

La cooperación fiscal internacional y el cambio climático

Eva María Márquez Campón

2.1. Introducción: la consideración del cambio climático como un problema a atajar con medidas tributarias

En la lucha contra el cambio climático y como fórmula de frenada del proceso de deterioro del ecosistema, prácticamente todos los países han establecido medidas fiscales. Así, en los sistemas tributarios domésticos hallamos ejemplos de tributos ambientales, la mayoría del tipo *Piguvian tax* y fundamentados en el principio de «quien contamina paga» que desincentivan el consumo energético ineficiente (favoreciendo el uso de energías limpias o basadas en recursos renovables en detrimento del uso de combustibles fósiles u otros recursos más contaminantes) o se formulan como impuestos que recaen sobre la fabricación, el uso o la emisión de agentes contaminantes (carbono y gases efecto invernadero, plásticos, vertidos contaminantes, etc.).¹

¹ Un repaso a diferentes modelos de este tipo de imposición lo encontramos en los recién presentados (16 de octubre de 2024 en la 29ª sesión del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Tributaria) documentos Annex C-1 to E/C.18/2024/CPR.33 y Annex C-2 to E/C.18/2024/

A nivel europeo, la Comisión ha manifestado la utilidad de los tributos para conseguir la reducción de emisiones y, por tanto, la relación directa entre la imposición medioambiental y la lucha frente al cambio climático². De hecho, la regulación europea sobre la imposición de la energía está enfocada a los objetivos climáticos asegurando que la tributación sobre los hidrocarburos para motores y calefacciones y la electricidad tenga en cuenta el impacto de estos consumos en nuestro medio ambiente y en nuestra salud. La revisión de la Directiva sobre tributación de la energía (Energy Taxation Directive, ETD) trata de evitar en el seno de la Unión los perjuicios de la competencia en la tributación de las energías, incentivando el uso de energías renovables y limpias. La presión fiscal se incrementa para los que siguen usando energías malas. Para ello, por ejemplo, se eliminan anticuadas exenciones y otros incentivos³ por el uso de combustibles fósiles (en el transporte marítimo o aéreo). Se busca además acelerar y dar seguridad a las inversiones en tecnologías verdes y renovables en el largo plazo.

Así mismo, los países de la OCDE han sido conscientes de la utilidad de las políticas fiscales en la estrategia medioambiental⁴. Se recomienda en particular la retirada de subvenciones medioambientalmente perjudiciales y el uso más sistemático de ecotasas, cargas y otros instrumentos económicos para adecuar los precios y así influir en el comportamiento de consumidores y fabricantes⁵. La tributación de la energía es un ejemplo de ello y, de hecho, aunque se ha ido muy lento en la introducción de medidas tributarias domésticas efectivas para incentivar el uso de las energías limpias y propulsar la transición energética, la reforma fiscal del combustible va mostrando levemente los primeros resultados. Según la OCDE, pese a que los impuestos se encuentran entre las herramientas más efectivas para mitigar los impactos negativos del uso de la energía, la mayoría de las emisiones no se gravan a niveles que consigan reducir el consumo de energía y limiten el cambio climático. La proporción de emisiones sujetas a un impuesto sobre el carbono ha ido en constante aumento, sobre todo en

CPR.33 del subcomité de tributación medioambiental del UNTAXCO. Contienen, respectivamente, un análisis de varias figuras de tributos ambientales (Other Environmental Measures than Carbon Taxes), así como un inventario muy ilustrativo de tipos de tributos ambientales (Inventory of Select Environmental Taxes and other Measures).

- 2 En la nueva versión de la Energy Taxation Directive (ETD) se expresa claramente que «Taxation initiatives at both EU and Member State level can help us reach our climate policy goals by encouraging a switch to cleaner energy, more sustainable industry and more environmentally friendly choices, as part of a socially fair green transition» (Comisión Europea, 2021, p. 1) (OCDE, 2001).
- 3 Es cierto también que ha habido excepciones a este criterio en el año 2022, sobre todo por las exorbitantes subidas de las energías por restricciones en el abastecimiento provocadas por la guerra de Ucrania.
- 4 La Estrategia Medioambiental de la OCDE para la Primera Década del Siglo XXI fue adoptada por los ministros de Medio Ambiente de la OCDE el 16 de mayo de 2001.
- 5 OCDE, 2001, p. 18.

los últimos años, pero no siempre el gravamen se corresponde al coste para el medio ambiente⁶.

Naciones Unidas ha proclamado la estrecha relación entre las políticas fiscales y la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS, en inglés, Sustainable Development Goals, SDGs)⁷, entre los que destacan sobremanera los objetivos relacionados con la lucha frente al cambio climático y la preservación del planeta⁸. La determinante relación entre los tributos como la herramienta principal para conseguir los ODS ha sido subrayada en múltiples ocasiones⁹. Así, en la Agenda Addis Abeba (Naciones Unidas, 2015) se resalta no solo la importancia de fortalecer el funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales, sino también la cooperación fiscal internacional para conseguir corregir las fallas que facilitan el escape de bases impositivas y minoran la movilización de los recursos necesarios para que la meta del desarrollo sostenible pueda alcanzarse.

El trabajo del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales (United Nations Tax Committee, UNTAXCO)¹⁰ es ejemplo de esto, pues ayuda sobre todo a los países en desarrollo a movilizar recursos internos para el desarrollo sostenible ampliando sus bases tributarias, fortaleciendo la Administración fiscal y ayudando a frenar la evasión y elusión fiscal. De hecho, para propiciar la movilización de recursos internos, trabajan sobre diferentes áreas impositivas incluyendo, entre otras, la tributación de las industrias extractivas y la imposición ambiental¹¹.

6 Véase OECD (2018).

7 Resolución 70/1 (United Nations, 2015). Y también la íntimamente relacionada Resolución 69/313 (Naciones Unidas, 2015).

8 De hecho, en materia medioambiental los ODS han de entenderse como la premisa para el desarrollo del Acuerdo de París (Naciones Unidas, 2015). Y aunque realmente los 17 objetivos se interrelacionan entre sí e integran la idea única de desarrollo sostenible, en materia climática y medioambiental, destacan el objetivo 5, aguas limpia y saneamiento; el 7, energía asequible y no contaminante; el 13, acción por el clima, y los 14 y 15, vida submarina y vida de ecosistemas terrestres.

9 De hecho, en materia medioambiental los ODS han de entenderse como la premisa para el desarrollo del Acuerdo de París (Naciones Unidas, 2015). Y aunque realmente los 17 objetivos se interrelacionan entre sí e integran la idea única de desarrollo sostenible, en materia climática y medioambiental, destacan el objetivo 5, aguas limpia y saneamiento; el 7, energía asequible y no contaminante; el 13, acción por el clima, y los 14 y 15, vida submarina y vida de ecosistemas terrestres.

10 El mandato original (ECOSOC, 2004). Se trata de un grupo de 25 expertos de diversa índole en materia tributaria que han sido elegidos por su experticia en la materia y no representan a sus países de origen. Proceden mayoritariamente de las correspondientes Administraciones tributarias nacionales y tienen gran experiencia en la negociación de tratados. La Resolución de la Asamblea General (Naciones Unidas, 2015) determina que los miembros del Comité sean elegidos por la Secretaría General tras haber sido nominados por los diferentes Estados miembros. La vigente composición, en la Nota de la Secretaría General (Naciones Unidas, 2021). Por su parte, los miembros de las diferentes subcomisiones pueden consultarse en <https://www.un.org/esa/ffd/taxcommittee/tc-current-subcommittees.html>.

11 Naciones Unidas, 2022, p. 4, párrafos 16 y 17.

Y es que los impuestos sirven para prácticamente todos los objetivos de desarrollo sostenible, pues generan los recursos que financian las acciones que los apoyan:

- Fomentan la solidaridad y el crecimiento económico.
- Influyen en el comportamiento y las decisiones de las personas, lo que tiene beneficios en los sistemas de salud, las políticas de género y en la protección del medio ambiente.
- Y, finalmente, los sistemas tributarios justos facilitan la consciencia fiscal de los contribuyentes y fortalecen el contrato social¹².

También en el seno de las Naciones Unidas, el recientemente finalizado trabajo del Comité Ad Hoc (Ad Hoc Committee, AHC) creado¹³ para la redacción del borrador de los Términos de Referencia de la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional (Draft of the Terms of Reference of the Framework Convention on International Tax Cooperation, TOR of FC) se ha referido a esta conexión. De hecho, los Términos de Referencia aprobados:

- Sostienen en el Preámbulo que la Convención Marco ha de reflejar las resoluciones que contienen las agendas de desarrollo sostenible.
- Citan entre los Principios de la Convención una perspectiva holística de desarrollo sostenible que abarque de manera equilibrada e integrada los aspectos de las políticas económicas, sociales y ambientales.
- Y, entre los cometidos de la Convención, mencionan que la cooperación fiscal internacional ha de contribuir al logro del desarrollo sostenible en sus tres dimensiones: económica, social y ambiental, de manera equilibrada e integrada¹⁴.

De esta manera, los tributos se convierten en armas idóneas frente al cambio climático, pues son instrumentos que facilitan la transición de los com-

12 La Plataforma de Colaboración Tributaria (integrada por Naciones Unidas, la OCDE, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional) afirma que «Taxation is a significant factor in 10 of the 17 SDGs» y que «Making progress on taxation is therefore vital for achieving the SDGs», véase Banco Mundial, 2018, p. 9.

13 Resolution Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations (Naciones Unidas, 2023).

14 Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation (United Nations, 2024). Aprobados por el AHC el 16 de agosto de 2024. La aprobación por la Asamblea General de estos TOR, en el seno del 79º periodo de sesiones (United Nations, 2024, p. 5).

bustibles fósiles a combustibles más limpios, la reducción de la emisión de gases efecto invernadero y el ahorro de energía.

2.2. La multilateralidad y la cooperación entre los Estados como única fórmula efectiva para salvaguardar el planeta y alcanzar el deseado desarrollo sostenible

Las medidas sobre fiscalidad ambiental introducidas en los últimos años de manera generalizada en los sistemas tributarios domésticos carecerían de eficacia si los países no sumaran todos los esfuerzos en la misma dirección. El planeta es uno y la naturaleza no entiende de fronteras. La lucha frente al cambio climático ha de aunarse en iniciativas conjuntas y, en este sentido, la cooperación fiscal internacional a diferentes niveles ha adquirido una importancia transcendental.

2.2.1. Nivel comunitario

A escala europea, la sucesión de normas que atienden los problemas medioambientales y climáticos se ha ido acelerando desde 2019 en el marco del llamado Pacto Verde Europeo (European Green Deal, EGD)¹⁵.

De hecho, sobre todo a partir de 2021, tras la crisis provocada por la pandemia y en la implementación del Acuerdo de París, todos los Estados miembros se han comprometido a disminuir al menos en un 55% sus emisiones de carbono en 2030 y a alcanzar emisiones cero en 2050 (no contaminar nada, esto es, conseguir la denominada neutralidad climática)¹⁶. El Pacto Verde engloba una serie de planes y normas que contienen compromisos y tareas organizadas en diferentes líneas de actuación que convergen en una acción común de la Unión frente al cambio climático:

- Un Plan de transición energética: Plan REPowerEU¹⁷.
- Un mecanismo de corrección de precios del gas (Market Correction System, MCS)¹⁸.

15 Pacto Verde Europeo (Comisión Europea, 2019).

16 Reglamento por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática (Comisión Europea, 2021).

17 «REPowerEU trata de reducir rápidamente nuestra dependencia de los combustibles fósiles rusos acelerando la transición hacia una energía limpia y uniendo fuerzas para lograr un sistema energético más resiliente y una verdadera Unión de la Energía» (Unión Europea, 2022, p. 2).

18 European Commission, 2022.

- Un Plan Industrial del Pacto Verde (Green Deal Investment Plan, GDIP) para la era de cero emisiones netas¹⁹ (Net-Zero Industry Act, NZIA).
- La Ley de restauración de la naturaleza (Nature Restoration Act, NRA)²⁰: el pésimo estado de los ecosistemas naturales de Europa motiva la propuesta de la Comisión en el marco de la estrategia de biodiversidad de la UE para 2030 (Pacto Verde). Se busca adoptar medidas no solo para preservar, sino también para devolver balance y equilibrio a los espacios naturales de nuestro territorio²¹.

Como es obvio, llegar al objetivo de neutralidad implica la realización de una amplia gama de inversiones²². Precisamente el Plan de Inversiones del Pacto Verde Europeo atiende a esta necesidad y la UE ha dispuesto de una artillería de mecanismos de financiación en apoyo a los esfuerzos de inversión de las Administraciones regionales, las empresas y los ciudadanos:

- El Mecanismo para una Transición Justa se dirige a mitigar los efectos negativos de la transición climática en aquellas regiones y sectores más perjudicados por su dependencia de los combustibles fósiles..
- El Fondo Social para el Clima (Social Climate Fund, SCF) acompaña al ETS II²³, con el fin de apoyar a los ciudadanos y las empresas vulnerables más afectados por la ampliación del régimen de comercio de derechos de emisión a los sectores de edificios y de transporte por carretera.
- El Fondo de Modernización, financiado con el 2% del total de la subasta de derechos de emisión (Emission Trading System, ETS) del período 2021-2030.
- El Fondo de Innovación, financiado también en el marco del ETS, financiará el desarrollo de tecnologías innovadoras de baja emisión de carbono (tecnologías y procesos en industrias de gran consumo de energía, en la captura, uso y almacenamiento de carbono, en energías renovables o en almacenamiento de energía).

¹⁹ Comisión Europea, 2023. Así, el reciente Reglamento que establece un marco de medidas para reforzar el ecosistema europeo de fabricación de tecnologías de cero emisiones netas (Consejo Europeo, 2024).

²⁰ European Parliament and Council, 2024.

²¹ Además, la regulación ayudará a la UE a cumplir con sus compromisos internacionales, en particular con el Marco Global de Biodiversidad (Naciones Unidas, 2022).

²² El Banco de España estima un importe anual de más de 477.000 millones durante un periodo de 10 años (Banco de España, 2024, p. 29).

²³ Emission Trading System II.

- El Programa Horizonte Europa.
- El Programa LIFE que financiará proyectos en naturaleza y biodiversidad, economía circular y calidad de vida, mitigación y adaptación al cambio climático y transición a energías limpias.

Así mismo, a una escala supraeuropea, se apoya a países en desarrollo a reducir sus emisiones de GEI²⁴, y se destinan fondos del presupuesto de la UE, del Fondo Europeo de Desarrollo y del Banco Europeo de Inversiones.

Pero los países de la Unión son los que han de contribuir a la provisión de los fondos (comunes) que sostienen y financian la ambiciosa meta de 2050 y es ahí donde entran en juego las directrices para las políticas fiscales ambientales de los Estados miembros²⁵.

2.2.2. La OCDE

Desde el principio, la fórmula de acción climática de la OCDE²⁶ atiende a cooperación y a la integración conjunta de las cuestiones medioambientales en las políticas económicas de los Estados. Se definen diferentes objetivos:

- La integridad de los ecosistemas mediante una gestión eficaz de los recursos naturales, señalando a este efecto tres áreas prioritarias de actuación: el cambio climático, los recursos de agua dulce y la biodiversidad.
- El crecimiento económico ha de elaborar modelos de consumo y producción sostenibles acordes con las exigencias medioambientales en los sectores prioritarios, esto es, la agricultura, el transporte y la energía.
- La captación de datos: los miembros de la OCDE elaboran pequeños conjuntos de indicadores de síntesis y llevan a cabo acciones de observación medioambiental.
- La mejora de la comunicación al consumidor con más precisión en la información de los etiquetados de productos.
- Y el avance en la gobernanza y la cooperación en materia de medio ambiente a escala mundial.

24 Gases de efecto invernadero.

25 Consejo Europeo (2003). Su actualización, en European Commission (2021).

26 OCDE (2001).

En este sentido, la OCDE ha subrayado tanto la ampliación y el perfeccionamiento de los tributos ambientales y demás medidas fiscales relacionadas con la protección de la naturaleza (reducción de incentivos, por ejemplo)²⁷ como la cooperación entre los Estados como las claves para conseguir los objetivos climáticos comunes²⁸.

2.2.3. Naciones Unidas

Sin duda, en los últimos dos años, hay que destacar los avances en sede de cooperación fiscal internacional llevados a cabo por las Naciones Unidas que, entre otros aspectos, buscan soluciones tributarias para la problemática del cambio climático como una de las tres dimensiones del desarrollo sostenible.

El Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria (United Nations Tax Committee, UNTAXCO) estableció el Subcomité de Tributación Ambiental durante su 23ª sesión²⁹. Este grupo actúa en varias líneas³⁰:

- La interacción de los impuestos al carbono con otras medidas nacionales.
- El papel de los impuestos al carbono y otras medidas en el apoyo a la transición energética.
- La interacción entre los impuestos al carbono y los programas de compensación de carbono.
- Los mecanismos de ajuste fronterizo de carbono y cómo los países en desarrollo pueden evitar efectos indeseados por la implementación de tales medidas en otras jurisdicciones.
- Otras medidas fiscales ambientales, aparte de los impuestos al carbono, que son relevantes para los países en desarrollo.

27 Para la OCDE: «La incorporación de la acción climática y ambiental en los procesos presupuestarios, fiscales y de planificación nacionales es fundamental para que las transiciones tengan éxito y sean equitativas» (2021, párrafo 20).

28 OCDE (2013, p. 70). Véase también OCDE (2021, párrafo 26).

29 Esta sesión se desarrolló en formato virtual (por las restricciones de la pandemia) del 19 al 28 de octubre de 2021.

30 Líneas de trabajo aprobadas durante la 24ª sesión del Comité desarrollada todavía virtualmente del 4 al 7 y del 11 al 12 de abril de 2022. E/C.18/2022/CRP9 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2022).

Obviamente, el trabajo del subcomité está alineado con los objetivos de desarrollo sostenible³¹: el ODS 13 (Acción por el Clima), el ODS 7 (Energía Asequible y No Contaminante), ofreciendo a los países en desarrollo opciones para reducir emisiones, fomentar una transición hacia energías limpias y fortalecer la resiliencia climática y, claramente, el ODS 17 (Alianzas para los Objetivos) a través de la cooperación internacional para la movilización sostenible de recursos.

Precisamente, en la 29ª sesión del Comité, a la que hemos tenido oportunidad de asistir³², este grupo de trabajo sobre tributación ambiental ha presentado para su aprobación varios trabajos que contemplan una visión actualizada de las posibles medidas fiscales que, coordinadas multilateralmente, atienden a los acuciantes problemas ambientales y climáticos³³.

Así, en la primera línea de trabajo sobre la interacción de los impuestos al carbono³⁴ y otras medidas fiscales ambientales domésticas se considera ahora la eliminación de los subsidios a los combustibles fósiles³⁵.

En la línea de trabajo relativa a los mecanismos de ajuste transfronterizo de los créditos de carbono, se presentan posibles respuestas a desequilibrios en los ajustes³⁶.

En cuanto a las otras medidas tributarias ambientales distintas a la tributación sobre el carbono se estudian diferentes ejemplos de impuestos ambientales y hace un inventario de impuestos ambientales y otras medidas fiscales³⁷.

31 E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024, p. 2, párrafo 3).

32 La 29ª sesión del UNTAXCO ha tenido lugar en la sede de Naciones Unidas de Ginebra del 14 al 18 de octubre de 2024.

33 Se trata de los resultados de la labor del subcomité de fiscalidad ambiental en el seguimiento de la sesión anterior en Nueva York, E/C.18/2024/CRP.7 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024). Entonces se aprobaron los documentos resultantes de las líneas de trabajo 2 y 3 sobre la imposición del carbono y transición energética (The Role of Carbon Taxes and other Measures to Support Energy Transition) y la interacción entre la imposición sobre el carbono y los programas de compensación de créditos al carbono (The Interaction between Carbon Taxes and Carbon Offset Programs).

34 E/C.18/2023/CRP.16 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2023). Entre los manuales desarrollados por el Comité está precisamente el Handbook on Carbon Taxation for Developing Countries (United Nations, 2021).

35 ANNEX A to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

36 ANNEX B to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

37 ANNEX C-1 to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

Finalmente, se propone para su discusión (aunque no se aborda el asunto) un trabajo sobre la interacción entre la imposición sobre el carbono y el resto de los impuestos regulares (impuestos sobre la renta, IVA, etc.)³⁸.

En su trigésima sesión, celebrada en Nueva York³⁹, el Comité recibió del Subcomité sobre Medio Ambiente los trabajos de esta membresía del comité 8 que finaliza ahora y ha presentado una serie de recomendaciones orientadas a profundizar en el tratamiento de las cuestiones tributarias relacionadas con el medio ambiente y el cambio climático⁴⁰:

- Reforzar el papel de la tributación ambiental en los países en desarrollo. Se propone continuar y ampliar el trabajo sobre diversos tipos de impuestos ambientales de interés para los países en desarrollo, prestando especial atención a la adaptación de los sistemas tributarios existentes a contextos con baja capacidad administrativa. Se sugiere brindar orientación práctica para la transición gradual de los impuestos especiales sobre combustibles hacia gravámenes basados en el contenido de carbono, con el fin de movilizar recursos internos de manera compatible con el crecimiento económico e incentivar inversiones en tecnologías sostenibles. Además, se plantea explorar nuevas fuentes de ingresos fiscales ambientales, especialmente en sectores como la gestión de residuos, el uso del agua y del suelo, la silvicultura y la agricultura.
- Analizar las principales consideraciones administrativas, tanto a nivel local como nacional, para la aplicación efectiva de medidas de tributación ambiental, desarrollando un marco que permita evaluar su viabilidad práctica. Asimismo, se propone profundizar en los lineamientos contenidos en el Manual sobre tributación del carbono en países en desarrollo y en los trabajos del Comité en su mandato actual, con el objetivo de comparar distintos modelos de Administración tributaria. Esto incluye el análisis del marco legislativo necesario en torno a la determinación del sujeto pasivo, los mecanismos de recaudación y control, la mitigación de la evasión fiscal y los procedimientos que fomenten el cumplimiento voluntario. También se sugiere recopilar estudios de caso sobre buenas prácticas, incluyendo la tributación de los créditos negociados en mercados voluntarios de carbono.

38 ANNEX D to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

39 30th Session UNTAXCO, 24-28 marzo 2025, Nueva York.

40 Véase E/C.18/2025/CRP.21 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Thirtieth session. Environmental Taxation Co-Coordination Report, 2025).

- Profundizar los aspectos tributarios ambientales vinculados a sectores específicos como la navegación marítima y la aviación. Además, se plantea examinar cómo estructurar la tributación en industrias asociadas a la deforestación, de modo que contribuya tanto al uso sostenible de los recursos forestales como al crecimiento económico.

Desde el primer momento este grupo ha colaborado con otros subcomités también relacionados con el cambio climático, como el subcomité de las industrias extractivas y el subcomité del modelo de convenio.

Así, por su parte, en esta penúltima reunión, el subcomité de industrias extractivas ha presentado:

- Un documento sobre transición energética⁴¹ que, desde la óptica de la producción de energía, estudia la intersección entre la política fiscal y la transición energética. Destaca la disparidad en la inversión y la producción de energía entre los países desarrollados y los países en desarrollo y propone medidas fiscales para impulsar la inversión en energía limpia en los países en desarrollo donde el desafío radica en equilibrar la necesidad de aumentar el acceso a la energía con la producción de energía no contaminante. Se ejemplifica con las medidas adoptadas en algunos países.
- Un borrador con una guía para la valoración de productos mineros para fines tributarios⁴². La valoración correcta de los productos naturales es fundamental en prevención conjunta de la erosión de bases y traslado de beneficios y para que los países de la fuente recauden de manera justa, pero también para la protección de los recursos naturales no renovables en los países en desarrollo. En esta guía se señalan los problemas en la fijación de precios de estos productos y se da capacidad a las Administraciones tributarias con métodos para abordarlos de manera efectiva.
- Un borrador del que será el anexo 2 del capítulo 5⁴³ sobre incentivos fiscales del Manual de Naciones Unidas para la Tributación de las Industrias Extractivas para Países en Desarrollo⁴⁴. Este anexo analiza el impacto potencial del Impuesto Mínimo Global (reglas Global

41 E/C.18/2024/CRP.43 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

42 E/C.18/2024/CRP.42 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

43 E/C.18/2024/CRP.44 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

44 United Nations Handbook on Extractive Industries (United Nations, 2021).

Anti-Base Erosion o GloBE)⁴⁵ sobre los incentivos fiscales que típicamente se ofrecen a los inversionistas en las industrias extractivas.

Entre los trabajos del subcomité de redacción del Modelo de Convenio (MC)⁴⁶ se abordan cuestiones ambientales. Conscientes de que muchos de los países en desarrollo cuentan con recursos naturales valiosos, pero no siempre renovables o finitos, hay que encontrar el equilibrio entre lograr el máximo beneficio «sostenible» para el país y atraer a los inversores con retorno acorde con los riesgos asumidos. Por ello se propone⁴⁷ un nuevo artículo 5A⁴⁸ del Modelo de Convenio⁴⁹ que contemplaría una rebaja en la regla de los 30 días de permanencia para la aplicación del principio de tributación en la fuente sobre las rentas procedentes de actividades vinculadas a las industrias extractivas y de otros recursos naturales (no renovables, y se amplía a los renovables)⁵⁰.

Por otra parte, también en el seno de las Naciones Unidas, la Resolución 78/230, aprobada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2023⁵¹, Promoción en las Naciones Unidas de la Cooperación Internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación, incide en la idea de fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación para que esta sea plenamente inclusiva y más eficaz, tanto en términos de procedimiento como sustantivos, de modo que los Gobiernos puedan cooperar mejor en la generación de financiación para el desarrollo. La elaboración de una Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional contribuirá a acelerar la implementación de la Agenda de Acción de Addis Abeba sobre la Financiación para el Desarrollo y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Para ello, establece que un comité intergubernamental especial (Ad Hoc Committee, AHC) sea el encargado de elaborar el proyecto de Términos de Referencia de esta Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional (TOR) que habrá de adoptar una perspectiva holística

45 Pilar II del Inclusive Frame (IF) Anti-Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) de la OCDE y el G20.

46 Modelo de Convenio de Naciones Unidas (Naciones Unidas, 2021).

47 Este nuevo artículo 5A ha sido cuestionado en el debate, pues los observadores representantes de las industrias extractivas han puesto de manifiesto que la limitación de los 30 días resulta demasiado escasa para este tipo de actividades que exigen un estudio prospectivo previo amplio y donde la toma de decisiones de inversión no es tan rápida, pues envuelve cuestiones de gobernanza tales como acuerdos, impacto ambiental, traslado de activos, etc. También se ha criticado la ampliación de la regla a los renovables.

48 Esta nueva provisión se presentó en una nota con insumos por parte del subcomité de las extractivas en la sesión anterior. E/C.18/2024/CRP.14 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

49 Naciones Unidas (2021).

50 E/C.18/2024/CRP.31 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

51 United Nations (2023).

de desarrollo sostenible considerando las interacciones con otros ámbitos importantes de la política económica, social y ambiental.

El mandato del AHC finalizó el 16 de agosto de 2024 con la aprobación del borrador de los Términos de Referencia de la Convención Marco. El informe que incluye estos TOR ha quedado aprobado en la Asamblea General en el 79^a periodo de sesiones (Naciones Unidas, 2024).

Aunque en los debates⁵² muchos países manifestaron la necesidad de priorizar en la Convención las cuestiones sobre tributación ambiental⁵³, los TOR se refieren tímidamente a este asunto⁵⁴:

- En el Preámbulo: la Convención ha de reflejar, entre otras, las emblemáticas agendas para el desarrollo sostenible: resoluciones 70/1 del 25 de septiembre de 2015, sobre Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, y 69/313 del 27 de julio de 2015, sobre la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo⁵⁵. Como ya hemos mencionado, en estas resoluciones enfatiza la importancia de que los países se esfuercen en una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en aras de implementar un sistema global de gobernanza fiscal liderado por las Naciones Unidas⁵⁶. Un sistema fiscal internacional más justo en el que, sirviéndose de los trabajos llevados a cabo en otros foros internacionales, se consigan depurar las fallas aún existentes, se optimice las bases de recaudación, sea posible la construcción de capacidad en las economías más

52 El AHC se constituyó en la sesión inicial de febrero de 2024. Las reuniones de la primera sesión sustantiva tuvieron lugar en el mes de abril y la segunda sesión ha sido la llevada a cabo del 9 al 16 de agosto de 2024 en Nueva York.

53 Sobre todo, han sido países en desarrollo muy amenazados por las consecuencias del cambio climático, como las pequeñas islas (Jamaica y Barbados, por ejemplo); países caribeños (Brasil) y del sudeste asiático (Indonesia) aludieron a la acuciante necesidad de que la Convención Marco haga referencia expresa a la cooperación en sede de tributación ambiental.

54 Como bien comenta la profesora Amparo Grau, en aras de lograr una mayoría de votos en el AHC, el texto de los TOR ha descafeinado ciertas menciones, como ha sido el caso de la necesidad de cooperar en las medidas tributarias relacionadas con el clima (Grau, 2024).

55 El preámbulo de los TOR, literalmente, enuncia que: «The text of the framework convention should reflect, inter alia, the following General Assembly resolutions:

a. 78/230 of 22 December 2023 on Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

b. 77/244 of 30 December 2022 on Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

c. 70/1 of 25 September 2015 on Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development and

d. 69/313 of 27 July 2015 on the Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development».

56 La profesora Eva Andrés Saucejo ha sido precursora de estas ideas, véanse, por ejemplo, sus trabajos de 2018 y 2024.

débiles y la movilización de recursos necesaria para el desarrollo sostenible de los pueblos.

- En los Principios: entre los principios que han de inspirar la Convención aparece la perspectiva holística del desarrollo sostenible en una visión equilibrada que integre las políticas económicas, sociales y también ambientales⁵⁷. Y es que, a nuestro modo de ver, este es el principio inspirador más potente de la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional. El desarrollo sostenible no será posible sin que los recursos lleguen a todos los campos en los que se desenvuelven los 17 objetivos de las agendas y porque, al final, todos los aspectos que lo engloban están interconectados y convergen.

2.3. La *fast fashion* como ejemplo de amenaza al desarrollo sostenible

Ilustremos con un ejemplo la industria de la *fast fashion*⁵⁸, una de las actividades económicas que hoy en día genera mayores beneficios y también distorsiones a distintos niveles.

Las empresas más rentables en este sector son grandes gigantes de la economía digital y global y del *E-commerce* (TEMU, ETSY, NEXT o SHEIN). Exportan mercancías de bajo coste a todo el mundo. La mayoría de las transacciones son directas al consumidor final, lo que les permite eludir el pago de impuestos de importación debido a las exenciones que muchos sistemas tributarios nacionales conceden a las importaciones de escaso valor. Esto crea una evidente injusticia tributaria, pues los países donde se genera el beneficio no recaudan nada por los consumos que finalmente tienen lugar en su territorio. Además, se quiebra el principio de competencia leal frente a los competidores locales.

Desde una perspectiva ecológica, los países importadores se enfrentan a altos costes en el intento de reparar las consecuencias ambientales del crecimiento exponencial de los envíos bajo este modelo comercial. Los millones de toneladas de plásticos y residuos generados por los embalajes de estos pequeños paquetes son un problema que debe abordarse con urgencia. A esto se suma la contaminación derivada del transporte de esta

⁵⁷ La Convención Marco debe tomar una «holistic, sustainable development perspective that covers in a balanced and integrated manner economic, social and environmental policy aspects» (United Nations, 2024, p. 3).

⁵⁸ Sobre esta cuestión véase Nana Ama Sarfo (2023, 20 de mayo de 2024 y 30 de septiembre de 2024).

paquetería⁵⁹, tanto en el envío como en la recogida en caso de devoluciones a domicilio. Este tráfico genera innumerables problemas de congestión y polución en las ciudades de todo el mundo.

Tampoco debemos olvidar que la industria textil es una de las más contaminantes, tanto en la emisión de gases de efecto invernadero como en los vertidos tóxicos al medio ambiente⁶⁰.

Y a esto se añade que la «fast fashion» es un modelo «low cost». Estas compañías producen a escala descomunal y pueden vender a precios ridículos porque fabrican en las economías más débiles (India, Pakistán, China), con costos ínfimos y sin respetar los acuerdos internacionales sobre el clima ni los derechos humanos⁶¹.

Algunos países⁶² ya están implementando diferentes soluciones frente a este fenómeno: un impuesto de cuota fija por prenda nueva comercializada en el país⁶³, tipos de IVA más reducidos para las tiendas de segunda mano y plataformas en línea, servicios de alquiler o de reparación de ropa, con el fin de fomentar la reutilización y el reacondicionamiento de prendas, así como ampliar el impuesto sobre plásticos a productos textiles. También en la Unión Europea se plantea una regulación con medidas fiscales para este sector⁶⁴.

Hacemos notar aquí que los TOR de la Convención Marco de Naciones Unidas establecen que el primer protocolo temprano a redactar juntamente con el texto de la Convención Marco sobre la tributación de los servicios transfronterizos en una economía digital y global, aunque no específicamente, también atendería a los problemas del impacto ambiental de este modelo económico.

59 Aunque las compañías incentivan las entregas más eco usando *riders* o puntos de entrega, realmente el volumen no es significativo si se compara con el transporte con vehículos a motor.

60 Según la OMS la industria de la moda es responsable del 10% de las emisiones globales de gases de efecto invernadero. El teñido textil representa el 20% de la contaminación del agua y la fabricación de tejidos es el segundo mayor contaminante del agua a nivel mundial, solo por detrás de la agricultura.

61 En muchos casos empleando mano de obra infantil.

62 Reino Unido, Francia, Australia o Brasil, entre otros. En España tenemos el tímido Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable (Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular, 2022) y la «tasa Amazon» sobre los envíos en Cataluña.

63 Los ingresos de este impuesto se destinarían a mejorar y desarrollar las instalaciones locales de reciclaje de ropa y la recolección de prendas.

64 European Commission (2022).

En definitiva, nos enfrentamos a problemas complejos que requieren soluciones en diversos planos, pero que deben converger hacia la misma idea, transformar el formato de nuestra vida en el planeta Tierra hacia un modelo económico, social y ambiental sostenible⁶⁵.

Y todo lo anterior se reitera también en los cometidos: la Convención ha de favorecer que la cooperación fiscal internacional contribuya a la consecución del desarrollo sostenible en sus tres dimensiones, económica, social y ambiental, de manera integrada y equilibrada⁶⁶.

Sí que ha quedado reflejado de manera expresa la inquietud general de todos los Estados sobre el cambio climático y la necesidad de una acción coordinada y global frente a las amenazas que supone este fenómeno para todos en los protocolos⁶⁷, pues la tributación ambiental está entre los temas sugeridos para uno de los protocolos de desarrollo de la Convención⁶⁸.

2.4. Conclusión

En sede europea, la nueva Comisión, tras establecer los objetivos climáticos para 2040, deberá adoptar las medidas e impulsar las inversiones necesarias para alcanzar los objetivos del Pacto Verde europeo. Estas acciones deberán ser compatibles con las nuevas prioridades de la UE en materia de defensa, seguridad económica y autonomía energética. Han de ser tenidos en cuenta los efectos desiguales de la transición climática en distintas regiones, sectores, empresas y hogares a fin de mitigar el impacto negativo de la transición energética. La tendencia debería ir hacia un instrumento de financiación común permanente que permita financiar este tipo de macroproyectos, evitando el impacto desigual sobre las finanzas públicas nacionales y preservando el mercado único.

65 Véase la nota 53.

66 Para alcanzar sus objetivos la Convención debe acometer «international tax cooperation approaches that will contribute to the achievement of sustainable development in its three dimensions, economic, social and environmental, in a balanced and integrated manner» (United Nations, 2024, párrafo 10 c).

67 En las reuniones de la segunda sesión del AHC hubo intensos debates en relación con los protocolos como instrumento de desarrollo de la Convención Marco. Finalmente, el texto de los TOR aclara su carácter vinculante e integrado con la Convención Marco.

68 Después de definir la materia del primer protocolo temprano («address taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy») y un listado de los posibles temas para el segundo (a elegir después por el Comité negociador de la Convención), el párrafo 17 de los TOR establece que «Protocols addressing the following topics, inter alia, could be considered: a. tax cooperation on environmental challenges; b. exchange of information for tax purposes; c. mutual administrative assistance on tax matters; and d. harmful tax practices».

Las acciones de la estrategia energética de los países de la OCDE estimulan el avance hacia la descarbonización y el tránsito a las energías limpias.

Sin embargo, el calendario sigue corriendo y los países no han cumplido sus compromisos. Ya nos hicimos eco de las palabras del secretario general para el Desarrollo Económico y Social (DESA) de Naciones Unidas, en la 26ª sesión del UNTAXCO⁶⁹:

[...] se ha encendido la luz de alarma bajo la rúbrica «rescate a los ODS». Hay urgencia máxima para llegar a la meta, se ha recorrido ya más de la mitad del camino trazado por la agenda 2030 y el hambre y la desigualdad en el mundo no se han frenado, es más, no paran de crecer: No se ha llevado a cabo la inversión económica acordada por los estados en Addis Abeba. La agenda exigía transición energética, digital y sostenibilidad, fin de los subsidios distorsionantes y acción solidaria con normas compartidas y complementar con el fomento de capacidades. Había que identificar las oportunidades y las vulnerabilidades de los países desfavorecidos para canalizar el esfuerzo a la hora de mejorar sus sistemas fiscales. Es una necesidad fortalecer el vínculo entre imposición, salud, sostenibilidad, energía y medioambiente [...]. En definitiva, la tarea es inminente, debemos ayudar a los países en desarrollo a identificar sus debilidades, a superar estas deficiencias y a alcanzar los ODS⁷⁰.

En el discurso de bienvenida a la 29ª sesión del Tax Committee, la representación de la Secretaría General⁷¹ reiteró que los países no habían cumplido su compromiso de aportaciones para la financiación para el desarrollo, y por ello los ODS están en crisis. El calendario que se había trazado es ya imposible de cumplir, no ya para 2030, sino para 2050, cuando parece muy difícil conseguir la neutralidad climática comprometida por los Estados. Como ya se dijo en 2015, los recursos domésticos son fundamentales para conseguir cumplir las agendas. Hay que conseguir incrementar la recaudación justa y que estos recursos se asignen también de manera justa a financiar el desarrollo sostenible.

69 24 -27 de marzo de 2023 en Nueva York.

70 Márquez (2023, p. 11).

71 Shari Spiegel (Secretaría General de Naciones Unidas, 2024).

En el momento del cierre de este trabajo, nos encontramos a pocas semanas de la celebración de la cuarta Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo que tendrá lugar en Sevilla del 30 de junio al 3 de julio de 2025, es una gran oportunidad para ratificar los compromisos y acelerar al máximo la acción frente al desastre climático⁷². Esta cuarta conferencia de Sevilla es la continuación de los trabajos específicos de Naciones Unidas sobre financiación para el desarrollo tras las conferencias celebradas en Monterrey, México (2002), Doha, Catar (2008) y Addis Abeba, Etiopía (2015). Se espera que Sevilla sea un llamado inequívoco a los Estados para reactivar sus economías, recuperar recursos y canalizarlos hacia la financiación del desarrollo sostenible. El deterioro geopolítico, la amenaza de desastres relacionados con el cambio climático y el agravamiento de la desigualdad de género exigen una acción urgente. El tiempo apremia: esta cumbre debe traducirse en un compromiso genuino por parte de los Estados para contribuir al cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible.

Un esfuerzo más evidente es necesario para que los países más desfavorecidos puedan implementar una transición energética que al mismo tiempo garantice el acceso a la energía. En un mundo cada vez más amenazado por los desastres naturales, diez años después de Addis Abeba y a solo cinco años del 2030, la Cuarta Conferencia sobre Financiación para el Desarrollo (FFD4⁷³) puede ser la última oportunidad para que los países manifiesten este compromiso en firme, una mayor y real movilización de recursos para preservar los recursos naturales en pro del desarrollo sostenible.

Los ODS están en peligro y solo el fortalecimiento de la cooperación internacional en materia tributaria puede salvarlos. Es por ello por lo que, como hemos expuesto *supra*, Naciones Unidas, consciente de que el avance no ha sido suficiente restando tan poco tiempo para 2030⁷⁴, ha dibujado y ahora propulsa una nueva hoja de ruta: la de una cooperación fiscal internacional más inclusiva y efectiva enmarcada en la cada vez más cercana Convención

72 Será la IV Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo tras las de Monterrey en 2002, Doha en 2008 y Addis Abeba en 2015. Esta vez la cumbre tendrá lugar en Sevilla del 30 de junio al 3 de julio de 2025. Su principal objetivo es precisamente agilizar la movilización de los recursos financieros por parte de la comunidad internacional para cumplir los compromisos de la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible a nivel global.

73 Un repaso de todas las Conferencias Internacionales sobre la Financiación para el Desarrollo celebradas bajo los auspicios de las Naciones Unidas en <https://financing.desa.un.org/fr/node/6379> (United Nations. History of FFD Conferences, 2025).

74 La agenda que contienen los TOR establece un margen de tres años para la finalización de la Convención y los dos primeros protocolos (los denominados protocolos tempranos o «early protocols») y la fecha de 2027 para su aprobación por la Asamblea General en lo que sería su 82º periodo de sesiones (United Nations, 2024, p. 5, párrafo 18).

Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional y sus protocolos. Una herramienta fiscal holística hacia la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible.

2.5. Bibliografía

Ama, N. (6 de noviembre de 2023). The Tax Man Comes for Fast Fashion. Tax Notes.

Ama, N. (20 de mayo de 2024). The Tax Man Comes for Fast Fashion. Tax Notes.

Ama, N. (30 de septiembre de 2024). The Tax Man Comes for Fast Fashion. Tax Notes.

Andrés, E. (2018). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho del Estado*, enero-junio(40).

Andrés, E. (2024). Hacia una nueva arquitectura de la cooperación tributaria internacional institucionalizada en el siglo XXI, bajo el rol clave de Naciones Unidas: a propósito de la Resol. A 77/441 (29 dic. 2022) y del informe de la SG A/78/235 (julio 2023) de NU. En *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario: Estudios en memoria del Profesor Carmelo Lozano Serrano*. Pamplona: Aranzadi.

Banco de España (2024). Las políticas de la UE para la transición verde, 2019-2024. Documentos Ocasionales 2424.

Comision Europea (11 de diciembre de 2019). *Pacto Verde Europeo. Hacia la consecución de nuestros objetivos*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/869813/EGD_brochure_ES.pdf

Comisión Europea (14 de julio de 2021). *Revision of the Energy Taxation Directive (ETD): Questions and Answers*. Brussels: Comisión Europea.

Comisión Europea (1 de febrero de 2023). Un Plan Industrial del Pacto Verde para la era de cero emisiones netas. COM(2023) 62 final. Bruselas.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (18 de marzo de 2022). Environmental Taxation Co-ordinators' Report (24th session). E/C.18/2022/CPR.9. New York.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (10 de marzo de 2023). The Interaction of Carbon Taxation with other National Measures Part A: Interaction between carbon taxes and other environmental measures (emissions trading and climate policy) (26th session). *E/C.18/2023/CRP.16*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (27 de septiembre de 2024). Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: The treatment of income arising from extractives and other natural resources (29th session). *E/C.18/2024/CRP.31*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation for discussion and first consideration by the Tax Committee, Assessing the Interaction between Carbon Taxation and Mainstream Taxes: VAT, Pers. Inc. Tax, Corp. Inc. Tax and Excise Duties Part A. *ANNEX D to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation proposed for final approval by the Tax Committee in October 2024, Border Carbon Adjustments: Impact and Relevance for Developing Countries Part C: Potential responses to border carbon adjustments. *ANNEX B to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation proposed for final approval by the Tax Committee in October 2024, Environmental Taxation (Other than Carbon Taxes) (29th session). *ANNEX C-1 to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation proposed for final approval by the Tax Committee in October 2024, Phasing Out Fossil Fuel Subsidies (29th session). *ANNEX A to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (26 de septiembre de 2024). Environmental Taxation Co-Coordinator's report (29th session). *E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (4 de marzo de 2024). Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: The treatment of income arising from extractives and other natural resources. *E/C.18/2024/CRP.14*. New York.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (1 de octubre de 2024). Taxation of the Extractive Industries: Energy transition in extractive industries. *E/C.18/2024/CRP.43*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (1 de octubre de 2024). Taxation of the Extractive Industries: Tax incentives and the global minimum tax in the extractive industries. *E/C.18/2024/CRP.44*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (30 de septiembre de 2024). Taxation of the Extractive Industries: The Valuation of Mining Products for Tax Purposes (29th session). *E/C.18/2024/CRP.42*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (10 de marzo de 2024). Transfer Pricing Co-Coordinator's Report (28th session). *E/C.18/2023/CRP.7*. New York.

European Commission (14 de julio de 2021). Revision of the Energy Taxation Directive (ETD): Questions and Answers. Brussels.

European Commission (22 de noviembre de 2022). Establishing a market correction mechanism to protect citizens and the economy against excessively high prices. *COM(2022) 668 final 2022/0393 (NLE)*. Strasbourg.

European Commission (30 de marzo de 2022). EU Strategy for Sustainable and Circular Textiles, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. *COM(2022) 141 final*. Brussels.

Grau, A. (6 de septiembre de 2024). United Nations Tax Framework Convention: Terms of Reference for an Inclusive and Effective International Tax Cooperation? Critical Issues. *Kluwer International Tax Blog*.

Márquez, E. (2023). Apuntes sobre los últimos trabajos de Naciones Unidas en materia tributaria: las 25ª y 26ª Sesiones del Comité de Expertos para

la Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de Naciones Unidas. *Carta Tributaria*, abril (24).

Naciones Unidas (21 de junio de 2021). Nota de la Secretaría General. *E/2021/9/Add.13*.

Naciones Unidas (2022). Marco Global de Biodiversidad de Kunming-Montreal. *Conferencia de Biodiversidad de la ONU de 2022 (COP15)*. Kunming-Montreal.

OCDE (16 de agosto de 2001). *Estrategia Medioambiental de la OCDE para la Primera Década del Siglo XXI*. París.

OCDE (2001). *Perspectiva medioambiental de la OCDE*. París.

OCDE (2013). El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente, Foro Consultivo Científico y Tecnológico. A.C. <https://doi.org/10.1787/9789264208193-es>. México, D.F.

OCDE (2021). *Declaración del CAD de la OCDE sobre un nuevo enfoque para adaptar la cooperación para el desarrollo a los objetivos del Acuerdo de París sobre el cambio climático*. París.

OECD (2018). *Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Data Base*. París: OECD Publishing.

Spiegel, Shari (Secretaría General de Naciones Unidas) (15 de octubre de 2024). Discurso de inauguración de la 29ª sesión del UNTAXCO en Ginebra.

United Nations (2021). *UN Handbook on Carbon Taxation for Developing Countries*. Obtenido de <https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-carbon-taxation-developing-countries>.

United Nations (2021). *United Nations Handbook on Extractive Industries Selected Issues for by Developing Countries*. Obtenido de https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-03/web_VERSION_EH_2021.pdf

United Nations (8 de agosto de 2022). Taxation and the Sustainable Development Goals. *E/C.18/2022/4*.

United Nations (15 de agosto de 2024). Chair's Proposal for Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation. *A/AC.295/2024/L.4*. NY.

United Nations. *History of FFD Conferences*. <https://financing.desa.un.org/fr/node/6379>

Unión Europea (18 de mayo de 2022). Plan REPowerEU. COM(2022) 230 *final*. Bruselas: WD.

World Bank (14-16 de febrero de 2018). *Taxation and the SDG. Report Final of the First Global Conference of the Platform of the Collaboration on Tax*. New York.

2.6. Normativa

Comisión Europea (30 de junio de 2021). Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n. 401/2009 y (UE) 2018/1999 (Leg. europea sobre el clima).

Consejo Europeo (27 de octubre de 2003). Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. DOUE L 283/51, de 31 de octubre de 2003.

Consejo Europeo (13 de junio de 2024). Reglamento (UE) 2024/1735 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece un marco de medidas para reforzar el ecosistema europeo de fabricación de tecnologías de cero emisiones netas y se modifica el R. (UE) 2018/1724.

ECOSOC (11 de noviembre de 2004). Resolution 2004/69 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

European Parliament and Council (24 de junio de 2024). Regulation on Nature Restoration and amending regulation (EU) 2022/869, 2022/0195(COD), LEX 2321. Brussels.

Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular (8 de abril de 2022).

Naciones Unidas (12 de diciembre de 2015). Acuerdo de París.

Naciones Unidas (17 de agosto de 2015). Resolución 69/313. Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo.

Naciones Unidas (2021). *Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*. <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210001045/read>

United Nations (21 de octubre de 2015). Resolution 70/1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development.

United Nations (22 de diciembre de 2023). Resolución 78/230 of 22 December 2023, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

United Nations (19 de noviembre de 2024). Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. *A/C.2/79/L.8/Rev.1*.