

El rol legal prioritario de las Naciones Unidas en la Cooperación Fiscal internacional y la Gobernanza Fiscal Global: hacia una nueva Organización Internacional sobre Cooperación y Gobernanza Fiscal Global bajo la “familia” de la ONU

1

The priority legal role of the United Nations in International Tax Cooperation and Global Tax Governance: towards a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the UN “family”

Eva Andrés Aucejo

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Directora de la Revista de Educación y Derecho.

Departamento de Derecho Administrativo, Derecho Procesal y

Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Barcelona, España

E-mail: eandres@ub.edu

Resumen: Este estudio será de utilidad para ampliar nuestra comprensión de las Naciones Unidas como el organismo con capacidad, idoneidad y competencia para asumir el rol de gobernar y realizar un diseño global de la arquitectura de la Gobernanza Fiscal Global, así como también establecer las bases, principios y ámbitos de la cooperación fiscal internacional. Las normas del Derecho Internacional Público y los “Principios y Propósitos” generales del Orden Jurídico Global se han extrapolado al derecho tributario internacional para llegar a esta conclusión. Además, proponemos la creación de una organización internacional sobre Cooperación Fiscal Internacional y Gobernanza Fiscal Global dentro de la propia familia de las Naciones Unidas. La cooperación fiscal internacional es un instrumento crucial para mejorar los recursos públicos nacionales y evitar el fraude fiscal internacional luchando contra el flujo de capital ilícito. tal como se establece en la Agenda de Acción de Addis Abeba, de conformidad con lo dispuesto en

la Agenda 2030 de Naciones Unidas, el Consenso de Monterrey y la Declaración de Doha. Hoy en día, tras la pandemia del covid-19, es una necesidad incuestionable.

Palabras clave: Cooperación Fiscal Internacional, Gobernanza Fiscal Global, Naciones Unidas, Orden Legal Global, Economía Digital, Agenda de Acción de Addis Abeba, Agenda 2030 de la ONU, Principios de cooperación fiscal internacional, Fraude Fiscal Internacional

Abstract: This study will prove useful in expanding our understanding of the United Nations as the body with capacity, suitability, and competence to assume the role of governing and carrying out a global design of the Global Tax Governance architecture, as well as to establish the bases, principles and areas of international tax cooperation. Public International Law rules and general “Principles and Purposes” of the Global Legal Order have been extrapolated to international tax law to achieve this conclusion. Furthermore, we propose the creation of an international organization on International Fiscal Cooperation and Global Fiscal Governance within the UN family itself. International tax cooperation is a crucial instrument to enhance domestic public resources and to avoid international tax fraud fighting against the flow of illicit capital, as stated in the Addis Ababa Action Agenda, in accordance with the provisions of the 2030 Agenda of United Nations, Monterrey Consensus and Doha Declaration. Nowadays, after the covid-19 pandemic, it is an unquestionable necessity.

Keywords: International Tax Cooperation, Global Tax Governance, United Nations, Global Legal Order, Digital Economy, Addis Ababa Action Agenda, 2030 UN Agenda, Principles of international tax cooperation, International Tax Fraud

Las Naciones Unidas en el Siglo XXI

Iniciamos este trabajo introduciendo un preámbulo sobre el rol que desempeñan las Naciones Unidas en el siglo XXI trayendo aquí las consideraciones de quién con motivo del 70 aniversario de la ONU auguraba un extraordinario futuro a Naciones Unidas en el presente siglo.

“Pese a sus debilidades intrínsecas, pese a..., pese a..., pese a... las Naciones Unidas, ... siguen siendo un instrumento útil y adecuado para afrontar los retos interconectados en el siglo XXI. A fin de cuentas, es el marco del que se ha dotado la comunidad internacional”.¹

Es -también se ha dicho- la única Organización con una perspectiva y agenda global. La ONU es el principal foro de la comunidad internacional”.² ”The United Nations is an institutional expresión of a governing process at the international level at a given time in the world historical process -a process of communicating, coordinating, regulating, and organizing among international actors on issues of common concern or interest in a decentralized state system”.³

En línea con las consideraciones anteriores, a lo largo de estas páginas tendremos oportunidad de fundamentar jurídicamente el rol primario que, a nuestro juicio, deberían jugar las Naciones Unidas en materia de cooperación y gobernanza fiscal internacional, respecto al resto de

¹ PONS IRAFOLS, Xavier (Director), *Las Naciones Unidas desde España. 70 Aniversario de las Naciones Unidas*, 2015, ONU, *Introducción*, p. 23. Sigue diciendo este autor: “Un mundo complejo y con estas características requiere necesariamente, a mi entender, un marco jurídico institucional que facilite la cooperación intergubernamental. Este es el fundamental carácter instrumental que tienen las Naciones Unidas: el de facilitar esta cooperación en todos los órdenes para conseguir alcanzar aquellos grandes objetivos proclamados solemnemente en 1945...” (p. 24). Del mismo autor aconsejamos las siguientes lecturas: “Los propósitos y principios de las Naciones Unidas setenta años después”, en *Las Naciones Unidas desde España...*, ob., cit., pp. 83 y ss., y también el capítulo de libro titulado “La necesaria coherencia del sistema de las Naciones Unidas”, en *Una nueva organización de Naciones Unidas para el siglo XXI*, José María BENEYTO; Belén BECERRIL (Dir.), Biblioteca nueva. Instituto universitario de Estudios Europeos de la Universidad Ceu San Pablo, 2007, pp. 17 y ss.

Precisamente debido a las objeciones que se le han ido formulando a la ONU a lo largo de su historia, la doctrina se ha ido planteando la necesaria reforma de este Organismo Internacional, al tiempo que destaca sin duda el rol que jugó el anterior Secretario General Kofi Annan en materia de propuestas de modificación y mejora. Sobre estos temas puede verse: MÜLER, J. W. (ed.) “The Reform of the United Nations”, i (Report), ii (Resolutions, Decisions and Documents), 1992; CHILDERS, E.B., “The Future of the United Nations: the Challenges of the 1990s”, *Bulletins of Peace Proposals*, 21, 1990; RENNINGER, J., P., (ed.), *The Future Role of the United Nations in an Interdependent World*, 1989, V. ANTONIO BLANC (ed.), *El proceso de reforma de las Naciones Unidas*, Madrid, Tecnos, 2009; HELENA TORROJA, ¿“La reforma de las Naciones Unidas?. Un problema de lenguaje”, en J.M. Beneyto y B. Becerril (Dir.), *Una nueva Organización de las Naciones Unidas para el Siglo XXI*, Madrid, ed. Biblioteca Nueva, 2007, pp. 239-280, entre otros.

² J.M. BENEYTO *Una nueva organización de Naciones Unidas para el siglo XXI*, Prólogo, p. 14.

³ R. A. Falk, S.S. KIM and S. H. MENDLOVITZ, *The United Nations and a just World Order*, Ed. Westview Press, Boulder, San Francisco, Oxford, 1991, p. 83.

sujetos de la comunidad internacional que también desempeñan funciones en las relaciones de cooperación y gobernanza fiscal internacional.⁴ Sujetos de la Comunidad Internacional que van, desde los propios Estados, a las Organizaciones Internacionales de corte económico tanto de la familia de Naciones Unidas (nacidas de los acuerdos alcanzados en Bretton Woods, con carácter fundamental el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial), como ajenas a este círculo, destacando el papel preminente que hasta el momento viene desempeñando la OCDE en estas materias (a través del foro global de la transparencia y plataforma inclusiva del plan BEPS, básicamente), u otros agentes como la recién creada plataforma para la cooperación fiscal internacional (UN, OCDE, WB, IMF), grupos intergubernamentales como el G-20, asociaciones y entidades como CIAT, IOTA, etc, y resto de stakeholders que podrían incidir en las materias objeto de análisis.

Nos ocupará, pues aquí, verter las principales argumentaciones jurídicas que a nuestro juicio fundamentan una posición preminente o superior de la Organización Naciones Unidas en materia de “Cooperación y Gobernanza Fiscal Internacional”, respecto al resto de Organizaciones internacionales y resto de organismos, agrupaciones y *stakeholders*, extrapolando la teoría general dimanante del Derecho Internacional Público y Derecho Internacional Económico a las relaciones de cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial.

⁴ Este trabajo, forma parte de un Tratado científico sobre Cooperación Fiscal internacional y Gobernanza Fiscal Mundial en el marco de la financiación de los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030 de Naciones Unidas y Agenda Addis Abeba, el cual se divide en dos libros. El primero de ellos contiene una *Teoría General sobre Cooperación Fiscal Internacional y Gobernanza Fiscal Mundial*. El segundo Libro titulado *Global Tax Policy-making on International Tax Cooperation and Global Tax Governance*, incorpora una serie de Políticas fiscales mundiales en materia de cooperación y gobernanza fiscal internacional, como por ejemplo: Un Tratado Marco Mundial sobre Cooperación fiscal Internacional y Gobernanza fiscal Global, un Principio General sobre Cooperación y Gobernanza Fiscal Mundial, una Organismo Internacional sobre Cooperación y Gobernanza Fiscal Mundial, un modelo matemático mundial: “The Global Tax Model”, un Código de Cooperación y Gobernanza Fiscal Mundial, ... algunas de las cuales ya hemos tenido ocasión de publicar. Dicha obra será publicada a finales del año 2020 o principios del año 2021.

I. La ONU como organismo “universal” más importante de la Comunidad Internacional cuya Carta es el vértice en materia de Jerarquía Normativa internacional, de rango jurídico superior dentro del orden jurídico internacional.

Dicho ha sido que “La ONU es la organización más relevante e importante para la gobernanza de la comunidad internacional por la importancia y amplitud de sus propósitos y por su universalidad ya que son miembros de la misma la práctica totalidad de los Estados”.⁵ La legitimación universal de las Naciones Unidas es un fenómeno de vital importancia habida cuenta la Asamblea General de las Naciones Unidas se ha ido convirtiendo gradualmente en la instancia de mayor legitimación colectiva mundial, con una nueva mayoría “afro-asiática-latinoamericana”⁶, a diferencia de la situación inicial cuando detentaban el peso mayoritario los Estados de democracias occidentales y europeas. Se trata de un órgano universal constituido por todos los Estados, de carácter plenario y democrático caracterizado por la regla “un Estado, un voto”, como así establece el artículo 18 de la Carta de Naciones Unidas: “Cada Miembro de la Asamblea General tendrá un voto”.⁷

Otras Organizaciones Internacionales de carácter económico como el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, pese a pertenecer igualmente a la “familia” optaron por la regla del voto ponderado de los Estados en función del peso de los mismos medido en términos de aportaciones económicas de los correspondientes Estados parte. Por ello, pese a que en “número de Estados” dichas Organizaciones Internacionales también están compuestas por la gran mayoría de los Estados del mundo,⁸ sin embargo, las Naciones Unidas amén de que aglutinan al mayor número de Estados, prácticamente la totalidad de ellos, se caracterizan porque todos tienen la posibilidad de expresar sus opiniones mediante debates, deliberaciones,

⁵ Por todos, CASANOVAS DE LA ROSA, O., y RODRIGO, A., *Compendio de Derecho Internacional Público*, ob., cit., p. 217

⁶ Parafraseando al profesor CARRILLO SALCEDO, J.A., *El Derecho Internacional en perspectiva histórica*, ed. Tecnos, 1991, p. 109.

⁷ Sin perjuicio de la problemática que, a su vez, ha conferido la referida regla que no abordaremos en este momento. Como excepción a la misma, el artículo 19 de la Carta de Naciones Unidas, establece que “El Miembro de las Naciones Unidas que esté en mora en el pago de sus cuotas financieras para los gastos de la Organización, no tendrá voto en la Asamblea General cuando la suma adeudada sea igual o superior al total de las cuotas adeudadas por los dos años anteriores completos. La Asamblea General podrá, sin embargo, permitir que dicho Miembro vote si llegare a la conclusión de que la mora se debe a circunstancias ajenas a la voluntad de dicho Miembro”. Cfr. en CARRILLO SALCEDO, J. A., *Textos básicos de las Naciones Unidas*, ed. Tecnos, 1982.

⁸ Banco Mundial está compuesto por 189 países y el Fondo Monetario Internacional por 190 países.

votaciones y explicaciones de votos a través de la Asamblea General⁹, bajo la regla un Estado un voto.¹⁰

En este sentido, desde el punto de vista de la Financiación, el FMI los votos de los estados se atribuyen en función de las cuotas que estos aportan y también su acceso a los recursos financieros de la institución.¹¹ Así cada Estado tiene un número de votos proporcional, en términos generales, a su contribución de cuotas en el IMF, que se conoce como la “regla de la igualdad” y “regla de unanimidad”, pero que “en la práctica dan una preponderancia indiscutible a los Estados Unidos dentro de la institución”.¹² Dicha forma de financiación es también la que existe en el caso del Banco Mundial.

Además del carácter “universal” de las Naciones Unidas, una de las principales características que la definen, es que su Tratado fundacional, esto es, la Carta de San Francisco ocupa el máximo rango dentro del sistema de Fuentes Jurídicas del Ordenamiento Internacional.

Una cuestión recurrente sobre la que todavía hoy se vuelve, es precisamente determinar la naturaleza jurídica de la Carta de Naciones Unidas¹³, a cuyo respecto se encuentran posturas diferenciadas entre quienes consideran que dicho documento constituye la Constitución del Ordenamiento Internacional en sentido formal, quienes lo consideran como un Tratado más y otras posiciones eclípticas que si bien parten de la Carta como un Tratado más de Derecho Internacional Público le adjudican un carácter de cuasi constitución material por las características intrínsecas a dicho tratado. En este sentido, el profesor Ángel Rodrigo establece

⁹ CARRILLO SALCEDO, J.A., *El Derecho Internacional en perspectiva histórica*, ed. Tecnos, 1991, p. 153.

¹⁰ Sin perjuicio también del derecho de veto de los Estados poderosos sobre el que nos referimos en otro momento del tratado.

¹¹ LOPEZ ESCUDERO, M., “El sistema monetario internacional (II): el Fondo Monetario Internacional”, en HINOJOSA MARTÍNEZ, L., ROLDÁN BAR BERO, J., *Derecho Internacional Económico*, Ed. Marcial Pons, 2010, p. 275.

¹² Referenciado en JQUES A. L’HUILIER, *Teoría y práctica de la Cooperación Económica Internacional*, ob., cit., p. 549. V. Vid. J. BOORMAN: “An Agenda for the Reform of the International Monetary Fund”, Occasional papers, num. 38; J.M. BOUGHTON, *Silent revolution: The International Monetary Found*, 1979-1989, Washington, 2001; E. TRUMAN, *Reforming the IMF for the 21th Century*, Washington, 2006; A. BUIRA (ed.), *Reforming the Governance of the IMF and the World Bank*, London, 2005.

¹³ Sobre esta materia son de citar las siguientes fuentes: BENDETTO CONFORTI, *Le Nazioni Unite*, quarta edizione, Ed. Cedam, Padova, 1986, p. 10; DUPUY (P.M.) *The Constitucional dimensión of the Charter of the UN Revisited*, in MP YUNL, 1997, pp. 1 y ss; MacDONALD, “The United Nations Charter: Constitution or Contratac?”, in the *Structure and Process of International Law: Essays in Legal Philosophy Doctrine and Theory*, The Hague, 1983, pp. 889 y ss; MONACO, *Lezioni di Organizzazioni Internazionali*, I, Torino, 1965, pp. 44 y ss., J. KLABBERS, A., PETERS y G. ULFSTEIN, *The Constitutionalization of International Law*, Oxford, Oxford University Press, 2009.

dicha triple distinción citando doctrina internacional que se ha pronunciado a favor de cada una de estas posturas.¹⁴

Desde nuestro punto de vista posiblemente uno de los autores que con mayor claridad resume la cuestión es el profesor PASTOR RIDRUEJO, quién ampara sin ambages el carácter de Tratado de la Carta si bien establece que se trata de un *Tratado con rango constitucional* (posición que sustenta en los artículos 2, párrafo 6, 103, 108 y 109 de la Carta)¹⁵. En el mismo sentido se han pronunciado otros eminentes autores de Derecho Internacional Público como DÍEZ DE VELASCO para quién es innegable que nos encontramos ante un tratado internacional pero que reviste peculiaridades evidentes que “si bien no permiten sostener que se trata de una Constitución con los efectos que éstas tienen en el Derecho Constitucional interno, sí se trata de un tratado sui generis”, pues por mor del artículo 103 sus obligaciones son superiores a cualquier otra contraria a las mismas, amén de que sus propósitos y principios que se aplican a la comunidad internacional sí tiene naturaleza de constitución en el sentido sustantivo y no jurídico-formal del término¹⁶. Precisamente ese carácter sustantivo o material es sobre el que hacen énfasis los autores CASANOVAS DE LA ROSA y A. RODRÍGO, quienes afirman que “la Carta de las Naciones Unidas no es la constitución formal de la comunidad internacional, pero contiene disposiciones y rasgos que tienen naturaleza constitucional que formarían parte de la constitución en sentido material de la comunidad internacional”.¹⁷

Posiblemente uno de los puntos en que se sustenta con mayor solvencia la teoría de la Carta de Naciones Unidas como una constitución internacional desde el punto de vista sustantivo o material, es su artículo 103, a cuyo tenor la ONU ocupa un lugar jurídico superior dentro del ordenamiento jurídico internacional, carácter que se ha puesto de manifiesto también por el Tribunal Internacional de Justicia en el Asunto Lockerbie, a cuyo tenor los acuerdos concluidos por los miembros y las obligaciones dimanantes de la carta prevalecen sobre sus obligaciones en virtud de cualquier otro acuerdo internacional (C.I.J., Rec. 1992, par. 39). Aunado a la característica de universalidad que se plasma el hecho de que prácticamente todos los Estados

¹⁴ RODRIGO A. J. “El desarrollo sostenible como uno de los propósitos de las Naciones Unidas”, en *Las Naciones Unidas desde España*, Dir. X. PONS I RAFOLS, 2015, ob. cit., pp. 267 y ss.

Véase también ORIOL CASANOVAS y ÁNGEL RODRÍGO, *Compendio de Derecho Internacional Público*, ed. Tecnos, 2018, p. 220-222.

¹⁵ *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, 2017, ed. Tecnos, pp. 735 y ss.

¹⁶ DÍEZ DE VELASCO, *Las Organizaciones Internacionales*, ed. Tecnos, 16 ed., 2016, pp. 152-154.

¹⁷ *Compendio de Derecho Internacional Público*, 2018 ob., cit., p. 224

soberanos son miembros de esa organización, así como en el hecho de que la Asamblea General puede examinar cualquier asunto de interés para la comunidad internacional¹⁸.

II. La ONU como Organismo Internacional instaurador de la cooperación internacional institucionalizada y que constituye el eje de dicha cooperación internacional. A propósito de una propuesta para convertir a Naciones Unidas en eje diametral de la cooperación fiscal internacional, en pro de alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible.

En este apartado centraremos la atención en un aspecto crucial: la importancia de la ONU como organismo internacional que ocupa un rol prioritario en materia de cooperación internacional¹⁹. Esta característica constituye un eje fundamental también la construcción de nuestra teoría general sobre cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial.

Nada nuevo descubrimos al afirmar que La Cooperación internacional encuentra su máximo apogeo con su plasmación mundial en la Carta de las Naciones Unidas en tanto que Propósito del nuevo Orden jurídico internacional que acababa de instaurarse en el año 1945 coincidiendo con el final de la peor guerra de todos los tiempos.

La primera elaboración de los Principios del Ordenamiento Jurídico Internacional fue establecida en la Carta Magna de Naciones Unidas, artículo 1, donde se recoge la cooperación internacional como uno de los propósitos de las Naciones Unidas y de los Estados Miembros en sus relaciones con la ONU y entre sí.²⁰ Este principio de cooperación pacífica ha ido sufriendo un desarrollo con el devenir del último siglo, marcado sin duda por la extraordinaria trascendencia que tuvo la aprobación de la Resolución 2625 (XXV) por consenso de la Asamblea Nacional de Naciones Unidas²¹.

¹⁸ Así CASANOVAS DE LA ROSA y RODRÍGUEZ, A., *Compendio de Derecho Internacional Público*, 2018, ob., cit., p. 223.

¹⁹ Vid MARIÑO MENÉNDEZ, F., *Derecho Internacional Público*. Parte General. Ed. Trotta, 2005; F. MARIÑO MENÉNDEZ y C. FERNÁNDEZ LIESA (eds.) *El desarrollo y la cooperación internacional*, Madrid, Universidad Carlos III/BOE, 1997, V. ABELLÁN HONRUBIA, “El Derecho Internacional Económico (I): La promoción del desarrollo”, en DÍEZ DE VELASCO, *Instituciones de Derecho internacional público*, 15ª ed. Madrid, Tecnos, 2005; A. FERNÁNDEZ TOMÁS, *Las estructuras de cooperación para el desarrollo en Naciones Unidas*, Valencia, 1987;

²⁰ MARIÑO MENÉNDEZ, F. *Derecho Internacional Público...*, ob., cit., pp. 77 y ss.

²¹ “La formulación más autorizada de los principios fundamentales del orden internacional se encuentra en la Resolución 2625 aprobada por la Asamblea General de la ONU el 24 de octubre de 1970. MARIÑO MENÉNDEZ, F. *Derecho Internacional Público...*, ob., cit., pp. 77 y ss.

Esta Declaración por la que se aprueba la Resolución 2625 fue conmemorada por la Asamblea General de Naciones Unidas mediante la Resolución 50/6, de 24 de octubre de 1995 y, por su parte, las posteriores Declaraciones de Naciones Unidas relativas a los objetivos del Milenio han seguido fielmente proclamando dichos principios: así, la Declaración del Milenio aprobada por Resolución 55/2 del año 2000, el documento final de la Cumbre Mundial aprobado por Resolución 60/1 de la Asamblea General de Naciones Unidas, y la Resolución de 2015 de la Asamblea General por la que se aprueban los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de Naciones Unidas.²²

Por otra parte, el principio de cooperación internacional sigue latente en toda su magnitud en la Resolución actual 2626 y fue incluido de una forma desarrollada en la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados aprobada por Resolución 3281 (XXIV), de 12 de diciembre de 1974, la cual, como se ha hecho expuesto por autores publicistas, no ha tenido, para nada, el mismo grado de seguimiento que la propia Resolución 2625, al no haberse acogido tan favorablemente por todos los Estados miembros de las Naciones Unidas.²³

Tras la creación de la Organización de las Naciones Unidas surgió una nueva etapa marcada por el peso de las nuevas organizaciones internacionales en la comunidad internacional donde los Estados prestan parte de su soberanía en pro de intereses generales y se comprometen mediante tratados multilaterales y otro tipo de instrumentos. Se pasa entonces a una cooperación institucionalizada o permanente que es en definitiva la que rige en nuestros días, que tiene su plasmación en una estructura institucional en cuyo vértice, por la importancia de sus funciones se encuentra sin duda la Organización de las Naciones Unidas.²⁴

Nota: es cierto que en esta cooperación internacional institucionalizada fue un precedente crucial el Pacto de la Sociedad de Naciones el cual incorporó la “experiencia histórica de la cooperación internacional en materias económicas, sociales, culturales y técnicas, desplegada a lo largo del siglo XIX a través de las diferentes Uniones Administrativas...”.²⁵

²² En este sentido afirma el profesor REMIRO BROTONS: “Pero, probablemente, es aún más representativo el papel asumido por esa comunidad internacional en su conjunto, compuesta por esa gran mayoría de Estados (los más poderosos y los más numerosos), al consensuar en diferentes y sucesivas declaraciones solmenes sobre los propósitos y principios de la Carta de las UN un listado de principios fundamentales del DI que han de regir sus relaciones”; *Derecho Internacional*, ob., cit., p. 72

²³ Para BLANC ALTEMIR, A., “Las Naciones Unidas y la Unión Europea: ¿Una comunión de valores y principios?”, ob., cit., p. 157 “esta Resolución estaba destinada a conferir a los principios tradicionales una dimensión económica y social que de algún modo ya preveía el propio Preámbulo de la Carta”.

²⁴ GONZÁLEZ CAMPOS, J., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L., ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, P., *Curso de Derecho Internacional Público*, cuarta edición revisada, editorial Civitas, 2008, GONZÁLEZ CAMPOS, J., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L., ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, P., *Curso de Derecho Internacional Público*, cuarta edición revisada, editorial Civitas, 2008, p. 201.

²⁵ Por todos J.A. CARRILLO SALCEDO, *El Derecho Internacional en perspectiva histórica*, ob., cit., p. 58.

Desde la doctrina internacionalista, dicho ha sido que “Naciones Unidas es la organización mundial que actúa como un espacio de diálogo y constituye el eje de la cooperación internacional”.²⁶ En materia de Cooperación internacional permanente, (dicen los autores GONZÁLEZ CAMPOS et alter), la ONU es el vértice y a partir de él una estructura institucional de Organizaciones internacionales.²⁷ Amén de esta idea fundamental de situar a las Naciones Unidas como piedra de toque o eje diametral de las relaciones de cooperación internacional, determinados autores también insisten en que la ONU, con su faceta de multilateralidad, constituye también el eje y diseño central de la Gobernanza mundial.²⁸ Abundan sobre estas tesis las consideraciones que ya hemos formulado en otra parte de esta obra, cuando nos referimos a la cooperación internacional como propósito esencial de la Carta de Naciones Unidas y como principio del Orden Jurídico mundial.

Partiendo de estas importantes consideraciones que contextualizan el estado de la cuestión en el orden mundial, dedicaremos nuestros esfuerzos a realizar una teoría aplicada al campo de la cooperación fiscal internacional. Así, desde nuestro punto de vista, consideramos que también en materia de Cooperación Fiscal Internacional, la ONU podría ser el Organismo que asumiera las funciones de liderazgo en las Relaciones de Cooperación Fiscal Internacional y Gobernanza fiscal mundial entre los organismos internacionales y resto de agentes de la comunidad internacional que realizan funciones y actividades en estos campos.

Así pues, la ONU, en su concepción de eje motriz de las relaciones de cooperación internacional, posiblemente también debiera prodigarse en el campo de las relaciones de cooperación fiscal internacional asumiendo un rol de liderazgo.

Ello sin duda alguna, representaría un bastión en orden a alcanzar la financiación de los objetivos de desarrollo sostenible previstos en la Agenda 2030 de Naciones Unidas. En este sentido, el propio Secretario General de ONU, Antonio Guterres se ha pronunciado recientemente afirmando cómo la restauración de la confianza en la cooperación internacionales es clave para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible, entre otros factores.²⁹

²⁶ PONS I RAFOLS, X. *Las Naciones Unidas desde España. 70 aniversario de las Naciones Unidas*, ob., cit., p. 24

²⁷ GONZÁLEZ CAMPOS, J., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L., SÁENZ DE SANTA MARÍA, P. A., *Curso de Derecho Internacional Público, cuarta edición revisada*, 2008, p. 101. 1

²⁸ MAYOR ZARAGOZA, F., “El multilateralismo democrático, piedra angular de la nueva era”, en PONS I RAFOLS, X. *Las Naciones Unidas desde España. 70 aniversario de las Naciones Unidas*, ob., cit., pp. 41 y ss.

²⁹ ANTÓNIO GUTERRES, Foreword, *Introduction of Financing for Sustainable Development Report*, 2019, p. iii.

De hecho, en línea con este razonamiento, otro importantísimo factor que abona nuestras tesis, es la capacidad de la cooperación fiscal internacional como instrumento para conseguir flujos de capitales hacia los países en vías de desarrollo. Así, desde la Agenda de Acción de Addis Abeba o también la conferencia de Monterey se realiza especial énfasis en destacar la función de la cooperación fiscal internacional para movilizar recursos. En la Agenda Addis Abeba se apunta que los tributos deben ser pagados allí donde la actividad económica se realiza y el valor es creado y cuáles son las vías para conseguir este fin.³⁰

Mención especial se realiza en la Agenda de Acción Addis Abeba de la tercera Conferencia Internacional sobre Financiación al Desarrollo a la cooperación fiscal internacional como elemento o pieza clave para conseguir financiación con que satisfacer los objetivos de desarrollo sostenible.

En la Agenda 2030 de desarrollo sostenible de Naciones Unidas se apuesta por el fortalecimiento de los sistemas fiscales como clave prioritaria para movilizar recursos como formas de financiación de las metas previstas en la propia AGENDA 2030³¹. Por su parte la Agenda de Acción Addis Abeba (AAAA), contiene un mandato de trabajar para potenciar la justicia, transparencia, eficiencia y efectividad de los sistemas fiscales³², al tiempo que en *Doha Declaration* se corrobora la necesidad de avanzar y realizar esfuerzos que mejoren la recaudación fiscal, la inversión, y otras fuentes de financiación privadas, pensando en los países en desarrollo³³.

En la era postglobalizada en la que estamos donde las transacciones y finanzas son cada vez más transfronterizas y donde se producen constantes flujos de capitales muchas veces con fines evasivos³⁴, los países en solitario no pueden cubrir sus necesidades en aras a

³⁰ *United Nations*. General Assembly, Resolution 69/313, Annex. Financing for Development Conference the Addis Tax Initiative – Declaration. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/02/2017-ECOSOC-Tax-meeting_Conceptnote_08.03.2017.pdf

UN System Task Team on the Post-2015 UN Development Agenda. 2012b. Addressing inequalities: the heart of the post-2015 agenda and the future we want for all. May.

At <https://www.un.org/millenniumgoals/pdf/10inequalities20July.pdf>

United Nations Economic Commission for Africa (UNECA). 2012a. ‘Note for the High-Level Panel Discussion on “Articulating a Post-2015 MDG Agenda.”’ At www.uneca.org

United Nations Economic Commission for Africa (UNECA). 2012b. Report on progress in achieving the Millennium Development Goals in Africa, 2012. At www.uneca.org [Accessed on 14 August 2018]. WANDIA, M.N.D. ‘Tracing the birth of and advocacy for the ratification and implementation of the AU Protocol on Women’s Rights.’ Solidarity for African Women’s Rights (SOAR).

³¹ ECOSOC special meeting on international cooperation in tax matters Date: 7 April 2017. <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/ie-2017-ictm.html#>

³² *United Nations*. General Assembly, Resolution 69/313, annex

³³ *Financing for Development Conference the Addis Tax Initiative – Declaration*. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/02/2017-ECOSOC-Tax-meeting_Conceptnote_08.03.2017.pdf

³⁴ Según un modelo de estimación presentado por KAR/SPANJERS 2015, los países en desarrollo obtienen mermas de más de un millón de dólares americanos en flujos ilícitos, en su mayor parte procedentes de

tales objetivos sostenibles sino que es cada vez más precisa la cooperación internacional, tal y como pone también de relevancia la Agenda Addis Abeba insistiendo en la importancia de la cooperación fiscal internacional y la necesidad de combatir los flujos financieros ilícitos.

Pensamos que, en el entorno de post globalización en el que nos hallamos, donde los intereses económicos, crematísticos y financieros marcan el panorama mundial vigente, entre otros aspectos que seguidamente relacionamos, el órgano que con mayor capacidad, idoneidad y competencia podría asumir el rol de gobernar y llevar a cabo un diseño global de la infraestructura que debe presidir la Gobernanza Fiscal Mundial, así como las relaciones de cooperación fiscal internacional, es Naciones Unidas. La Organización internacional de Naciones Unidas podría asumir -desde nuestro punto- el estatus de “eje de la cooperación fiscal internacional”, asumiendo un rol prominente en relación con el resto de organismos internacionales de la “familia” como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, la Organización Mundial del Comercio o también fuera de ella tanto respecto a organizaciones internacionales – fundamentalmente la OCDE- como también grupos intergubernamentales como el G-20 e incluso frente al poder omnímodo de determinados Estados como por ejemplo Estados Unidos o el gigante asiático.

Nota: fíjese que con este discurso hemos entrado de lleno en un tema de vital importancia que comentamos en el próximo apartado referente a las funciones de la ONU como Organismo Internacional con capacidad de **coordinación** de los organismos internacionales (vid. Apartado siguiente III)

Escenario de los actores actuales de la globalización económica en materia fiscal:

Bastante consensuado es el hecho de que en la actualidad, existen un liderazgo mundial de la OCDE en las materias que afectan a cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial, Organismo Internacional que desde antaño viene ejerciendo lo que nosotros denominamos una especie de “fuerza centrípeta” ejerciendo de polo de atracción de diversas materias que afectan a las materias que tratamos (lo cual responde a unos antecedentes que tendremos a bien comentar en el apartado específico dedicado a la OCDE). Todo ello, amparado por los poderes políticos de estados mundiales que dominan el mundo, bajo el manto de asociaciones internacionales como es, en el caso que nos ocupa, el G-20. Basta pensar en la reactivación del Foro Global sobre Transparencia e

mala aplicación de los precios de transferencia (Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013, Washington, DC/Global Financial Integrity).

Intercambio de información tributaria, o también en la plataforma inclusiva recientemente creada en la OCDE con motivo de la aplicación del plan BEPS, con los correspondientes instrumentos multilaterales que han ido creando como el *Common Report Standard* o el plan BEPS.

Repárese que dichos organismos creados por la OCDE han propiciado la aprobación de instrumentos multilaterales *soft law*, para llegar a consolidarse en normativas mundiales *hard law* una vez que estos instrumentos se extienden, aprueban y pasan a firma por parte de los Estados, pues la OCDE, a diferencia de Naciones Unidas no posee una Asamblea Nacional donde estén representados los distintos estados del mundo y desde donde se establezcan tratados mundiales de alcance mundial. Su número es bastante sintomático, pues mientras que la OCDE lo conforman una treintena muy larga de Estados, eso sí, los más poderosos y ricos del planeta, la ONU está conformada por prácticamente todos los Estados del mundo, lo que le confiere el carácter de universalidad ya citado y en ella tienen un notable peso el grupo G-77 de los países en vías de desarrollo, quienes sí gozan de voz y voto y colaboran en la configuración y diseño de las normativas que les son de aplicación lo que no sucede en el caso de la plataforma inclusiva de la OCDE.

En consecuencia, con los razonamientos expuestos, nuestras tesis pasan por desplazar el péndulo (en materia de actores de la cooperación fiscal internacional), desde el extraordinario poder que detenta la OCDE en materia de relaciones de cooperación fiscal internacional, inclinándolo hacia las Naciones Unidas, quién a nuestro juicio deben asumir el rol primario en esta materia. Foro global:

- Donde sí tienen voz y voto todos los países del mundo regidos por la fórmula cada país un voto.
- Donde existe una Carta Mundial que desempeña el rol de Constitución del mundo, firmada en San Francisco el año 1945, vértice del ordenamiento internacional mundial.
- Donde no se necesitan plataformas inclusivas de normativas que sólo unos pocos elaboran.
- Donde sí existe ya constituido lo que nos gusta identificar como el único “Parlamento Mundial”, esto es, un órgano, que es la Asamblea General, con capacidad de alcanzar acuerdos mundiales, ya sea a través de la propia Asamblea, ya sea mediante la convocatoria de conferencias internacionales.

- Donde ya se tiene experiencia dilatadísima en el diseño de normativas mundiales a través del proceso ordenado de Codificación y desarrollo progresivo del Derecho Internacional.
- Donde sí está previsto un mecanismo para la coordinación entre organismos internacionales.
- Donde, en fin, se recogen los intereses de todo el planeta cuyos Estados, y todos, por supuesto también el G-77, aquí sí, a través de su Asamblea General, tienen capacidad de deliberación, negociación y firma.

III. La ONU como Organismo Internacional con funciones de coordinación entre los organismos internacionales

En la propia Carta de la ONU se reconoce que este organismo internacional tiene la función de coordinación mundial de naciones. Así, en su artículo 1.4 se establece que es un propósito mundial de las Naciones Unidas “servir de centro que armonice los esfuerzos de las naciones para alcanzar estos propósitos comunes”.

La temática atinente a la coordinación de la ONU con sus organismos especializados en el ámbito económico y social se regula en los siguientes artículos de la propia Carta, por cuya importancia pasamos a transcribir:

ARTÍCULO 57

1. *Los distintos organismos especializados establecidos por acuerdos intergubernamentales, que tengan amplias atribuciones internacionales definidas en sus estatutos, y relativas a materias de carácter económico, social, cultural, educativo, sanitario, y otras conexas, serán vinculados con la Organización de acuerdo con las disposiciones del Artículo 63³⁵.*
2. *Tales organismos especializados así vinculados con la Organización se denominarán en adelante "los organismos especializados".*

ARTÍCULO 58

La Organización hará recomendaciones con el objeto de coordinar las normas de acción y las actividades de los organismos especializados.

³⁵ *ARTÍCULO 63*

1. *El Consejo Económico y Social podrá concertar con cualquiera de los organismos especializados de que trata el Artículo 57, acuerdos por medio de los cuales se establezcan las condiciones en que dichos organismos habrán de vincularse con la Organización. Tales acuerdos estarán sujetos a la aprobación de la Asamblea General.*
2. *El Consejo Económico y Social podrá coordinar las actividades de los organismos especializados mediante consultas con ellos y haciéndoles recomendaciones, como también mediante recomendaciones a la Asamblea General y a los Miembros de las Naciones Unidas.*

ARTÍCULO 60

La responsabilidad por el desempeño de las funciones de la Organización señaladas en este Capítulo corresponderá a la Asamblea General y, bajo la autoridad de ésta, al Consejo Económico y Social...

Por tanto, véase cómo es función de la propia ONU realizar las acciones de coordinación entre ella misma y sus organismos especializados, recayendo la responsabilidad de dichas funciones en la Asamblea General quién delega en el Consejo Económico y Social (ECOSOC). Para realizar tales funciones de coordinación el ECOSOC puede: - Coordinar las actividades de los organismos especializados mediante consultas y recomendaciones (art. 63.2), - obtener informes periódicos de los organismos especializados y hacer arreglos con los Miembros de las Naciones Unidas y con los organismos especializados para obtener informes con respecto a los medidas tomadas para hacer efectivas sus propias recomendaciones y las que haga la Asamblea General acerca de materias de la competencia del Consejo (art. 64), - así como hacer arreglos para que representantes de los organismos especializados participen, sin derecho a voto, en sus deliberaciones y en las de las comisiones que establezca, y para que sus propios representantes participen en las deliberaciones de aquellos organismos (art. 70).

Para la realización de estos acometidos el ECOSOC solicitó la creación de un comité permanente de funcionarios superiores que se denominaría Comité Administrativo de Cooperación (*Administrative Committee Coordination*) (ACC)³⁶, encargado de asegurar que los acuerdos concertados entre las Naciones Unidas y los organismos especializados fueran efectivos y se ejecutaran correctamente. En este Comité participaron el Secretario General como presidente, y los funcionarios superiores de los organismos especializados. Este órgano vivió desde su configuración en 1946 hasta 2001 cuando fue sustituido por la Junta de Coordinación de Jefes Ejecutivos (*Cief Executives Board, CEB*), conformado por el Secretario General (Presidente) más los Jefes ejecutivos de las organizaciones internacionales y también otros Fondos, Programas y Órganos de las Naciones Unidas que no tienen propiamente el estatus de Organismos Internacionales como por ejemplo el PNUD o el UNCTAD, entre otros³⁷.

Nota: fíjese que en la ONU además de los organismos internacionales especializados que constituyen los organismos de la familia (coloquialmente denominados: OIT, FAO, UNESCO, OMS, BIRF, AIF, CFI, FMI, OACI, UPU, UIT, OMM, OMI, OMPI, FIDA y UNIDO, existen

³⁶ Resolución 13(III) de 21 de septiembre de 1946 del Consejo Económico y Social.

³⁷ Sobre estos particulares véase: GONZÁLEZ GARCÍA, I., Naciones Unidas y la coordinación para el desarrollo. Madrid. Dykinson. Universidad de Cádiz, 2005; PONS I RAFOLS, X., "La necesaria coherencia del sistema de las Naciones Unidas", en J.M. BENEYTO y B. BECERRIL (dirs), Una nueva organización de Naciones Unidas para el siglo XXI, pp. 13 y ss.

programas y fondos como el UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo), PNUD (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo), PNUMa (Programa de las Naciones Unidas para el medio ambiente), PMA (Programa mundial de alimentos), ACNUR (Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados), UNICEF, etc.³⁸

Con ello nos adentramos en una materia procelosa y complicada que precisamente ha constituido una fuente de críticas a la propia ONU, y que ha motivado importantes acciones en pro de la reforma de la propia Carta en materia de racionalización administrativa y coordinación;³⁹ críticas que van desde la multiplicación de estructuras organizativas de la propia ONU, hasta las graves dificultades que se encuentran para la articulación de reglas y recomendaciones entre la ONU y determinados organismos especializados⁴⁰.

Por lo que a nosotros respecta, existe un dato fundamental sobre el que hay que partir, cual es la independencia de los organismos especializados respecto a las Naciones Unidas y muy en particular la independencia de las instituciones financieras internacionales de la propia familia de Naciones Unidas respecto a la organización internacional Naciones Unidas. En efecto, organismos internacionales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional (que de facto se crearon con carácter previo a la propia ONU, ya que traen causa de los acuerdos de Bretton Woods en 1944), la Organización Mundial del Comercio, la Asociación Internacional de Fomento (AIF) y la Corporación Financiera Internacional (CFI), tienen un alto grado de independencia en su funcionamiento, toma de decisiones y establecimiento de objetivos, de manera que Naciones Unidas adolece de capacidad para imponer sus decisiones o imponer sus recomendaciones ya que dichos organismos son plenamente autónomos en cuanto a sus políticas y decisiones. En estos casos, dichos organismos, tal y como se ha dicho, poseen un cariz que refuerza el carácter independiente de los mismos (en relación a UN), sin perjuicio de que todos los Organismos especializados son Organizaciones internacionales independientes (no sólo las de

³⁸ Vid sobre estas materias: JUSTE RUIZ, J., y BERMEJO, R., *Organizaciones internacionales universales de las Naciones Unidas. Convenios constitutivos*, Madrid, Tecnos, 1993; ESCOBAR, C., y TORRES N., *Código de Organizaciones internacionales*, Pamplona, Aranzadi, 1997 donde se encuentran los tratados constitutivos de dichos organismos especializados.

³⁹ Muy destacada en estas materias fue la actuación del anterior Secretario General de la ONU Kofi Annan, Vid. “La mejora de la eficacia y la coherencia del sistema de las Naciones Unidas: el papel de la Secretaría y el Informe del Secretario General”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, 2005, p. 5.; También de Koffi Annan puede verse el informe de 1997, “Renovación de las Naciones Unidas: un programa de reforma” (Documento A/51/1950 de 14 de julio de 1997).

⁴⁰ Sobre estos particulares véase: GONZÁLEZ GARCÍA, I., *Naciones Unidas y la coordinación para el desarrollo*. Madrid. Dykinson. Universidad de Cádiz, 2005; PONS I RAFOLS, X., “La necesaria coherencia del sistema de las Naciones Unidas”, en J.M. BENEYTO y B. BECERRIL (dirs), *Una nueva organización de Naciones Unidas para el siglo XXI*, pp. 13 y ss.

corte financiero sino que el conjunto de organismos internacionales de ONU gozan de subjetividad internacional.⁴¹

Y si ello es así respecto a las organizaciones de la familia de Naciones Unidas, la situación es muchísimo más palmaria respecto de otras u otra organización internacional que, en materia de cooperación fiscal internacional ejercen un rol prioritario y estoy pensando en la OCDE, Organismo Internacional que tratamos en páginas siguientes.

Ante esta situación, algún ilustre autor, que ha tenido altas responsabilidades en el gobierno de España relacionado con Naciones Unidas, entiende que precisamente para cubrir ese hueco el órgano apto sería el G-20 de manera que, a su juicio, haría falta desarrollar más la relación y la interacción entre el sistema forma de Naciones Unidas y su sistema establecido de organizaciones y lo que actualmente representa el G20 como foro informal y flexible.⁴²

No estamos de acuerdo con esa tesis, al menos en materia de cooperación fiscal internacional. Fíjese que el G-20 que no deja de ser en foro informal según el autor, en la práctica tiene un poder muy considerable habida cuenta engloba los países más poderosos del planeta y por tanto, también vela especialmente por sus intereses, que no siempre coinciden con los intereses de todo el planeta, especialmente con los intereses de los países menos desarrollados que participan en el foro G-77 y que sí tienen una presencia significada y una representación en la ONU.

En el seno de la Asamblea General de Naciones Unidas, como acierta en afirmar, por todos el profesor CARRILLO SALCEDO⁴³, la inmensa mayoría de los Estados que hoy integran la comunidad internacional tienen la posibilidad de expresar sus opiniones respecto de los principios y normas jurídicas que deben regir las relaciones entre los Estados; obviamente cuando éstos están

⁴¹ PONS I RAFOLS, X., “La necesaria coherencia del sistema de las Naciones Unidas”, ob., cit., p. 21. Vid. También sobre estos particulares: YÁÑEZ-BARNUEVO, J.A., “Setenta años de las Naciones unidas: algunas reflexiones desde una vida en la diplomacia unilateral”, en *Las Naciones Unidas desde España* (PONS I RAFOLS, X., Dir.), ob, cit., pp. 51 y ss.

⁴² “Creo que haría falta desarrollar más la relación y la interacción entre el sistema forma de las Naciones Unidas y su sistema establecido de organizaciones y lo que actualmente representa el G20 como foro informal y flexible. A mi modo de ver, los dos ámbitos se necesitan mutuamente. El G20 puede tener poder real, pero no tiene suficiente poder representativo o poder simbólico, no tiene suficiente legitimidad. En cambio, las Naciones Unidas disponen de mayor legitimidad formal, por su representatividad, pero disfrutan de menor poder real, especialmente en la esfera económica. Por tanto, creo que habría que trabajar más para articular esas dos realidades, que conjuntamente pueden contribuir decisivamente a configurar la globalización y el mundo del mañana”. YÁÑEZ-BARNUEVO, J.A., “Setenta años de las Naciones unidas: algunas reflexiones desde una vida en la diplomacia unilateral”, en *Las Naciones Unidas desde España* (PONS I RAFOLS, X., Dir.), ob, cit., p. 62

⁴³ CARRILLO SALCEDO, J.A., *El Derecho Internacional en perspectiva histórica*, ed. Tecnos, 1991, p. 153.

de acuerdo con una determinada norma de conducta y muestran su aceptación general de la misma en los debates, deliberaciones, votaciones y explicaciones de voto que tienen lugar en el seno de la Asamblea General, dicha norma se convierte en regla positiva del Derecho internacional puesto que los Estados son los verdaderos legisladores internacionales”, pero claro, si se trata de reglas positivas de Derecho Internacional para el conjunto de Estados debe ser deliberada y votada por el conjunto de Estados.

En nuestra materia concreta, consideramos que la clave sería el empoderamiento de la ONU, ya sea a través de su propio comité de expertos de cooperación fiscal internacional, o muchísimo mejor, a través de la creación de un organismo mundial que pudiera aglutinar todas las competencias y cometidos en la materia y sirviera como eje de la cooperación y coordinación entre todos los organismos y foros que trabajan en la materia. Y si bien recientemente se ha creado la plataforma de cooperación fiscal internacional, ello como se ha dicho no deja de ser un club de organismos que hasta el momento poca eficacia o eficiencia viene demostrando. Quizá la razón de esta circunstancia se deba en parte a la “marginación de la ONU y de otras organizaciones del Sistema por parte de las potencias hegemónicas del mundo” que hemos venido asistiendo en los últimos años⁴⁴, que si bien es un hecho sabido y constatable, no todos los autores tienen la valentía de plasmar.

Así pues, las Naciones Unidas, a nuestro juicio, deberían ser también el organismo óptimo, necesario y competente para acometer la coordinación entre los organismos internacionales que actualmente están actuando en materia de cooperación fiscal internacional y cuya actuación debe trascender por encima de los intereses privatísticos de los Estados o de las empresas, gobiernos, multinacionales, sociedad civil etc. que inciden en las relaciones económico fiscales de un entorno globalizado donde se producen movimientos de capitales transfronterizos en pro de la elusión fiscal, donde la elusión y evasión fiscal cobran cada día carta de naturaleza, donde los Estados del primer mundo generalmente bajo el manto de organizaciones internacionales como OCDE y grupos gubernamentales como G-20, siguen ostentando una posición prevalente y prominente en el diagrama mundial.

⁴⁴ Así lo expresa F. MAYOR ZARAGOZA en “El multilateralismo democrático, piedra angular de la nueva era” en Las Naciones Unidas desde España, 2015, ob., cit., p. 39, quien hace uso de la cita de J. A. CARRILLO SALCEDO: “Vivimos, en efecto, en un mundo en el que el desorden establecido legitima las diferencias entre ricos y pobres, atribuyendo a los poderosos la facultad de perpetuar su superioridad y limitar de forma imperativa los horizontes físicos, culturales y económicos de los dominados”. Además en la página 43 puede leerse: “Y así, las Naciones Unidas se marginan y se sustituyen por grupos (G 6, G7, G8 y G20) constituidos por los países más ricos y poderosos de la Tierra. ¿Cómo pudo pretenderse, y aceptarse por varios países, que un puñado de Estados gobernara a 193?. Lo cierto es que, en poco tiempo, no sólo se debilitaron los Estados-Nación y las Naciones Unidas, sino que, lo que es todavía peor, se sustituyeron los “principios democráticos” por los mercantiles, los valores éticos por los bursátiles”.

De ahí que, las naciones Unidas, en línea con las propias atribuciones que le encomienda su propia Carta, en particular y por lo que aquí respecta artículos 1.4, 57, 58, 60, 63, 64 y 70 es el organismo que, a nuestro juicio, debería también arbitrar el papel de liderazgo en las relaciones de coordinación en materia de cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial.

En páginas posteriores expondremos nuestra formulación de un organismo mundial sobre cooperación y gobernanza fiscal internacional que pudiera ser creado de manera análoga a los que ya existen y que se rigiera por los mismos cauces jurídicos que lo hacen los organismos de la familia de ONU. A saber: por las propias disposiciones de la Carta que establecen la posibilidad de prestar ayuda y participación de dichos organismos en algunos de los órganos de la ONU; a través de los instrumentos constitutivos de los Organismos especializados; a través de los Acuerdos celebrados con lo dispuesto en el artículo 63 de la Carta y resto de acuerdos interscretariados que pudieran existir⁴⁵.

IV. La ONU como organismo internacional “resiliente” en el tiempo capaz de hallar solución a los problemas mundiales de cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial

Desde la doctrina de Derecho Internacional Público algunos autores se han hecho eco del carácter resistente y resiliente⁴⁶ de la la ONU a través de los años, en especial, ello se ha ido haciendo constar con motivo de los sucesivos aniversarios de este Organismo Internacional (sesenta aniversario, setenta aniversario, etc.).

La ONU ha resistido así al paso de los años como referente de conducta, siendo el marco jurídico internacional mundial más importante y de mayor calado a través de las décadas, constituyendo también sus principios y propósitos los grandes principios programáticos de la comunidad internacional, como tuvimos ocasión de estudiar en apartados anteriores. Todo ello sin perjuicio de las objeciones que también se le han venido haciendo, señalándose críticas y aspectos todavía hoy pendientes de mejorar a través de propuestas de reforma de importantes aspectos de la ONU.⁴⁷

⁴⁵ Véase sobre estas cuestiones, entre otros, X. PONS I RÁFOLS, “La necesaria coherencia ...”, ob. cit., p. 21; JUSTE RUIZ, M., CASTILLO DAUDÍ, M. Y BOU FRANCH, V., *Lecciones de Derecho Internacional Público*, ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 244 y ss.

⁴⁶ Sobre este concepto véase PONS I RAFOLS, X. “Los propósitos y principios de las Naciones Unidas setenta años después”, en *Las Naciones Unidas desde España...*, ob., cit., pp. 83 y ss.

⁴⁷ Entre muchos otros, puede verse: *Los nuevos retos y la reforma institucional de las Naciones Unidas, Publicaciones del Congreso de los Diputados*, Madrid, 1995; RUBIO FERNÁNDEZ, Eva M., “Sombras y luces en las dos dimensiones de la reforma del Consejo de Seguridad”, *Una nueva Organización de Naciones Unidas para el siglo XXI*, J.M. BENEYTO y B. BECERRIL (Dirs.), ob., cit., pp. 35 y ss. Muy importante al respecto ha sido la Declaración del Milenio (A/55/L.2) en la cual se analizó la cuestión de la

En cualquier caso, tal y como se ha hecho constar, a lo largo de estas décadas las Naciones Unidas han ejercido un rol primordial al crear un marco normativo de pautas de conducta y de principios jurídicos y políticos, así como a la hora de encontrar soluciones a los “problemas globales y controversias internacionales”⁴⁸.

Son muchos los problemas que atañen al campo de las relaciones de fiscalidad global, como por ejemplo las consecuencias de la tributación de la economía digital, la tributación de las actividades extractivas, la eliminación “efectiva” de la doble imposición o de la no imposición por Estado alguno, la resolución de los conflictos tributarios internacionales, las consecuencias de la tributación mundial de los transfer pricing, los problemas derivados del fraude fiscal internacional, entre otros, a los que desde nuestro punto de vista Naciones Unidas es el organismo idóneo para intentar dar respuesta.

Todos ellos y otros que veremos en el capítulo del ámbito objetivo de las relaciones de cooperación fiscal internacional, tratan de problemas globales que afectan al conjunto de los Estados bien de forma bilateral, bien de forma multilateral, pero que indefectiblemente exceden de los intereses privatísticos de los Estados en el mundo actual, vigente, que requieren de soluciones globales y de un marco mundial de referencia que aporte seguridad jurídica, que iguale las relaciones de fuerzas entre países en desarrollo y países desarrollados, que establezca las líneas rojas infranqueables y las guías de conducta que deben regir acorde a los principios jurídicos y políticos internacionalmente reconocidos. Y para todo ello, consideramos que el Organismo apto debe ser Naciones Unidas, quienes de facto se han venido ocupando de estos menesteres en el ámbito del Derecho Internacional Público. La ONU es por tanto el organismo internacional idóneo para a través de la cooperación fiscal institucionalizada encontrar soluciones globales a problemas globales de fiscalidad, de cooperación fiscal internacional y de gobernanza fiscal mundial.

reforma de las Naciones Unidas, entre las cuales se apunto una mejor cooperación entre las Naciones Unidas y sus organismos especializados y otras organizaciones multilaterales.

⁴⁸ Entre la doctrina de Derecho Internacional Público, se ha dicho que “Para hacer frente a problemas comunes que ni siquiera los más poderosos pueden resolver aisladamente, los Estados precisan la cooperación permanente e institucionalizada a través de las Organizaciones Internacionales”. MAYOR ZARAGOZA, “El multilateralismo democrático, piedra angular de la nueva era”, en *Las Naciones Unidas desde España*, ob., cit., p. 40. O también, en esta línea de pensamiento podemos leer lo siguiente: “Las Naciones Unidas deben y pueden ejercer una función de liderazgo mundial en la solución de los problemas globales y las controversias internacionales y, especialmente, en el desarrollo de marcos de referencia, de pautas de conducta y de principios jurídicos y políticos de alcance universal”. PONS I RAFOLS, Xavier (Director), *Las Naciones Unidas desde España. 70 Aniversario de las Naciones Unidas*, 2015, ONU, Introducción, p. 24.

V. La ONU como Organismo Internacional referente capaz de dotar un Marco Normativo Mundial de las relaciones de Cooperación Fiscal Internacional a través de las funciones de codificación y extensión progresiva del Derecho Interamericano Público: HACIA UN TRATADO O ACUERDO MARCO SOBRE COOPERACIÓN Y GOBERNANZA FISCAL INTERNACIONAL Y HACIA UN PRINCIPIO MUNDIAL DE COOPERACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Naciones Unidas, como hemos tenido ocasión de estudiar en extenso, es el organismo que para acometer las funciones de codificación y desarrollo progresivo y de del Derecho Internacional Público (artículo 13 Carta ONU), tareas que se llevan a cabo fundamentalmente a través de los Tratados internacionales.⁴⁹

Por su idiosincrasia, por las funciones que le eroga su Carta fundacional, por sus competencias, protocolos y procedimientos, la ONU es el organismo por excelencia que debiera asumir la función de Organismo generador del marco regulador de las relaciones de cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial que hoy no existe. En este sentido, actualmente:

- No existe un concepto definido de cooperación fiscal internacional y los que se han ensayado hasta el momento son insuficientes, parciales e incompletos.⁵⁰
- Existe un completo vacío sobre la delimitación objetiva de los contornos del concepto de cooperación fiscal internacional, si bien es cierto que meses atrás se ha publicado el libro *Financing for Sustainable Development Report (2019, ONU)*, donde se apuntan lo que se considera como el contenido de esta materia, a nuestro juicio de forma incompleta y sesgada.
- Existe una amalgama de organismos internacionales y otro tipo de sujetos internacionales que muchas veces generan importantes problemas ya descritos.
- No existe un organismo de resolución de conflictos tributarios entre estados con alcance mundial, organismo que en línea con nuestros partners de la Universidad de Viena (Global Tax Policy Center, dirigido por Jeffrey Owens), consideramos que

⁴⁹ V. CARRILLO SALCEDO, J. A., *El Derecho Internacional en perspectiva histórica*, ed. Tecnos, 1991, p. 155 donde puede leerse: “Los tratados de codificación y desarrollo progresivo del Derecho internacional constituyen un tipo particular de tratados, al ser convenios generales en el sentido del artículo 38.1.a) del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, esto es, tratados que se refieren a normas generales de Derecho internacional o a asuntos de interés general para la comunidad internacional en su conjunto”.

⁵⁰ Basta ver el último informe de las propias NACIONES UNIDAS, *Financing for sustainable development report 2019* de la *Inter-agency Tax Force on Financing for Development*, UNITED NATIONS, 2019, donde se describe un concepto de cooperación fiscal interamericano de forma totalmente sesgado e incompleto.

debería crearse un organismo mundial para la resolución de dichos problemas que dependiera de Naciones Unidas.⁵¹

Nuestras tesis apuntan por desplazar el péndulo en pro de las Naciones Unidas, potenciando su rol como ente que debería llevar a cabo las reglamentaciones de políticas fiscales mundiales en materia de fiscalidad internacional, aunque su eficacia se tilda de ser baja, pese a que en los últimos años es cada vez mayor, gracias en parte a la extraordinaria labor que ha venido ejerciendo el Comité de Expertos de Cooperación Fiscal Internacional de Naciones Unidas.

Por ello, entre otras Grandes Políticas Fiscales Mundiales, propugnamos que en el seno de Naciones Unidas pueda llegar a negociarse y aprobarse la creación de medidas tan importantes como que siguen: la aprobación de un ACUERDO MARCO SOBRE COOPERACIÓN Y GOBERNANZA FISCAL INTERANCIONAL; la creación de un PRINCIPIO MUNDIAL SOBRE COOPERACIÓN FISCAL INTERNACIONAL; o, propugnemos también la creación de un ORGANISMO INTERNACIONAL dependiente de NACIONES UNIDAS con Estatuto, secretariado, con funciones y personal específico, como órgano que pueda encauzar, codificar y armonizar las normativas mundiales dispersas en esta materia y lo que es más importante, que diseñe la arquitectura de unas nuevas relaciones de cooperación internacional en el marco de una nueva Gobernanza Fiscal Mundial, pues ello todavía está por desarrollar.



⁵¹ Poner bibliografía de Viena y también mi artículo.

Marco que nosotros concebimos mayor al estricto de las relaciones de cooperación fiscal internacional. Pues a nuestro juicio en el entorno de la buena gobernanza fiscal mundial se incluyen aspectos tan importantes como la protección de los derechos de los contribuyentes en el ámbito doméstico e internacional, o también las políticas contra el fraude fiscal nacional e internacional, las políticas de tax compliance, los mecanismos de resolución de conflictos convencionales y alternativos etc., etc⁵².

Y la OCDE, órgano autoerigido hasta el momento -sin duda con el apoyo de los países que ejercen la hegemonía en la economía mundial-, para ocupar este espacio, no es el mundo, sí el mundo rico, pero con una composición de 37 países.

Consideramos pues, que tenemos una gran responsabilidad respecto a los siglos y generaciones venideras: El diseño de una disciplina u ordenamiento futuro requiere trazar con tiralíneas el diseño arquitectónico del nuevo sistema, del nuevo ordenamiento (de igual forma que si se decidiera crear una nueva ciudad), pero no construir aleatoriamente, al albur de intereses crematísticos, partidistas o discrecionales en determinados momentos de tiempo al servicio de determinadas políticas económicas de países poderosos (vestidos de Organizaciones Internacionales) en determinados momentos de su historia política.

Necesitamos, en definitiva, crear el diseño mundial de las Relaciones de Cooperación Fiscal Internacional y de buena Gobernanza Mundial a través del Organismo Mundial que detenta la cooperación fiscal institucionalizada, esto es a través de las NACIONES UNIDAS DEL MUNDO.

Ésta es sin ambages, la tesis que defenderemos pues no puede, a juicio nuestro, crearse Derecho para el conjunto de pueblos sin el conjunto de pueblos⁵³.

⁵² V. ANDRÉS AUCEJO, Eva (Editor & Director), *International Administrative Cooperation in Tax Matter*, epígrafe: “The Global Tax Governance”..., editorial Thomson Reuters, 2018, p. 131.

⁵³ Hasta el momento el mayor peso específico en esta materia lo tiene la OCDE quienes de facto han aprobado los instrumentos multilaterales del CRS o también BEPs consiguiendo la adhesión de un gran número de jurisdicciones. Sin embargo, pese a la adhesión de otros estados a través de la plataforma inclusiva, los nuevos estados se encuentran con normativas que ellos no han elaborado, además, por ejemplo como es sabido el g-77 y otros muchos estados si bien pueden asistir a reuniones de la OCDE no tienen voto ni capacidad de toma de decisión.

Normativas mundiales requieren “parlamentos mundiales”. Eva Andrés

Y el único “Parlamento mundial” que existe es la Asamblea General de Naciones Unidas (con todas sus limitaciones, pero el único). Por eso, desde esta Teoría General sustentamos el espíritu con el que nació la Carta de Naciones Unidas que descansa en la crítica frase: “We the peoples”.

Y llevar el péndulo hacia donde debería de estar vencido, hacia el G-193 como representación de la práctica totalidad de los Estados mundiales, bajo la regla de funcionamiento “Un Estado un voto”. Y ello en parte se demuestra cuando la Declaración de la Asamblea General de Naciones Unidas de la Agenda 2030 ha sido refrendada por todos los todos los Estados del planeta, lo que no ocurría desde la Carta de San Francisco.

En este sentido, nuestras propuestas pasan por reafirmar el papel de la ONU para crear las normativas comunes en materia de cooperación fiscal internacional y gobernanza fiscal mundial, abundando en sus funciones de **codificación y desarrollo progresivo** del Derecho internacional (art. 13 Carta), en su conocida faceta como órgano encargado de la **cooperación internacional** institucionalizada y permanente (art. 103 Carta), que detenta la soberanía para la **coordinación** de los Estados y las Organizaciones Internacionales como así le ha sido atribuido por mor del artículo 1.4 de la Carta de las Naciones Unidas, creadora de los **propósitos y los principios** del ordenamiento mundial (arts. 1.3 y 2 de la Carta de la ONU) desarrollados por la Resolución de la Asamblea General 2625 (XXV) en donde se tipifica el “Principio de Cooperación Pacífica” para el global de los pueblos. Principios que constituyen la formulación más autorizada de los principios fundamentales del Derecho Internacional (F. Mariño), entre otras razones. Todo ello aderezado desde la perspectiva de la Hacienda pública con políticas económicas de redistribución de rentas, distribución equitativa, neutralización de desigualdades, etc.

Y decimos que debería desplazarse el péndulo hacia Naciones Unidas, porque es el foro global donde sí tienen voz y voto todos los países del mundo, donde no se necesitan plataformas inclusivas de normativas que sólo unos pocos elaboran, donde existe un órgano que es la Asamblea General con capacidad de alcanzar acuerdos mundiales ya sea a través de la propia Asamblea, ya sea mediante la convocatoria de conferencias internacionales, donde el “Derecho internacional” de naturaleza *ius cogens* se diseña a través del proceso ordenado de Codificación y desarrollo progresivo, donde, en fin, se recogen los intereses de todo el planeta cuyos Estados, todos, aquí sí tienen capacidad de negociación y firma.

De manera sinóptica exponemos seguidamente la tabla que recoge dichas consideraciones generales:

	MATERIA	POSICIÓN PREVALENTE	FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA
A	JERARQUÍA NORMATIVA Mundial	La Carta de Naciones Unidas es la constitución en sentido material del Ordenamiento internacional, por tanto, ocupa la posición de vértice del sistema de fuentes mundial La ONU ocupa el rango jurídico superior en el Ordenamiento Jurídico Internacional (Mariño, p. 82)	ARTÍCULO 103 et alter <i>CHARTER UN</i>
B	UNIVERSALIDAD		ARTÍCULOS 3, 18
C	COOPERACIÓN Internacional	La ONU es el Organismo Internacional que constituye el eje diametral en Cooperación Internacional permanente , asumiendo la cooperación internacional como propósito, principio y fin.	ARTÍCULOS 103, 1 y 2 <i>CHARTER UN</i> (Art. 1.3, art. 13.1, 55, 56 Charter y Resolución 2.625 UN
D	COORDINACIÓN Internacional	La ONU es el Organismo Internacional con competencia en materia de Coordinación de los Estados y Organismos Internacionales	ARTÍCULOS 1.4 58, 60, 63.2 64 y 70 <i>CHARTER UN</i>
E	CODIFICACIÓN Internacional	La ONU es el Organismo Internacional con funciones de codificación y desarrollo progresivo del Derecho Internacional	ARTÍCULO 13 <i>CHARTER UN</i>
F	PROGRAMACIÓN Internacional de principios y propósitos mundiales	La ONU como Organismo Internacional que constituyó los Principios y Propósitos de la Comunidad Internacional	ARTÍCULOS 1 y 2 <i>CHARTER UN</i>

Eva Andrés Aucejo, UB, Barcelona, 30 de marzo de 2020