 12 (2013): 17-20.
- Novena conferencia de Estados Americanos, “Declaración americana de los derechos y deberes del hombre”, Bogotá, 1948, Artículo XXXVI. https://www.oas.org/dil/access_to_information_human_right_American_Declaration_of_the_Rights_and_Duties_of_Man.pdf
- OCDE, “Declaración sobre una solución basada en dos pilares para abordar los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, 8 de octubre de 2021.

- <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- OCDE, *Harmful Tax Practices -2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>
- OCDE, “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)” (2021).
- OCDE. “Mandates of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights; the Special Rapporteur on the right to development; the Independent Expert on the promotion of a democratic and equitable international order and the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights”. Ginebra, 30 de marzo de 2022, Ref.: AL OTH 21/2022. <https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownloadPublicCommunicationFile?gId=27165>
- Organización de la Unidad Africana, *Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos*, XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno del 27 de julio de 1981. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1297.pdf>
- Pacini, Carl, Jerry W. Lin y Gary Patterson. “Using Shell Entities for Money Laundering: Methods, Consequences, and Policy Implications”. *Journal of Forensic and Investigative Accounting* 13, núm. 1 (2021): 73-89.
- Peters, Cees. “Global Tax Justice: Who’s Involved?”. En *Ethics and Taxation*, editado por Robert F. Van Brederode, 165-187. Singapur: Springer, 2020. https://doi.org/10.1007/978-981-15-0089-3_7
- Pistone, Pasquale. “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”. *Revista española de derecho financiero*, núm. 170 (2016): 109-151.
- Reisch, Nikki. “Taxation and Human Rights: Mapping the Landscape”. En *Tax, Inequality, and Human Rights*, editado por Philip G. Alston, 33-58. Nueva York: Oxford University Press, 2019. <https://doi.org/10.1093/oso/9780190882228.003.0002>
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”. *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 13 (2005): 235-251.
- Rosembuj, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1994.
- Russell, Hamish y Gillian Brock. “Abusive Tax Avoidance and Responsibilities of Tax Professionals”, *Journal of Human Development and Capabilities* 27, núm. 2 (2016): 278-294. <https://doi.org/10.1080/19452829.2015.1091810>

- Saiz, Ignacio. “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective”. En *Human Rights and Public Finance Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights*, editado por Aoife Nolan, Rory O'Connell y Colin Harvey, 77-104. Oxford: Hart Publishing, 2013.
- Schön, Wolfgang. “Tax Competition in Europe-General Report”. En *Tax Competition in Europe*, editado por Wolfgang Schön, 1-42. Amsterdam: EATLP Series, IBFD Publications, 2003.
- Sepúlveda Carmona, Magdalena. “Report of the Independent Expert on the question of human rights and extreme poverty”, Naciones Unidas, 9 de mayo de 2011. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2494416>
- Sevilla Bernabéu, Benjamín. *La elusión fiscal*. Navarra: Aranzadi, 2023.
- Sevilla Bernabéu, Benjamín. “La justicia fiscal como principio basilar para orientar las políticas fiscales a la consecución de los derechos humanos”. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, núm. 10 (2024): 64-73.
- Tax Justice Network. “Estado de la Justicia Fiscal 2023”, [taxjustice.net](https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2023/), julio de 2023.
- Tax Justice Network. *Tax Justice & Humans rights. The 4Rs and the realization of rights*, 2021, (July 2021). <https://taxjustice.net/reports/tax-justice-human-rights-the-4-rs-and-the-realisation-of-rights/>
- Türk, Danilo. “Report of the Special Rapporteur on the Realisation of Economic, Social and Cultural Rights”. Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, reporte final del 3 de julio de 1992. <https://digitallibrary.un.org/record/146643?ln=es>
- Unión Europea. *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*. 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. <https://www.boe.es/doue/2016/193/L00001-00014.pdf>
- Unión Europea. Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo del 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
- UN Tax Committee. “ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters”. Naciones Unidas, 29 de abril de 2019. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/11/2019-ECOSOC-Tax-meeting_Summary.pdf
- Van der Does De Willebois, Emilie, Emilie M. Halter, Robert A. Harrison, J. Won Park y J.C. Sharman. *The Puppet Masters: how the corrupt use legal structures to hide stolen assets and what to do about it*. Washington DC: World Bank Publications, 2011. <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-8894-5>

- Vanistendael, Frans. "An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and "Tax Abuse"?". *Bulletin for international taxation* 75, núm. 11/12 (2021): 749-761. <https://doi.org/10.59403/2tn28zz>
- Vanistendael, Frans. "Tax Abuse in Europe: The CJEU's N Luxembourg I and T Danmark Judgements". *Tax Notes International* 97, núm. 6 (2020): 629-634.
- Velasco Cano, Nicole y Jairo Vladimir Llano. "Derechos fundamentales: un debate desde la argumentación jurídica, el garantismo y el comunitarismo", *Novum Jus*, vol. 10, núm. 2 (2016), 35-55. <https://doi.org/10.14718/NovumJus.2016.10.2.2>
- Weinzierl, Matthew. "Review of *Global Tax Fairness*, Thomas Pogge and Krishen Mehta, Editors". *Journal of Economic Literature* 56, núm. 2 (2018): 673-684. <https://doi.org/10.1257/jel.20161404>