

**“Educación fiscal” y “Tax compliance”
mejorados por la Inteligencia Artificial-
como partes integrantes de la Convención
tributaria y protocolos de Naciones Unidas
sobre cooperación tributaria internacional
eficaz e inclusiva, de naturaleza holística**

1

*Intel·ligència Artificial- com a parts integrants de la
Convenció tributària i protocols de Nacions Unides
sobre cooperació tributària internacional eficaç i
inclusiva, de naturalesa holística*

*“Tax education” and “tax compliance”- enhanced
by artificial intelligence as integral parts of the
United Nations Tax Convention and protocols on
effective and inclusive international tax cooperation
of a holistic nature*

Eva Andrés Aucejo

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona. Directora de la Revista de
Educación y Derecho y directora de la Review of
International and European Economic law.

E-mail: eandres@ub.edu

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5688-1482>

Resumen: El presente estudio tiene como finalidad promover la materia de la “Educación Fiscal y el Cumplimiento Tributario Voluntario”, mejorados por la inteligencia artificial, como partes integrantes de una futura convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, para ser aprobada en el seno de las Naciones Unidas con la participación del resto de partes implicadas o stakeholders, susceptible de ser desarrollada vía protocolo de desarrollo, como mejor opción, o bien de una declaración programática.

Palabras claves: “Educación fiscal”, “Tax compliance”, UN tax convention, “Protocolos de desarrollo de la convención tributaria de cooperación tributaria internacional de la ONU”, inteligencia artificial generativa, derechos de los contribuyentes.

Resum: Aquest estudi té com a finalitat promoure la matèria de l'Educació Fiscal i el Compliment Tributari Voluntari, millorats per la intel·ligència artificial, com a parts integrants d'una futura convenció marc sobre cooperació internacional en qüestions de tributació, per ser aprovada al si de les Nacions Unides amb la participació de la resta de parts implicades o stakeholders, susceptible de ser desenvolupada via protocol de desenvolupament, com a millor opció, o bé duna declaració programàtica.

Paraules clau: Educació fiscal, Tax compliance, UN tax convention, Protocols de desenvolupament de la convenció tributària de cooperació tributària internacional de l'ONU, intel·ligència artificial generativa, drets dels contribuents.

Abstract : The purpose of this study is to promote the subject of Tax Education and Voluntary Tax Compliance, improved by artificial intelligence, as integral parts of a future framework convention on international cooperation in tax matters, for approval by the United Nations with the participation of the rest of the parties involved or stakeholders, susceptible to being developed via a development protocol, as the best option, or through a programmatic declaration.

Keywords: “Tax education”, “Tax compliance”, UN tax convention, “Development protocols of the UN tax convention on international tax cooperation”, generative artificial intelligence, taxpayer rights.

“EDUCACIÓN FISCAL” y “TAX COMPLIANCE” -MEJORADOS POR INTELIGENCIA ARTIFICIAL- COMO PARTES INTEGRANTES DE LA CONVENCIÓN TRIBUTARIA Y PROTOCOLOS DE NACIONES UNIDAS SOBRE COOPERACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EFICAZ E INCLUSA, de naturaleza HOLÍSTICA.

Eva Andrés Aucejo¹

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Barcelona

¹ Eva Andrés Aucejo. Premio Extraordinario en la Licenciatura en Derecho (n. 1 promoción) y premio extraordinario del Doctorado en Derecho. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Consultora del Banco Mundial, *Global Forum on Justice, Development and Law* (HCBM); *Observer of the International Tax Cooperation Committee* de la Organización de Naciones Unidas (20219-2023), directora de la *Review of International and European Economic Law* (www.rieel.com) y directora de la Revista de Educación y Derecho (SCOPUS, JCR/ESCI WoS, Scimago Q-3), Directora de la red de excelencia- Network of Excellence DER-90874-REDT GOTA- INTAXCOOP&GOV: “The Global Observatory on Tax Agencies: Towards to the International Tax Cooperation and Governance” and other Projects. Visiting researcher at *Harvard School of Law, European University Institute, Università di Roma 'La Sapienza', Università degli Studi di Firenze, International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), Università di Bologna, London School of Economics and Political Sciences (LSE-UK), Leeds University (UK), Georgetown University (Washington, DC), The World Bank (Washington, DC)*. Professor at the international Universities *Università degli Studi di Bologna* (European Commission program), *Nova Southeastern University of Miami*, *Pontifical Catholic University of Peru*. Teacher associate of the *Autonomous University of Chile*.

Nota: la versión original de este artículo fue concluida y enviada en fecha **10 de marzo de 2024** como parte de una obra colectiva. Dado la oportunidad del tema y ante una demora prolongada de la publicación de dicho libro, hemos optado por su publicación, actualizada, de forma inédita y original en este número 30 de la Revista de Educación y Derecho, publicado en fecha septiembre de 2024.

1. Hipótesis central y desenlace

El presente estudio tiene como finalidad promover la materia de la “Educación Fiscal y el Cumplimiento Tributario Voluntario”, mejorados por la inteligencia artificial, como partes integrantes de una futura convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, para ser aprobada en el seno de las Naciones Unidas con la participación del resto de partes implicadas o *stakeholders*, susceptible de ser desarrollada vía protocolo de desarrollo, como mejor opción, o bien de una declaración programática.

Inspirados en trabajos e investigaciones cursadas hace más de una década, ya entonces defendíamos la necesidad de que, en el mundo, debería existir un acuerdo o convención marco sobre cooperación tributaria internacional inspirada en los derechos humanos, en los principios de justicia tributaria,² transparencia, legalidad, seguridad jurídica equidad, eficacia, simplificación, neutralidad y sostenibilidad, entre otros³, al tiempo que auspiciada en el deber de colaboración en materias económica y social previsto en la Carta de las Naciones Unidas. De ello se deja constancia en nuestra propuesta de acuerdo marco sobre cooperación tributaria internacional, comercio y gobernanza tributaria global, que, a los efectos que comentamos, reza así⁴:

Preamble:

² Por fin, en la Resolución A/C.2/78/L.18/Rev.1, de 15 de noviembre de 2023, aprobada por la Comisión segunda de la Asamblea General de las Naciones Unidas, sobre promoción de una cooperación tributaria internacional efectiva e inclusiva en Naciones Unidas, establece de una forma clara que: (...) es necesario desarrollar un **convenio marco** de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional para reforzar la cooperación fiscal internacional y hacerla plenamente inclusiva y más eficaz. Previamente, la Resolución A/RES/77/441 de la Asamblea General de las Naciones Unidas (30 de diciembre de 2022) también titulada “Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas”, y cuyo texto es el mismo que aprobó la Segunda Comisión en la Resolución A/C.2/77/L.11/Rev.1, hizo alusión a la necesidad de crear un futuro *agreement or instrument*. Sobre estos particulares vid. Artículos citados en la nota a pie de página n. 6 y los últimos apartados de este trabajo.

³ a) *The international trade and tax principles, especially with the general principles assumed in the WTO [Trade without discrimination (most favoured nation clause and national treatment clause); Freer trade; Predictability, Fair competition and promotion of economic development]; The Work Program on Electronic Commerce, adopted by the WTO General Council in September 1998, The regulatory framework of e-commerce legislation harmonization in the Economic Community of West African States (UNTAC, 2000); and the guidelines of Committee of Experts on International Tax Matters (E/C.18/2022/CRP.18). Relationship of tax, trade and investment agreements (note).*

b) *The Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce Principles: Neutrality, efficiency, certainty and simplicity, effectiveness and fairness and flexibility.*

c) *The fiscal policies promoted by International Organizations, such as the UN (and other international organizations) with an impact on the principle of international cooperation, such as the one established in the Fourth High-Level Forum on Aid Effectiveness, held in Busan (2011), promoting practical cooperation for development.*

d) *The set of bilateral and multilateral agreements that indicate on these issues.*

e) *The new principle of International Tax Cooperation (art. 2.4 of this General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance)*

(Article 12. 3 General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance- A proposal). OWENS, J. (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., MEZANG, S. Review of International and European Economic Law, Vol. 2, n. 02 <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/28/23>

⁴ OWENS, J. (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., MEZANG, S. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance- A proposal). Review of International and European Economic Law, Vol. 2, n. 02 <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/28/23>

Reaffirming the duty of cooperation in economic and social matters incorporated in the Charter of the United Nations (Article 1.3, Article 2, Article 13, Articles 55-56 and 62), as well as in other recommendations, declarations and resolutions of the National Assembly and ECOSOC on international tax cooperation such as the Resolutions 1,495 (XV), 1,522 (XV), 1,516 1519 and 1526 (XV), 1815 and especially Resolution 2625 (XXV) of the General Assembly on International Cooperation...

Article 2. Principles

The respect for the democratic socio-economic principles and the fundamental Human Rights contained in the Universal Declaration of Human Rights, as well as in the Charter of the United Nations and in international tax law and international trade agreements, inspire the present general agreement.

The general agreement on international tax cooperation, trade and global tax governance is supported on the principles of tax justice, legal security, equity and efficiency, transparency, simplification, neutrality, proportionality and sustainability.

The parties shall act in accordance with the undertake international taxation principles, especially with the general principles assumed at the Ottawa Ministerial conference on electronic commerce: Neutrality, efficiency, certainty and simplicity, effectiveness and fairness and flexibility.

5

2. Sobre la necesidad de un “enfoque holístico” para la realización de una *United Nations Tax Convention* que incluya la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario mejorados por la inteligencia artificial.

De conformidad con los fines y principios señalados en el apartado anterior, entrados los años noventa, consideramos la necesidad de crear un **acuerdo marco de cooperación tributaria internacional** que tuviera un **enfoque holístico**, en línea con las últimas tendencias de los tratados de nueva generación de libre comercio, de manera que en el articulado de dicha convención o acuerdo marco, pudieran incluirse materias de hondo arraigo social, cultural y humanitario, amén de las propiamente económicas, fiscales y tecnológicas.

Y ésta ha sido también la última postura que finalmente ha adoptado Naciones Unidas a partir de finales del año 2023, incluyendo expresamente dicha “visión holística”. La primera vez que se deja constancia de este término es el *report 78/235* de agosto del Secretario General de las Naciones Unidas (fechado en julio de 2023) del secretario general de las Naciones Unidas sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyente en el marco de las Naciones Unidas. Dicho término se acogió en la versión provisional si bien en la versión final no se introdujo literalmente pero sí se incluyó su significado al tener en cuenta un enfoque amplio que incluyera cuestiones de género, medioambiente, salud, etc.⁵ Posteriormente, a finales del año 2023, en las resoluciones emitidas por la Segunda Comisión de la

⁵ Vid. **ANDRÉS-AUCEJO, EVA**. [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly \(23rd November 2022\); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly \(30th December 2022\), and The report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations \(26th July 2023\)](#). Review of International and European Economic Law. Oct-Nov. 10th, 2023. Vol. 2, N. 4, 2023. <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/79>, donde puede leerse: **Recognition of a broad, global, multi-comprehensive and holistic scope of international tax cooperation (Report A/78/235)**

We have considered the need to bet on a broad, multi-comprehensive, holistic and inclusive concept of international tax cooperation, trade and global governance, which extends its tentacles far beyond the world of international tax information exchange and other mechanisms for mutual tax assistance between States, international tax fraud and beyond as well as the set of OECD actions to prevent multinational companies from diverting bases and benefits to third states. In short, we defend a broad, global concept, marked by the breadth of the scope of international cooperation relations leading to achieving a new design of the global architecture of good international tax governance.

Asamblea General de 15 de noviembre de 2023⁶ (posteriormente nombrada como A/78//459/Add. 8, de 7 de diciembre de 2023) y sobre esta resolución se aprobó la Resolución de la Asamblea General A/RES/78/235 de 28 de diciembre, ambas sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyente en el seno de las Naciones Unidas. En lo que llevamos de año 2024 se ha aprobado la A/AC. 295/2024/1, de 24 de febrero. Como decimos, a finales del año 2023, sí se incorpora, sin complejos, el término holístico, siendo, a nuestro modesto juicio un gran acierto.

Consideramos, pues, que la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, mejorados por la inteligencia artificial, son materias postulables a dichos fines, que, a juicio nuestro, cumplen las características necesarias y suficientes para ser incluidas en una futura convención marco de cooperación internacional en cuestiones de tributación, para ser aprobada en la sede de la Asamblea General de la de las Naciones Unidas y, también, son materias susceptibles de ser desarrolladas por un futuro o futuros protocolos de desarrollo, cuyo contenido sustantivo admitiría las siguientes posibilidades. A saber: a) crear un protocolo que recoja ambos aspectos: educación fiscal y cumplimiento voluntario (e incluso temas de transfer pricing) por supuesto mejorado con la inteligencia artificial, o b) otorgarle un mayor alcance, incluyendo en dicho protocolo una carta mundial de los derechos de los contribuyentes, sin perjuicio de que todas estas materias, debieran estar incorporadas también en la convención marco, si bien, en este último caso, con un alcance más general, pues, por naturaleza las convenciones o acuerdos

In August 2023 the provisional report of Resolution A/78/235 was released, which however has been given a date of July 26th, 2023, the General Secretariat of the United Nations, in the cited Report A/78/235 supports a call for the recognition of international cooperation in a broad context, related to trade and investment issues, also including issues of gender, environment, health, international tax fraud, etc. It says, for example, its fifth point:

5. Furthermore, the call reveals the recognition that it is necessary to frame international cooperation on tax issues in a more comprehensive and sustainable development context, not only concerning trade and investment but also inequality, the environment, health, gender and intergenerational aspects.

It is, in short, the conception that we have maintained, insisting on the need to embrace a concept of international tax cooperation that includes these and other aspects and that can be seen in our proposal for a global framework agreement on international tax cooperation, international trade and tax governance. Framework agreement in which, in addition to economic issues, there is a commitment to a holistic approach that includes, among others: taxation and gender; domestic and global taxation and taxpayer rights; taxation and environment; international tax cooperation against international tax fraud; tax education; tax compliance; global transfer pricing policies and global proposals for the taxation of the digital economy that include not only large multinationals, but also the taxation of all businesses susceptible to such classification, among many others.

It can be consulted our proposal for a Framework Convention with such characteristics, published under the name Framework Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance, and can be consulted in Review of International and European Economic Law (<https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/28/23>).

For more information, you can see our work (versioned in English and Spanish) entitled, Review of international and European economical law, Vol. 2, No. 3, February 2023 <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/33>, in which we repeatedly insist on the defence of these theses. It says on one of its pages:

“(…) the scope of the aforementioned multilateral AGREEMENT OR INSTRUMENT of international tax cooperation should affect not only economic issues but also key issues that affect the set of bases of international tax cooperation, such as the relationships between taxation and international trade; environmental and extractive matters taxation, global sustainability, tax education and tax compliance, tax cooperation in social, educational, cultural, humanitarian, gender matters, etc., that is, it should include a holistic concept of a framework convention in line with the latest generation treaties, of free trade, which are currently being approved.”

⁶ En la resolución de la segunda comisión de las Naciones Unidas de 15 de noviembre de 2023 sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyente en el seno de las Naciones Unidas, puede leerse: *Se debe adoptar una perspectiva holística y sostenible del desarrollo que tenga en cuenta las interacciones con otras importantes esferas de política económica, social y ambiental.*

marco incluyen las principales bases sin necesidad de entrar en el desarrollo pormenorizado de los temas. Para ello, se contempla la figura del protocolo.⁷

Nota: por supuesto también se puede considerar la idea que el protocolo que acoja la carta global de los derechos de los contribuyentes se apruebe de manera independiente.

Propuesta/s que, desde aquí, hoy, defendemos humildemente, a efectos de la creación de la futura *UN Tax convention on international tax cooperation*, que previsiblemente deberá aprobarse en el año 2027, tras los correspondientes períodos de sesiones del comité ad-hoc de cooperación tributaria internacional, órgano de composición intergubernamental abierto, compuesto por veinte miembros de veinte países de la ONU, que van rotando de una sesión a otra; encargado de la creación de la futura *UN tax convention*, así como de los futuros protocolos.

En línea con nuestras investigaciones, estudios y proyectos previos desarrollados en las Universidades de Georgetown (Washington) 2017, London School of Economics and Political Sciences (2015), Leeds University (2016), European University Institute (1995), Università di Bologna (2014), di Firenze y otras, así como en centros internacionales como the World Bank, the International Bureau of Fiscal Documentation (2015), etc., y también en línea con las colaboraciones con el Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de desarrollo, Comité de Cooperación fiscal internacional de Naciones Unidas, el Global Tax Policy Center de Viena, el international bureau of fiscal documentation, el Instituto de Estudios Fiscales, CIAT, IOTA, etc. (2014-2023), con motivo de estos particulares, nos llevaron a concluir el primer modelo mundial de acuerdo marco de cooperación tributaria internacional, cuya presentación formal por fin tendría lugar en la sede de UNIDROIT, Roma, en marzo del año 2018, donde dimos a conocer el primer trabajo preparatorio, bajo el título: “Acuerdo marco de cooperación tributaria, comercio y gobernanza tributaria mundial”, en el seno de la conferencia internacional en la que participaron representantes de la Universidad de Barcelona, el Banco Mundial, la Comisión Europea, la Confederación Fiscal Internacional, el IBFD (*international bureau of fiscal documentation*), bajo el paraguas del *global tax policy center* of Viena y con la colaboración de algún miembro de la delegación representativa del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, plenipotenciario de la Asamblea General, adscrito actualmente a la Segunda Comisión de la Asamblea General de las Naciones Unidas.⁸

⁷ Nota: en la segunda sesión del Comité Ad-Hoc de cooperación tributaria internacional, agosto de 2024, la Universidad de Barcelona fue elegida observador acreditado, oficiando la intervención, la catedrática Eva Andrés Aucejo quien postuló la necesidad de crear una carta mundial de los derechos de los contribuyentes. Esta idea fue acogida por los representantes de la Unión Europea diciendo que se debe incluir un listado de derechos de los contribuyentes en la propia convención. A nuestro juicio, el desarrollo debería hacerse por protocolo, sin perjuicio de que naturalmente, entre los puntos sustantivos de la convención marco debería estar una regulación global de los derechos de los contribuyentes tal y como nosotros lo hemos diseñado en nuestras propuestas de modelo de acuerdo marco de cooperación tributaria internacional publicados en la *Review of International and European Economic Law*, 2022, n. 1 y n. 2. Y también en nuestros trabajos que versan sobre los protocolos de desarrollo, como por ejemplo el trabajo: **OWENS, Jeffrey (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, Eva, MEZANG AKAMBA, Serge, NICOLI, Marco, (2023):** [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVTAXORDER~ UNTAXPOLICY\)](#), *Review of international and European economic law*, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/36/59>, entre otros.

⁸ **ANDRÉS-AUCEJO, EVA.** [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. About: The](#)

[United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly \(23rd November 2022\); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly \(30th December 2022\), and The report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations \(26th July 2023\)](#). Review of International and European Economic Law. Oct-Nov. 10th, 2023. Vol. 2, N. 4, 2023. <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/79>

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2023). Hacia una nueva arquitectura de la cooperación tributaria internacional institucionalizada en el siglo XXI, bajo el rol clave de Naciones Unidas: A propósito de la Resolución A 77/441 (29 dic. 2022) y del informe de la Secretaría General A/78/235 (julio 2023), de Naciones Unidas sobre *Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations*, en Medio Siglo de Derecho Financiero y Tributario Estudios en memoria del profesor Carmelo Lozano Serrano. Dirs. Alberto García Moreno Ester Machancoses García.

OWENS, J., PISTONE, P., ANDRÉS, E. (2018). (Directors) *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Thomson Reuters international. 2018.

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2018). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matters and international tax governance. *Revista del Derecho del Estado*. n. 40, pp. 45–85. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3113628

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2018). “The Global Tax Model: building modernized tax systems towards the international tax cooperation and global tax governance: architecture for sustainable development and equity societies (ongoing UN 2030 and Addis Ababa Action Agendas)”, in *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Editor: ANDRÉS-AUCEJO, Eva. Directors: J. OWENS, P. PISTONE, E. ANDRÉS-AUCEJO, Thomson Reuters, pp. 121-140.

ANDRÉS AUCEJO, Eva (2019). Policymaking in global tax policies on modernized/sustainable tax administrations, international tax cooperation and global tax governance architecture, ongoing 2030 UN and ADDIS ABABA ACTION AGENDAS, UB, January 2019. <https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/127541/1/Policy%20making%20in%20Global%20Tax%20Policies%20on%20SDG%20%26%20TAX.pdf>.

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2020). The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance (Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the UN “Family”). *Review of Education and Law Review*, n. 21 (online), pp. 1-34. <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31297>

OWENS, Jeffrey, LENNARD, Michael, & ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [I LEFT] . [PART II] Education and Law Review. *Journal of Education and Law* , no. 21, 2020.

OWENS, J., ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., SEN, J., OLESTI-RAYO, R., LOPEZ-RODRIGUEZ, J., & PINTO-NOGUEIRA, J. (Dir) (2021) Global Tax Governance: Taxation on digital economy transfer pricing and litigation in tax matters (MAPs + ADR) policies for global sustainability. Thomson Reuters. Main Editor: Eva Andrés Aucejo.

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2021). “Toward a global consensus on the taxation of the digital economy included as one of the general bases of a global framework agreement on international tax cooperation and global tax governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 Agenda and Addis Ababa Action Agenda)”, in **OWENS, J., ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., SEN, J., OLESTI-RAYO, R., LOPEZ-RODRIGUEZ, J., & PINTO-NOGUEIRA, J. (Dir) (2021) Global Tax Governance: Taxation on digital economy transfer pricing and litigation in tax matters policies for global sustainability** . Thomson Reuters, pp. 115-142.

ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco (Feb-Oct. 2022), OWENS, Jeffrey (Director), General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.rieel.com. - **OWENS, Jeffrey (Global director), ANDRÉS-AUCEJO, Eva (main author), WOLFGANG, Kraft, et alter (February 2023)**. The universal institutionalization of International Tax Cooperation under United Nations orbit in the new architectural design of a Global Tax Legal Order inspired by International Tax Cooperation, human rights and global tax governance. United Nations Tax Report https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/Andr%C3%A9s-Aucejo%2C%20Eva%20and%20Owens%2C%20Jeffrey_Input%20Tax%20Report.pdf.

OWENS, Jeffrey (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, Eva, MEZANG AKAMBA, Serge, NICOLI, Marco, (2023): Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals (GLOVTAXORDER– UNTAXPOLICY) , Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/36/59>

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2023). A new Principle of International Tax Cooperation. Book of procedures of international tax congress ECONOMIC AND TAX GLOBAL GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND INTERNATIONAL TRADE IN THE DIGITALIZED AGE” (WWW.RIEEL.COM , VOL.1, N.3, FEBRARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022.

OWENS, Jeffrey, ANDRÉS-AUCEJO, Eva, REMIRO BROTONS, Antonio (2023). A new Global Tax Legal Order , Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023. <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/57>

ANDRÉS-AUCEJO, Eva et alter (2023): Africa has spoken: Resolution A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the United Nations General Assembly (Second Committee): “Promoting Inclusive and Effective International Tax Cooperation within The United Nations” , Review of

Nuestra propuesta más completa de acuerdo marco se publicaba en febrero y octubre del año 2022, sin perjuicio de la realización y difusión previa de los trabajos preparatorios que tuvieron lugar los años **2018 (UNIDROIT -ROMA)** y siguientes (2019, 2021 y 2022: febrero y octubre), acogiendo, entre otros aspectos procedimentales y sustantivos, la concepción holística de lo que debería ser el futuro acuerdo marco o convención marco de cooperación tributaria internacional, comercio y gobernanza fiscal global⁹.

international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023 <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/33>

ANDRÉS AUCEJO, Eva (2023). “A new era of international tax cooperation in the 21st Century: The United Nations' key role” in BOOK: WCL Fascinating, Director. Kraft Wolfgang, 2023. Germany.

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2023). “Políticas fiscales para el Desarrollo sostenible en UCRANIA: A propósito de las agendas mundiales de Desarrollo sostenible con impacto en la movilización de recursos domésticos, la cooperación tributaria internacional y la gobernanza económica mundial” en Impactos de la Guerra de Ucrania. Dirs. GONZÁLEZ-BEILFUSS, C., NAVARRO-MICHEL, M., FERNÁNDEZ PONS, X., Marcial Pons, Diciembre, 2023.

⁹ **FRAMEWORK AGREEMENT- PREPARATORY WORK N. 1 UNIDROIT. Rome - International Meeting. (I Preparatory work)**. International Meeting (2018). The Framework Agreement on International Tax Cooperation and Global Tax Governance (and other Global Tax Policy Models ongoing UN 2030 & Addis Ababa Action Agendas). (I Preparatory Work). Capacity Building- POLICY MAKING: GlobalTax Policies on International Tax Cooperation and Global Tax Governance. ROME; Tuesday, 26 March 2018. Venue: UNIDROIT. Dirs. Jeffrey Owens, Marco Nicoli, Eva Andrés-Aucejo. Rapporteur: Eva ANDRÉS-AUCEJO.

FRAMEWORK AGREEMENT- PREPARATORY WORK N. 2 International Congress (2021). “Policy-making on International Economic Law Conference” Toward a new Global Tax Treaty on International Tax Cooperation and Global Tax Governance (II Preparatory work). September 30th 2021. Faculty of Law University of Barcelona. Director: Eva Andrés-Aucejo.

<https://www.ub.edu/portal/documents/620105/0/ProgramGlobalTaxPolicySeminarSent30-09-2021+%281%29.pdf/b7b584cc-a03e-d8c5-19f9-594fc586ddf3>

(2018) INTERNATIONAL CONGRESS (2018): The efficiency of Tax Administrations, International Tax Cooperation and Governance. Institute for Fiscal Studies. Wednesday, 30th Madrid 2018. Director: Eva Andrés-Aucejo

<https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/18>, y otros.

(2019) INTERNATIONAL TAX COOPERATION CONGRESS (2019): Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR). Ongoing UN 2030 and Addis Ababa Agendas. Illustrious Bar Association of Barcelona. 17th , 18th January 2019. Barcelona <https://bit.ly/368Ylis>. Dir. Eva Andrés-Aucejo.

(2021) - Policy making on Global Tax Governance International Congress (2021).

(2022) INTERNATIONAL CONGRESS. ECONOMIC AND TAX GLOBAL, GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND GLOBAL TAX GOVERNANCE IN THE DIGITALIZED AGE. Venue: Faculty of Law. University of Barcelona , Thursday 24th, November, 2022, Friday, 25th November 2022

<https://www.ub.edu/portal/documents/620105/0/Congress+Global+Governance+2022+c.pdf/91d0aaee-827c-fbb3-ea97-5a9b1e026b66> .

International Congress Chronicle: Economic and Tax Global Governance, Good Government and International Trade in the digitalized age” (, VOL.2, N.3, FEBRUARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022.

BOOK OF PROCEDURES OF INTERNATIONAL CONGRESS ECONOMIC AND TAX GLOBAL GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND INTERNATIONAL TRADE IN THE DIGITALIZED AGE ” (WWW.RIEEL.COM, VOL.1, N.3, FEBRUARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022 AND REPORT OF INTERNATIONAL CONGRESS ECONOMIC AND TAX GLOBAL GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND INTERNATIONAL TRADE IN THE DIGITALIZED AGE” (, VOL.1, N.3, FEBRUARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022.

THE IMPACT OF TECHNOLOGIES ON EMERGING TAX POLICY ISSUES. DIGITAL ECONOMY TAXATION NETWORK (DET). DIRECTOR: J. OWENS. CONFERENCE HOSTED BY WU GLOBAL TAX POLICY CENTER AT VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS (WU). Informal summary of the discussions Location: Ceremonial Hall 2, LC Building, Vienna University of Economics and Business (www.riiel.com, vol.1, n.3, February 2023, Miscellany). December 12-13th, 2022, etc.

DER.15-68768-P Project: International Administrative Co-Operation in Tax Matters and ADR of Transnational Tax Disputes and Models for an Institutional Architecture from a European Perspective- EUDISCOOP PROJECT.

DER 2017-90874-REDT -GOTA-INTAXCOOP & GOV: The Global Observatory on Tax Agencies: Towards the International Tax Cooperation and Global Governance.

FBG- 311868 (SDG & TAXATION) TAXATION AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS International Project: “Policy-making on <Taxation>, <International tax Cooperation > and <Global tax Governance > ace main financial sources for Global Sustainability (SDG 2030 A & TO. ABABA TO. Agendas). And output Project of the Excellence Network of the Spanish Minister of Economy and Competitiveness DER 2017-90874-REDT -GOTA-INTAXCOOP & GOV: The Global Observatory on Tax Agencies: Towards International Tax Cooperation and Global Governance (directed by Eva Andrés) and supported by the GlobalTax Policy Center of Vienna (GTPC), the United Nations, the CIAT and the Fiscal Studies Institute of the Spanish Finance Minister, etc.

3. El punto de inflexión en materia de cooperación tributaria internacional: La resolución de Naciones Unidas que incorpora por primera vez la necesidad de crear un *Agreement or Instrument* sobre cooperación tributaria internacional inclusiva y eficaz en el seno de las Naciones Unidas: La Resolución A/C.2/77/L. 11/Rev.1 de 23 de noviembre de 2023 y resoluciones posteriores emitidas por las Naciones Unidas sobre cooperación tributaria internacional efectiva e inclusiva en el seno de las Naciones Unidas.

La madrugada del día 24 de noviembre de 2023 recibía un mensaje del director del comité de cooperación tributaria internacional de las Naciones Unidas, Michael Lennard, con el siguiente texto: “Esto se acaba de aprobar”.

10

Se trataba de la Resolución A/C.2/77/L. 11/Rev.1 de 23 de noviembre de 2022, de la Segunda Comisión de la Asamblea General de las Naciones Unidas, titulada “Promoción de la Cooperación Fiscal Internacional Inclusiva y Eficaz en las Naciones Unidas”, aprobada por consenso en dicha Comisión, siendo Nigeria el país relator en representación de los Estados africanos representados.¹⁰

En efecto, no éramos profanos en un tema que nos tocaba de cerca. Desde hacía años, mucho antes de que aconteciese la pandemia COVID-19, Lennard había sido partícipe de nuestros proyectos, desvelos y empeño, sobre la necesidad de que se aprobara en el mundo un futuro acuerdo marco sobre cooperación tributaria internacional, estudios que realizamos en colaboración directa y bajo la dirección de Jeffrey Owens, director del *Global Tax Policy Center* de Viena, (en colaboración con otros expertos internacionales), quien desde hacía años calmaba mi desasosiego ante los múltiples intentos fallidos de que esta proposición prosperase. “Eva, - recuerdo oírle decir en el marco del comité de cooperación tributaria internacional de Genève, 2019-, “Éste es un largo viaje”.

Aquella madrugada, supe que el viaje “real” había comenzado. El recorrido y la estación de destino eran sólo cuestión de tiempo. El apartado n. 2 de la Rev. 1 citada, que decía así:

La Asamblea General (...)

*2. Decide comenzar debates intergubernamentales en Nueva York, en la Sede de las Naciones Unidas, sobre maneras de fortalecer la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación evaluando opciones adicionales, incluido un **posible marco o instrumento de cooperación internacional** en cuestiones de tributación que se elabore y acuerde mediante un proceso intergubernamental de las Naciones Unidas, teniendo plenamente en cuenta los mecanismos internacionales y multilaterales existentes;*

Tan sólo unas horas más tarde, Michael Lennard realizaría una brillante exposición de dicha Resolución de las Naciones Unidas, en el marco del III trabajo preparatorio para un Acuerdo

¹⁰ See ANDRÉS-AUCEJO, Eva, et alter “[Africa has spoken: Resolution A/C.2/77/L.11/Rev.1 Of The United Nations General Assembly \(Second Committee\): “Promoting Inclusive and Effective International Tax Cooperation within The United Nations”](https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/issue/view/5)”, Review of International and European Economic Law, Vol. 2, no. 3 (2023). <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/issue/view/5> (also in Spanish version , online).

marco sobre cooperación tributaria internacional, comercio y gobernanza fiscal global, con ocasión del Congreso mundial que tuve el honor de dirigir, celebrado en Barcelona en fecha 24 de noviembre de 2022: INTERNATIONAL CONGRESS “ECONOMIC AND TAX GLOBAL GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND INTERNATIONAL TRADE IN THE DIGITALIZED AGE”¹¹, inaugurado por los Rectores de la Universidad de Barcelona Joan Guàrdia, de la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, Oriol Amat, el ex rector de la UB, el doctor Joan Tugores, el decano de la Facultad derecho de la Universidad de Barcelona, catedrático de Derecho Internacional Público Xavier Pons i Ràfols y oficiado por un conjunto de expertos internacionales en fiscalidad internacional y derecho internacional, como Jeffrey Owens, Antonio Remiro Brotons, William Byrnes, Andreu Olesti, Cristina González Beilfuss, entre otros. Y sí, allí se comentó en extenso el futuro que podía acontecer sobre un nuevo acuerdo marco mundial de cooperación tributaria internacional, sin que ninguno de los expertos de derecho internacional presentes en la sala augurasen un glorioso futuro a dicho acuerdo marco, más bien al contrario, si bien no dejaron de reconocer la importancia histórica del momento.

Y no se equivocaban, en parte al menos hasta el momento presente, pues las resoluciones sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyentes aprobadas por consenso, tanto por la segunda comisión de la Asamblea General de las Naciones Unidas, como por el pleno de dicha Asamblea General a finales de los años 2022 y 2023, no han contado con el beneplácito de una cincuentena de países ricos del mundo entre los que se hayan Norteamérica, Canadá, Japón, todos los países de la Unión Europea, Australia, etc.¹²

Nota: en el año 2022 (23 noviembre 2022 y diciembre de 2022) 54 estados votaron en contra del acuerdo marco, mientras que a finales del año 2023 votaron en contra 48 países. Sin embargo, nos gustaría resaltar que muchos más lo hicieron a favor. Y así, la con motivo de la Resolución citada de 23 de noviembre de 2022, 96 países votaron a favor de dicha propuesta de *instrument o agreement on international tax cooperation* y solo un año más tarde, esta cifra se ha elevado a 125 países. El hecho de que más de una centena de estados del mundo voten a favor de dicha propuesta es un hito histórico. Bien sabido que en el interin de un año los votos se incrementan en un 25 por ciento con el apoyo de continentes como China, África e India. Dicha cifra de países que han votado a favor, se ha visto, sin embargo mermada en la votación que ha tenido lugar el 22 de septiembre de 2024 con motivo del 79 periodo de sesiones de la Asamblea General de ONU, al cual se ha elevado el proyecto de términos de referencia de la *UN Tax*

¹¹ (2022) INTERNATIONAL CONGRESS. ECONOMIC AND TAX GLOBAL, GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND GLOBAL TAX GOVERNANCE IN THE DIGITALIZED AGE. Venue: Faculty of Law. University of Barcelona , Thursday 24th, November, 2022, Friday, 25th · November 2022 . <https://www.ub.edu/portal/documents/620105/0/Congress+Global+Governance+2022+c.pdf/91d0aaee-827c-fbb3-ea97-5a9b1e026b66>.

International Congress Chronicle: Economic and Tax Global Governance, Good Government and International Trade in the digitalized age” (, VOL.2, N.3, FEBRUARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022.

BOOK OF PROCEDURES OF INTERNATIONAL CONGRESS ECONOMIC AND TAX GLOBAL GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND INTERNATIONAL TRADE IN THE DIGITALIZED AGE ” (WWW.RIEEL.COM, VOL.1, N.3, FEBRUARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022 AND REPORT OF INTERNATIONAL CONGRESS ECONOMIC AND TAX GLOBAL GOVERNANCE, GOOD GOVERNMENT AND INTERNATIONAL TRADE IN THE DIGITALIZED AGE” (, VOL.1, N.3, FEBRUARY 2023, MISCELLANY). 24-25 NOVEMBER 2022.

¹² Vid. ANDRÉS-AUCEJO, Eva, et alter “Africa has spoken: Resolution A/C.2/77/L.11/Rev.1 Of The United Nations General Assembly (Second Committee): “Promoting Inclusive and Effective International Tax Cooperation within The United Nations”, Review of International and European Economic Law, Vol. 2, no. 3 (2023). <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/issue/view/5> (también consultable en lengua espanyola, online).

Convention con los siguientes resultados: 111 países a favor (sur global), 46 en contra, 10 abstenciones y 26 países que no han votado.¹³

Por alusiones, las Resoluciones a las que nos hemos referido son:

- a. Resolución de la Segunda Comisión de la Asamblea General de las NACIONES UNIDAS (Rev. 1), ha iniciado el camino hacia una nueva era en la cooperación tributaria internacional, para que los países puedan llevar a cabo una cooperación efectiva e inclusiva en materia tributaria en el seno de las Naciones (Resolución A/C.2/77/L.11/Rev.1)
- b. Resolución A/RES/77/441 de la Asamblea General de las Naciones Unidas (30 de diciembre de 2022) también titulada “Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas”, y cuyo texto es el mismo que aprobó la Segunda Comisión en la Resolución A/C.2/77/L.11/Rev.1.
- c. El informe A/78/235 del Secretario General de las Naciones Unidas (26 de julio de 2023), aprobado por la Secretaría General de las Naciones Unidas en desarrollo de la citada Resolución A/Res/77/441.
- d. Resolución A/C.2/78/L.18/Rev.1, de 15 de noviembre de 2023, aprobada por la Comisión segunda de la Asamblea General de las Naciones Unidas, sobre promoción de una cooperación tributaria internacional efectiva e inclusiva en Naciones Unidas y renombrada posteriormente /78//459/Add. 8, fechada el 7 de diciembre de 2023
- e. Sobre la resolución anterior citada en el punto d), se aprobó la Resolución de la Asamblea General A/RES/78/235 de 28 de diciembre, ambas sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyente en el seno de las Naciones Unidas.
- f. En lo que llevamos de año 2024 se ha aprobado la A/AC. 295/2024/1, de 24 de febrero.

4. La cooperación internacional en Fiscal Education and Tax Compliance como partes de una futura Convención marco sobre cooperación tributaria en materias de tributación. Propuesta.

A los efectos que hoy nos ocupan, partiremos de nuestra propuesta de acuerdo marco o convención marco sobre cooperación tributaria internacional, comercio y cooperación tributaria internacional, focalizando nuestra atención en el precepto dedicado a la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, tal y como se recoge en el artículo n. 14, de dicha propuesta, titulado: *Cooperation in tax Education and Tax Compliance*,¹⁴ cuyo texto reza así:

¹³ Nota: La Universidad de Barcelona elegida por Naciones Unidas como entidad acreditada observadora en la segunda sesión del Comité Ad Hoc para la elaboración del proyecto de términos de referencia de una Convención Tributaria sobre Cooperación Tributaria Internacional en el marco de las Naciones Unidas, con la participación de la Catedrática Eva Andrés Aucejo, en calidad de miembro acreditado observador de la UB. Dicha sesión multilateral, ha sido celebrada en la sede de las Naciones Unidas de Nueva York, desde el 29 de julio al 14 de agosto de 2024, y es fruto del encargo realizado por la asamblea nacional de las Naciones Unidas (Resolución A/78/230, entre otras), para la elaboración del anteproyecto de términos de referencia de una futura Convención Marco de las Naciones Unidas para la Cooperación Tributaria Internacional, en línea con las investigaciones científicas previas de la citada investigadora y su grupo de investigación en *international tax cooperation and global tax governance policy making*,

¹⁴ OWENS, J. (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., MEZANG, S. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance- A proposal). Review of International and European Economic Law, Vol. 2, n. 02 <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/28/23>

FRAMEWORK AGREEMENT ON INTERNATIONAL TAX COOPERATION, TRADE AND GLOBAL TAX GOVERNANCE:

Article 14

Cooperation in Fiscal Education and Tax Compliance

1. *The parties undertake to promote a new tax/fiscal culture in a climate of reciprocity, help and understanding between all the subjects involved: citizens, taxpayers, tax administrations and tax advisors, States, international agents and the rest of the stakeholders.*
2. *The parties assume the role of tax education and tax compliance as inspiring taxation principles, being part of a new international tax agreement on international tax cooperation and global tax governance, following the last generation treaties with a holistic vision.*
3. *The parties will promote social impact policies at a regional, national and international levels for the establishment and reinforcement of tax education and teaching in the tax/fiscal fields.*
4. *The parties will take the necessary measures to promote and, where appropriate, encourage a new culture of tax education and voluntary compliance as essential instruments to achieve human rights in tax justice within the framework of global tax governance, also with the objectives of reducing and avoid all forms of tax evasion, avoidance and fraud; promoting the increase the tax collection as well as the mobilization of national and international resources.*
5. *The parties agree to strengthen the figure of the new culture of tax education as a necessary instrument that will bring positive consequences to make other sustainable development objectives effective, such as objective 10 of the SDGs (reduction of inequality within and between countries (Indicator 10.4); Strengthen the mobilization of domestic resources, including through international support to developing countries, to improve domestic capacity for tax and other revenue collection (Indicator 17.1), The "Proportion of the national budget financed by domestic taxes" (Indicator 17.1.2), etc. and to achieve the goals of the Addis Agenda Ababa, where it can be read that the mobilization of internal resources is above all generated by economic growth.*
6. *The parties will cooperate in the exchange of technology, computer systems, good practices and any type of assistance in tax education and methods of voluntary compliance with tax regulations.*
7. *The parties will strengthen the monitoring of tax education and tax compliance systems to promote voluntary compliance with tax obligations by taxpayers and intermediaries in the field of national and international taxation, taking into account the initiatives of the organization's international ones, such as those developed by the OECD, the IMF, among others, as well as regional ones such as the EU.*
8. *The States should promote the Tax Compliance Systems from "Enhanced Relationship" to "Cooperative Compliance" following the international Forums and international regulations and recommendations: Cooperative Tax Compliance Framework: 2002. The Forum of Tax Administration (FTA); (2006) Final Declaration of Seoul; (2007) Communicated of Cabo, (OECD) "Study into Role of Tax Intermediaries"; (2009) OECD. Communicated of Paris. "Experiences and Practices of Eight"; (2009) OECD "General Administrative Principles". (2009) "Corporate Governance and Tax Risk Management"; (2010) OECD. "Tax compliance and Tax Accounting Systems"; OECD (2010b). Tax Compliance and Tax Accounting Systems. Forum on Tax Administration: Information Note. April 2010; OECD (2010c). Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behavior. Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup. Information Note. November 2010; International Monetary Fund (IMF) (2015). Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance. IMF, Washington, D.C.; OECD (2016) Report Cooperative Tax Compliance. Building better tax control frameworks; OWENS/LEIGH (eds.). (2021) Cooperative compliance;(2022) OECD "Cooperative compliance:*

a framework; OECD (2022) *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship, 2002, A global source Book on Taxpayer Education, and especially The OECD International Compliance Assurance Program (ICAP)(2021), etc.*

Así pues, y a sabiendas de la iteración, consideramos que las materias de la Educación Fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, entre otras cuestiones sustantivas de naturaleza holística, hallan perfecto encaje en el marco de la futura convención marco de cooperación tributaria internacional de las Naciones Unidas. Razones, a resultas del artículo transcrito, no pensamos que falten, más bien al contrario.

En términos generales, la dimensión holística que hemos venido defendiendo del citado acuerdo marco¹⁵, constituye -a juicio nuestro- piedra de toque donde descansa la necesidad de que la citada convención abrace un alcance de mayor ámbito y finalidad que la mera cooperación administrativa tributaria, incluyendo en su articulado, no sólo propiamente materias de cooperación tributaria internacional, sino también toda una serie de temáticas que entran en la esfera de lo que debiera, a nuestro juicio, entenderse por una buena gobernanza fiscal global, como, por ejemplo, las materias que nos ocupan (educación fiscal y *tax compliance*, u otras como los derechos humanos, la cooperación en tributación medioambiental, derechos de los contribuyentes, salud, género, ADR, etc.).¹⁶

De ahí que en la segunda sesión del comité ad-hoc de cooperación tributaria internacional, celebrada en agosto de 2024, la profesora Eva Andrés Aucejo, observadora acreditada en nombre de la Universidad de Barcelona, y autora de este artículo, enfatizara reiteradamente la necesidad de que en el proyecto de términos de referencia se incluyesen como aspectos sustantivos todos estas materias citadas supra. El resultado fue óptimo pues, a resultas de su intervención, se modificó el borrador inicial dando entrada a un nuevo párrafo aceptado por unanimidad que reza así:

*Paragraph 10.c: International tax cooperation approaches that will contribute to the achievement of sustainable development in its three dimensions, economic, social and environmental, in a balance and integrated manner.*¹⁷

¹⁵ Éste fue el espíritu y también el iter que seguimos desde el primer estudio preparatorio de nuestra propuesta de acuerdo marco presentada en UNIDROIT en marzo de 2018. Así también se puede ver escrito literalmente en nuestra propuesta de acuerdo marco publicada en la *Review of International and European Economic Law*, ya desde sus primeros números.

¹⁶ Sobre concepto de gobernanza fiscal global vid. **ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2018)**. “The Global Tax Model: building modernized tax systems towards the international tax cooperation and global tax governance: architecture for sustainable development and equity societies (ongoing UN 2030 and Addis Ababa Action Agendas)”, in *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Editor: ANDRÉS-AUCEJO, Eva. Directors: J. OWENS, P. PISTONE, E. ANDRÉS-AUCEJO, Thomson Reuters, pp. 121-140.

¹⁷ Vid. Eva ANDRÉS AUCEJO y A. VALENTE, [NEW ARTICLE EVA ANDRÉS AUCEJO- ALESSANDRO VALENTE Convenzione Tributaria ONU/UN TAX CONVENTION published 31/08/2024](https://docs.google.com/document/d/1tPY4kFMPdr8ZbDeZFN_xWdXCOvAtjOogp0z6sP5qg4c/pub), *Review of International and European Economic Law. Announcements*. https://docs.google.com/document/d/1tPY4kFMPdr8ZbDeZFN_xWdXCOvAtjOogp0z6sP5qg4c/pub 2024-08-31

5. Sobre la idoneidad de que la futura UN TAX CONVENTION en cuestiones de tributación incluya en el cuerpo de su articulado un precepto dedicado a la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario

A juicio nuestro, apuntábamos renglones atrás, razones no faltan para incluir las cuestiones de educación fiscal y cumplimiento tributario voluntario -mejoradas mediante el uso de la inteligencia artificial- en el marco de la futura *UN Tax convention*. De muchas de ellas, como podrá observarse, queda constancia en el propio redactado del artículo 14 transcrito sobre *Cooperation in Tax Education and Tax Compliance*, de nuestra propuesta de Acuerdo marco sobre cooperación tributaria internacional, publicado hace algún año.

15

En desarrollo de lo anterior, podrían esgrimirse, entre otros, los siguientes razonamientos. A saber:

5.1. Posiblemente quepa iniciar este discurso aduciendo que una futura convención marco de las Naciones Unidas en cooperación tributaria internacional, debe ser programada, dirigida y ejecutada sobre la base de los **principios y propósitos del ordenamiento global**¹⁸, **alineada con las fuentes del derecho internacional público**, con destacada presencia de la defensa de **los derechos humanos**, del derecho económico internacional, de la fiscalidad internacional, del derecho del comercio internacional, derecho aduanero y análogos, para la resolución de los problemas económico fiscales, culturales, sociales y humanitarios en el ámbito de la cooperación tributaria internacional.

5.2 Necesidad de apostar por una perspectiva holística, que nosotros hemos defendido de forma pionera en nuestras investigaciones previas, como base del nuevo acuerdo marco de cooperación tributaria internacional. Dicha línea se ha seguido literalmente por las Naciones Unidas en la redacción de las resoluciones recientes sobre cooperación tributaria internacional, con cita literal a las mismas. En este sentido, nos inclinamos por trazar el vector dirigiéndolo hacia el origen de sus raíces, lo que significa descender a sus primeras derivadas, pues, en mi opinión, la materia de referencia, en síntesis, el derecho a la educación fiscal hallaría su primera derivada en el mundialmente reconocido "Derecho a la Educación". Y así, como ya me he referido vía oral y por escrito en ocasiones anteriores, el derecho a la educación fiscal encontraría sus más hondos ancestros en el artículo 26. 1 y 2 de la **Declaración Universal de los Derechos Humanos**, adoptada por Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas 217 A (III), el 10

¹⁸ Resolved to observe the principles and purposes of the global legal order, the legal sources of international tax law and international economic law. PREAMBLE. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). **ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco** (Feb-Oct. 2022), **OWENS, Jeffrey (Director)**, Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.riiel.com.

de diciembre de 1948. Tratándose del ámbito regional de la Unión Europea, en el artículo 14 de la **Carta Europea de los Derechos Fundamentales**, como norma básica, sin perjuicio de otras significadas aportaciones posteriores, mucho más específicas en esta materia, provenientes de la Unión Europea, como por ejemplo: a) El modelo de código de contribuyente europeo de 2016 (Comisión europea y Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, 2016); b) TAXEDU: iniciativa del Parlamento Europeo y de la Comisión Europea; c) EURO Social II (2015) Red de Educación Fiscal de América Latina y de la Unión Europea (REF) (Programa de cooperación de la Comisión Europea) y la siguiente fase EUROsocial+ que constituye la tercera fase del programa EUROsocial y viene a dar continuidad a los logros de fases anteriores mediante un enfoque claramente orientado a los resultados y cuyo objetivo es contribuir a modificar las políticas públicas para mejorar la cohesión social a través del aprendizaje e intercambio de experiencias entre pares de instituciones homólogas de ambas regiones.¹⁹, o por supuesto, también de la OCDE, como, entre otros, *The OECD International Compliance Assurance Program (ICAP)(2021)*, etc.. No podemos dejar de apuntar las interesantes iniciativas que se han llevado a cabo en estas materias, por ejemplo, en muchos países de América Latina y Caribe, entre otras iniciativas al respecto, o también las iniciativas de España como al portal de educación civico-tributaria de la agencia tributaria e iniciativas del instituto de estudios fiscales.

5.3 Dimensión cultural. En línea con los principios y propósitos establecidos en la carta de las Naciones Unidas, consideramos que la inclusión de la educación fiscal y el cumplimiento voluntario, tiene una dimensión cultural importantísima. Y de hecho, hemos insistido reiteradamente en cómo, la Carta de las Naciones Unidas debe ser una de las bases fundamentales en que se debe fundamentar la *UN Tax convention*,²⁰ de manera que, a tenor del art. 1.c de la Carta de las Naciones Unidas los propósitos de las Naciones Unidas son alcanzar una cooperación para resolver los problemas de orden económico, social, cultural y humanitario promoviendo un destacado respeto a los derechos humanos. Deviene por tanto una necesidad, crear un marco cultural hacia la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario en los entornos en los que no exista. Amén de que ello es sin duda el otro lado de la moneda del fraude fiscal y, sin duda un extraordinario instrumento para combatirlo.

5.4 La educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, al servicio del fomento de la cooperación administrativa y asistencia mutua en materias de naturaleza tributaria, con mejoras en los sistemas de gestión y recaudación tributaria, también mejorados a través de la inteligencia artificial. Sin duda alguna, consideramos que el alcance de la

¹⁹ <https://eurosocial-ii.eurosocial.eu/es/noticia/eurosocial-puesta-en-marcha-de-la-nueva-fase-del-programa-de-la-1>

²⁰ Puede verse nuestra propuesta de Acuerdo Marco de Cooperación Tributaria Internacional publicada en la *Review of International and European Economic, Law*, n. 1 y 2, 2022, entre otros trabajos nuestros.

nueva *UN tax convention* debe extenderse a la cooperación tributaria internacional como actividad de cooperación administrativa entre administraciones tributarias para la **gestión y recaudación** de impuestos en el marco de la asistencia mutua entre Estados (que incluya medidas como el intercambio de información tributaria, presencia de funcionarios en las oficinas de otras administraciones tributarias, controles simultáneos, ayudas y cooperación en *capacity building* entre administraciones tributarias, intercambios de buenas prácticas y en general la batería de *performances* que tienen cabida en la asistencia mutua), por supuesto haciendo acopio de todo el acervo de hard law y soft law que existe en este campo. Nota: nos remitimos a nuestra propuesta de Acuerdo Marco publicada en la *Review of International and European Economic Law*. Funciones, todas ellas, para cuyo desarrollo y buen proceder sin duda cobran una relevancia fundamental la “Tax education” y el Tax compliance”. Nadie puede dudar hoy de que la Educación Fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, prestan una extraordinaria labor a dichas causas.²¹

5.5 Financiación del desarrollo sostenible: Otro de los principales pilares en los que se sustenta nuestra construcción sobre la necesidad de incidir en la materia de la educación fiscal y que, de facto han inspirado desde siempre, nuestros estudios en la materia; es la necesidad promover un equilibrio, un balance y un clima de cooperación, entendimiento y colaboración con los terceros estados y países en desarrollo, promocionando la cultura del “no one behind”,²² lo que dirigido a nuestra materia concreta puede resumirse como sigue:

Highlighting the necessity to make positive efforts to ensure that the developing countries maximize their possibilities of development through good tax and financial policies inspired by international cooperation and good global governance, that prevents aggressive unilateral measures, promoting inclusive frameworks for international tax cooperation (no one behind).
PREAMBLE. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). **ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco** (Feb-Oct. 2022), **OWENS, Jeffrey (Director)**, *Review of International and European Economic Law*, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.rieeel.com.

A mayor abundamiento, también la resolución de 15 de noviembre de 2023 sobre cooperación tributaria internacional y resto de Resoluciones de las Naciones Unidas (citadas supra) a partir de esta fecha, entienden que: *Se deben tener en cuenta las necesidades, prioridades y capacidades de todos los países, en particular los países en desarrollo.*

5.5.1 La educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario prestan, igualmente, un

²¹ **ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco** (Feb-Oct. 2022), **OWENS, Jeffrey (Director)**, General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). *Review of International and European Economic Law*, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.rieeel.com.

²² **OWENS, Jeffrey, LENNARD, Michael, & ANDRÉS-AUCEJO, Eva** (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [I PART] . [PART II] Education and Law Review. *Journal of Education and Law* , no. 21, 2020, entre otros trabajos previos. Vid nota n. 6 de este trabajo.

incuestionable apoyo para la aplicación en la **materialización de las agendas internacionales de financiación del desarrollo sostenible como, por ejemplo, la agenda de acción Addis Abeba, la Agenda 2030 de objetivos de desarrollo sostenible, el consenso de Monterrey o Doha Declaration**, entre otros.²³

The last trends on international economic and tax governance highlight the relevance of the international tax cooperation tax policies to achieve a new social and economic global order. The Resolution 67/289, adopted by the General Assembly on the 9th of July 2013, refers to the role of the United Nations in global economic governance. In the recent years, both, intergovernmental and non-intergovernmental organizations are including the global tax issues in their action's agendas: International cooperation and global tax governance are becoming crucial vectors in the new global order (Andrés-Aucejo, E., 2018)²⁴.

18

Consideramos pues que la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, sin duda son herramientas muy importantes para hacer efectiva en los sentidos apuntados, es decir:

*Being desirous of contributing to achievement of the sixteen sustainable development goals (SDGs) of the United Nations 2030 Agenda and the future ones targets (twi 2050; EU 2050; 2063 African Union Agenda, etc.), as well as to the achievement of the Addis Ababa Action Agenda objectives; the Doha Declaration; the Monterrey consensus, and being desirous of contributing with the United Nations, the International Monetary Fund, the World Bank and the OECD, which conforming the platform for international fiscal cooperation, as well as with the rest of stakeholders and states involved in these issues. Highlighting the necessity to make positive efforts to ensure that the developing countries maximize their possibilities of development through good tax and financial policies inspired by international cooperation and good global governance, that prevents aggressive unilateral measures, promoting inclusive frameworks for international tax cooperation (no one behind). PREAMBLE. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). **ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco** (Feb-Oct. 2022), **OWENS, Jeffrey (Director)**, Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.riiel.com.*

5.5.2 Agenda 2030 de desarrollo sostenible de Naciones Unidas. Por su parte, La resolución de la segunda comisión de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 14 de noviembre de 2023 reconoce que la elaboración de una **convención marco** también ayudará a acelerar la implementación de la Agenda de Acción de Addis Abeba sobre la Financiación para el Desarrollo y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Es exactamente la misma tesis que hemos mantenido al formular una propuesta de acuerdo marco en materia de cooperación tributaria internacional, comercio y gobernanza fiscal global. Sobre estos aspectos nos remitimos al acervo de trabajos que ya hemos

²³ Sobre estos particulares puede verse **ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2023)**. “Políticas fiscales para el Desarrollo sostenible en UCRANIA: A propósito de las agendas mundiales de Desarrollo sostenible con impacto en la movilización de recursos domésticos, la cooperación tributaria internacional y la gobernanza económica mundial” en Impactos de la Guerra de Ucrania. Dirs. GONZÁLEZ-BEILFUSS, C., NAVARRO-MICHEL, M., FERNÁNDEZ PONS, X., Marcial Pons, Diciembre, 2023. ANDRÉS-AUCEJO, E., MEZANG AKAMBA, S., NICOLI, M., **OWENS, J. (Dir.):** [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVTAXORDER~ UNTAXPOLICY\)](https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/36/59), Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/36/59>.

²⁴ **ANDRÉS-AUCEJO, E.**, en la obra colectiva: **OWENS, J., PISTONE, P., ANDRÉS, E. (2018)**. (Directors) *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Thomson Reuters international. 2018.

publicado previamente. En este sentido, tal y como nos hemos pronunciado la educación fiscal prestaría un gran servicio para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible n. 1, n. 4, n. 10, n. 16, n. 17, etc., con especial incidencia en la necesidad de la erradicación de la pobreza, la reducción de las desigualdades, el fortalecimiento de los sistemas fiscales, etc.²⁵

En realidad, en tanto que la educación fiscal y el cumplimiento voluntario prestan una inestimable ayuda a la causa de la movilización de recursos domésticos, esto significa que efecto dominó, afectaría positivamente para la financiación del conjunto de los objetivos de desarrollo sostenible.

Entre estos objetivos y metas de la agenda 2030 de las Naciones Unidas, la educación Fiscal, desde nuestro punto de vista, **podría verse inmersa también en las metas del objetivo número 4 de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas**, de manera que, entre las aristas de ese Derecho a la educación, se halla una de importancia crucial, cual es la educación como instrumento para alcanzar otros fines de la Agenda 2030. En este sentido se trata de proyectar la educación hacia las finalidades del sistema tributario y cumplimiento voluntario por parte de los obligados tributarios.

Nota: sobre estos particulares puede verse el número extraordinario de la Revista de Educación y Derecho, titulado: Núm. 1 Extraordinario (2021): *Educación superior, derechos humanos y objetivo de desarrollo sostenible nº 4 (Educación) en el contexto de la internacionalización de la educación superior* <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/issue/view/2652>

The parties agree to strengthen the figure of the new culture of tax education as a necessary instrument that will bring positive consequences to make other sustainable development objectives effective, such as objective 10 of the SDGs (reduction of inequality within and between countries (Indicator 10.4); Strengthen the mobilization of domestic resources, including through international support to developing countries, to improve domestic capacity for tax and other revenue collection (Indicator 17.1), The “Proportion of the national budget financed by domestic taxes” (Indicator 17.1.2), etc. and to achieve the goals of the Addis Agenda Ababa, where it can be read that the mobilization of internal resources is above all generated by economic growth (ARTÍCULO 14 General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco (Feb-Oct. 2022), OWENS, Jeffrey (Director), Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.riiel.com.

5.6 Movilización de Recursos Domésticos: Íntimamente relacionado con el apartado anterior y, como elemento incluido en agendas internacionales de desarrollo sostenible se halla el tema de la **“Movilización de recursos domésticos”**: *“Taxation and international tax cooperation are crucial tools to developing countries can mobilize resources for investment, however, substantial gaps in raising tax revenues persist between developed and developing countries. Strengthening tax systems has emerged as a key development priority both in the 2030 Agenda and the Addis Agenda (...). Tax policy and international tax cooperation play a key role on financing the United*

²⁵ Entre otros, puede verse EVA ANDRÉS AUCEJO “The global tax model: building modernized tax systems towards on international tax cooperation and global tax governance: architecture for sustainable development and equity societies’ (ongoing UN 2030 and Addis Abeba Action, Agendas). En International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance. Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, 2018, pp., 121 y ss.

*Nations sustainable developing goals (SDG) (Owens, J., Lennard, M., Andrés-Aucejo, E., 2020)*²⁶. Financiación del desarrollo sostenible: Agenda Addis Abeba y otras agendas internacionales.

5.7 La Educación Fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, igualmente cobran una importancia estelar en la lucha contra el movimiento ilícito de capitales, socavación de

bases imponibles imputables, doble no tributación e infra tributación, aspectos de gran calado, que, como sabemos, han generado, entre otros muchos, planes de ataque como por ejemplo el plan BEPS, con especial mención a los *pillars I y II* en relación a la tributación de la economía digital y su lucha contra la ausencia de tributación por negocios digitalizados internacionales. La cooperación tributaria internacional tiene, en consecuencia, con lo expuesto, una extraordinaria importancia en materia de la lucha contra el fraude y la evasión tributaria internacional. Desde la última década del siglo XX y desde este primer cuarto del siglo XXI, especialmente tras la crisis del año 2009-13, se ha producido un movimiento decidido y radical por parte de los agentes internacionales hacia una cooperación tributaria internacional debido al constante incremento de transacciones transfronterizas y a la internacionalización de los instrumentos financieros en un mundo globalizado. Sin embargo, la realidad es tozuda y pese a los esfuerzos de organismos internacionales como la OCDE (con todos los estándares para captar a países no cooperantes), el banco mundial, el fondo monetario internacional, la Unión Europea o también asociaciones como el G-20, el GAFI, ATAF (*African tax administration fórum*), etc, la lucha contra la elusión y la evasión fiscal internacionales todavía hoy una asignatura pendiente mundialmente.

Sin duda pensamos, la materia de Educación Fiscal y cumplimiento tributario voluntario, pueden asumir un rol prioritario a estos menesteres. *Cooperation between tax administrations is critical in the fight against tax evasion regarding worldwide earnings.*²⁷ *Policy-making on the mobilization of internal resources, international tax cooperation policies, and the elimination of international tax fraud are vital pillars to achieve the return of economic and financial flows to developing countries and help reduce corruption and*

²⁶ OWENS, Jeffrey, LENNARD, Michael, & ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [I LEFT] . [PART II] Education and Law Review. *Journal of Education and Law* , no. 21, 2020.

Muy importante al respecto ha sido la Declaración del Milenio (A/55/L.2) en la cual se analizó la cuestión de la reforma de las Naciones Unidas, entre las cuales se apuntó una mejor cooperación entre las Naciones Unidas y sus organismos especializados y otras organizaciones multilaterales. multilaterales.

ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2018). “The Global Tax Model: building modernized tax systems towards the international tax cooperation and global tax governance: architecture for sustainable development and equity societies (ongoing UN 2030 and Addis Ababa Action Agendas)”, in *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Editor: ANDRÉS-AUCEJO, Eva. Directors: J. OWENS, P. PISTONE, E. ANDRÉS-AUCEJO, Thomson Reuters, pp. 121-140.

²⁷ In a context marked by a fierce effort to clamp down on aggressive tax planning and tax evasion and to re-write the international tax scenario, administrative cooperation is afforded a significant role (Piergiorgio Valente).

fraud. Fiscal (Owens, J., Lennard, M., Andrés-Aucejo, E., 2020)²⁸.

5.8 Protección de los derechos de los contribuyentes, intermediarios y partes implicadas:

La educación fiscal y el cumplimiento voluntario, pensamos, brindan también un inestimable apoyo en materias tan importantes como: a) la **protección de los derechos de los contribuyentes en el ámbito doméstico y transfronterizo** entre estados parte y terceros estados y b) el equilibrio necesario y deseable entre administraciones tributarias inteligentes y derechos de los contribuyentes, intermediarios y en general, *stakeholders*.

Recognizing further that the states should make compensation efforts to balance the forces between efficient, digitized and robotic administrations in the face of the taxpayers, intermediaries' and stakeholders' rights, protecting the confidentiality of information, privacy and the flow of personal data, enhancing tax compliance models and tax risk management processes in the framework of the digitalization of tax administrations. Achievements that must be specifically reinforced in environments of health (COVID-19, ...), military (WARS) and/or economic crisis. PREAMBLE. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco (Feb-Oct. 2022), OWENS, Jeffrey (Director), Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.rieeel.com.

Por su parte, en la resolución de la segunda comisión de las Naciones Unidas de 15 de noviembre de 2023 puede leerse: *Se debe considerar la necesidad de que el sistema tributario internacional tenga suficiente flexibilidad y resiliencia para garantizar resultados equitativos a medida que evolucionan la tecnología y los modelos de negocios y los panoramas de cooperación tributaria internacional.*

5.9 Hacia la sostenibilidad económica global del planeta: Sin perjuicio del razonamiento

anterior, que inclina la balanza hacia los países en vías de desarrollo, nos gustaría hacer un razonamiento en términos de balanza global, para insistir en la necesidad de promocionar la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario como un elemento de equilibrio hacia una **sostenibilidad global del planeta**, que, lejos de generar outputs positivos en países en desarrollo, genera igualmente outputs e *incomes* absolutamente positivos en los países desarrollados, permitiendo no sólo un mayor desarrollo de su renta agregada, producto nacional bruto, inversiones internacionales, etc., sino también posibilitando acometer programas para la solución de problemas estructurales de primerísimo orden que aquejan a los países desarrollados, como es por ejemplo la migración ilegal internacional u otros problemas sociales y culturales.²⁹ En este sentido, políticas fiscales que incentiven un incremento de los recursos tributarios, que incentiven sistemas fiscales desarrollados con todas las consecuencias que ello genera, que promuevan políticas de *tax compliance* y sistemas avanzados positivos, sin duda

²⁸ ANDRÉS-AUCEJO, E., MEZANG AKAMBA, S., NICOLI, M., OWENS, J. (Dir.): [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVTAXORDER-- UNTAXPOLICY\)](#), Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/36/59>.

Sobre este particular, también CUBERO, Antonio. Fiscalidad y educación. Pautas básicas para una enseñanza del Derecho Financiero y Tributario que genere conciencia fiscal. Revista de Educación y Derecho, n. 26, 2022

²⁹ Este discurso de puso de manifiesto de forma muy brillante por Antonella Lucareli en el marco del European/global conference on UN last trends on international tax cooperation. Parlamento Europeo/Comisión Europea, sede Italia, 23 febrero 2024.

revierten en una mejora indiscutible en los Estados en vías de desarrollo, pero y lo que es muy importante, tienen también una influencia muy decisiva en los estados desarrollados, generando una cultura de vasos comunicantes, de seguridad jurídica, de confianza, de mejoras y en definitiva, creando una cultura que puede proporcionar innumerables beneficios en los países en desarrollo, promoviendo un incremento del comercio internacional, del turismo internacional, de las relaciones comerciales internacionales y en general movimientos positivos en todos los componentes de las balanzas de pago y otras variables de renta agregada.³⁰

5.10 Hacia una Justicia Global en una nueva gobernanza tributaria internacional:

Tanto la educación fiscal como el cumplimiento tributario voluntario, constituyen dos pilares fundamentales a efectos de consolidar sistemas administrativos tributarios con procedimientos administrativos tributarios acordes a principios de Justicia y Eficacia/eficiencia tributaria, que en definitiva son pilares básicos que sustentan la creación de una nueva convención mundial de cooperación y gobernanza tributaria internacional³¹:

Emphasizing the relevance of the taxation, international tax cooperation, international trade and global tax governance as crucial financial sources for sustainable development in a globalized world that leads to fair, inclusive, efficient and digitized tax systems. PREAMBLE. General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco (Feb-Oct. 2022), OWENS, Jeffrey (Director), Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.rieeel.com.

6. La educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario mejorados a través de la inteligencia artificial

Sin duda alguna, la inteligencia artificial es un proceso que tiene importantes repercusiones en todos los ámbitos, también y de manera muy significativa en el ámbito de las administraciones tributarias, con especial repercusión en educación fiscal y cumplimiento tributario voluntario.

Desde nuestro punto de vista, para acometer un análisis integral donde la inteligencia

³⁰ Así por ejemplo, aspectos como la contribución positiva de la cooperación tributaria internacional para la mejora de los sistemas fiscales, tiene una correlación positiva para el comercio internacional desde los países desarrollados, como puede ser, a título de ejemplo, el caso de ITALIA, cuyos empresarios, sin duda, tendrán más interés en general comercios internacionales en países que cuenten con unos sistemas tributarios y sistemas de *tax compliance* más desarrollados, fiables y seguros (Fuente: MASSIMILIANO SAMMARCO. European/global conference on UN last trends on international tax cooperation. Parlamento Europeo/Comisión Europea, sede Italia, 23 febrero 2024).

³¹ Sobre concepto de gobernanza fiscal global vid. ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2018). “The Global Tax Model: building modernized tax systems towards the international tax cooperation and global tax governance: architecture for sustainable development and equity societies (ongoing UN 2030 and Addis Ababa Action Agendas)”, in *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Editor: ANDRÉS-AUCEJO, Eva. Directors: J. OWENS, P. PISTONE, E. ANDRÉS-AUCEJO, Thomson Reuters, pp. 121-140.

artificial juegue un papel fundamental de la función fiscal debería apuntarse hacia la introducción sistematizada de la inteligencia artificial en los sistemas de gestión de riesgos de las administraciones tributarias, de manera que pudiera profundizar en la utilización de la inteligencia artificial a los procesos de *Tax Risk Management for Tax Administrations*, aplicada tanto a la detección de los riesgos internos como a los riesgos internos de las mismas. Amén de ello sería fundamental el uso de procesos estandarizados de gestión de riesgos de las administraciones tributarias y de *compliance risk management* con fuerte presencia de la inteligencia artificial en todas sus fases. En este sentido, tras la detección de los riesgos internos y externos de las administraciones tributarias -con aplicación de inteligencia artificial-, y también en la fase de la valoración de los riesgos, como en la fase de posicionamiento en ranking y priorización de los riesgos, la inteligencia artificial presta una importantísima función a través de los algoritmos respectivos basados en cálculo algebraico y algoritmia. A saber: algoritmos predictivos, algoritmos probabilísticos, algoritmos de optimización, algoritmos de ordenamiento, algoritmos de búsqueda, etc. Seguidamente la inteligencia artificial sin duda presta un importante servicio en la fase del tratamiento de los riesgos y propuestas de mejora, con introducción de sistemas como controles masivos, auditorias, monitoring systems, facilidades en recaudación, acciones de cumplimiento frente al fraude fiscal y criminal, políticas fiscales de tax compliance, etc., así como, para finalizar en la fase de evaluación y performance³².

De una manera sintética podemos establecer que la inteligencia artificial generativa tiene aplicación directa en los ambos lados de la gobernanza tributaria: por lado, de las administraciones tributarias y, en relación al tema que nos ocupa por el lado de los contribuyentes, intermediarios y partes afectadas. A saber³³:

³² Sobre estos particulares nos remitimos a nuestro capítulo de libro, Eva ANDRÉS-AUCEJO, “The digitalization of tax administrations: a common denominator of compliance risk management processes. The European Union (E.U.) Risk Management for tax administrations model”, en *Global Tax Governance, Taxation on digital economy, transfer pricing and litigation in tax matters (MAPs + ADR). Tax policies for global sustainability. Ongling UN 2030 (SDG) and Addis Abeba Agendas*, ed. Thomson Reuters, 2021, pp. 45 y ss.

³³ Sobre estos particulares pueden verse artículos científicos, informes técnicos provenientes de despachos profesionales y también de organizaciones internacionales. Por ejemplo:

- Carlos Guerrero Ros. Implicaciones de la IA y posibles casos de uso en el área fiscal. KPMG abogados. <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/12/implicaciones-ia-casos-uso-area-fiscal/>

Aggarwal, S. (2024). *The role of artificial intelligence in tax administration and compliance: A new era of digital taxation*. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(1), 3831–3837.

- Luis Bustello. *La revolución de la inteligencia artificial en la práctica tributaria. Herramientas y oportunidades*. <https://www.ui1.es/blog-ui1/la-revolucion-de-la-inteligencia-artificial-en-la-practica-tributaria-herramientas-y-oportunidades>

Marco Antonio Daza Mercado. *Educación fiscal, Inteligencia Artificial y el ChatGPT-4*. https://www.researchgate.net/publication/380398135_Educacion_fiscal_Inteligencia_Artificial_y_el_ChatGPT-4

Deloitte. (2024). *Advancing the finance function with artificial intelligence*.

KPMG. (2024). *Tax and AI: Predictive analytics for smarter decision-making*. KPMG Global.

Localret. (2024). *Borrador de control normativo*.

OECD. (2023). *Tax administration 2023: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.

Serrano Antón, F. (2023). *Artificial intelligence and tax administration: Strategy, applications and implications, with special reference to the tax inspection procedure*. *World Tax Journal*, 13(4), 575–608.

INTELIGENCIA ARTIFICIAL	
EDUCACIÓN FISCAL Y TAX COMPLIANCE	ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
<ul style="list-style-type: none"> . Mejora en las bases de datos y análisis de las documentaciones fiscales . Mejora en los motores de búsquedas en bases tributarias de legislación, doctrina y jurisprudencia . Mejora, perfeccionamiento y ampliación de los sistemas de cumplimiento voluntario en sentido amplio . Mejora en los sistemas informáticos para la concienciación y educación fiscal . Mejora y sistematización en los procedimientos de asesoramiento al contribuyente, entre los que pueden incluirse las consultas tributarias y la planificación fiscal. . Mejora en la realización de reclamaciones, quejas, sugerencias, así como en contestaciones a requerimientos administrativos de cualquier naturaleza (mercantil, tributaria, administrativa, etc.) . Mejora y ayuda en la toma de decisiones y economías de opción . Mejora en materia de litigiosidad según procedimientos ordinarios y resolución extraordinaria de conflictos tributarios . Creación y sistematización de bases informatizadas de respuestas sobre resolución de conflictos tributarios en vía administrativa, económica administrativa y contencioso administrativo, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> . Mejora y perfeccionamiento de las funciones de revisión, actualización y sistematización de bases de datos y registros fiscales . Mejora en la automatización de procedimientos tributarios de gestión, comprobación y de actuaciones tributarias . Mejora en el desarrollo e implementación de los sistemas de recaudación tributaria y en general en materia de asistencia mutua . Mejora en la aplicación e implementación del intercambio de información tributaria internacional y otras modalidades de cooperación internacional administrativa en materia tributaria . Mejora en los sistemas de tax compliance por el lado de la administración tributaria . Mejora en el diseño, desarrollo e implementación de las funciones incluidas en los procedimientos y actuaciones de revisión tributaria . Mejora en la automatización de la detección de riesgos tributarios . Mejora en los procedimientos de detección del fraude fiscal nacional e internacional, etc.

7. Los futuros protocolos de desarrollo de la Convención marco de cooperación internacional en materia tributaria de las Naciones Unidas.

Dada la amplitud con la que se concebimos desde un principio el futuro acuerdo o convención marco sobre cooperación tributaria internacional, consideramos que era necesario que dicha convención marco se desarrollara a través de protocolos, que es la forma convencional por la cual, en derecho internacional público se suelen desarrollar los acuerdos marco o convenciones marco, siendo dichos protocolos, igualmente, tratados de derecho internacional público, de naturaleza obligatoria, hard law. En este sentido, así lo propusimos inicialmente en la propuesta de acuerdo marco³⁴, desarrollando posteriormente

³⁴ Véase la parte procedimental de General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance- A proposal). OWENS, J. (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., MEZANG, S. Review of International and European Economic

los que podrían ser los protocolos susceptibles de ser creados, hacia un nuevo Orden tributario global.³⁵

Y ésta ha sido también la pauta seguida por las Naciones Unidas pues ya en el *report* del Secretario General de Naciones Unidas 78/235 se recogen, -en línea con nuestras publicaciones,³⁶ se establece, por una parte,

1. Que para la creación de un nuevo instrument or agreement podían considerarse las siguientes formas³⁷:

Law, Vol. 2, n. 02 <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/28/23>.

³⁵ OWENS, J. (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, E., MEZANG AKAMBA, S., NICOLI, M., (2023): [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVTAXORDER & UNTAXPOLICY\)](#), Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/36/59>. Vid. ANDRÉS AUCEJO, Eva (2023). [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations](#). About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly (23rd November 2022); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly (30th December 2022), and The report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations (26th July 2023). [“Review of International and European Economic Law \(2023\)\(Oct.-10 Nov.\)](#). <https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/79>.

³⁶ ANDRÉS AUCEJO, Eva (2023). [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations](#). About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly (23rd November 2022); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly (30th December 2022), and the report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations (26th July 2023). [Review of International and European Economic Law \(2023\) \(Oct.-10 Nov.\)](#). <https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/79>. En dicho informe se hace referencia a estudios previos donde desarrollamos también estas materias que ahora se contienen en dicho informe, como por ejemplo: - ANDRÉS-AUCEJO, Eva (2021). “Toward a global consensus on the taxation of the digital economy included as one of the general bases of a global framework agreement on international tax cooperation and global tax governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 Agenda and Addis Ababa Action Agenda)”, in OWENS, J., ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., SEN, J., OLESTI-RAYO, R., LOPEZ-RODRIGUEZ, J., & PINTO-NOGUEIRA, J. (Dir) (2021) *Global Tax Governance: Taxation on digital economy transfer pricing and litigation in tax matters policies for global sustainability*. Thomson Reuters, pp. 115-142.

³⁷ Ya en las primeras fases y trabajos preparatorios de la propuesta que nosotros desarrollamos sobre un *Framework agreement on International Tax Cooperation*, consideramos que podían existir tres posibilidades distintas: a) creación de una convención multilateral b) creación de un acuerdo marco y c) creación de una declaración programática. Vid. ANDRÉS-AUCEJO, Eva et alter Vid.: *Framework Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance*. A proposal (I y II), Review of International and European Economic Law (www.rieel.com), Vol. 01, Vol.02, 2022.

FRAMEWORK AGREEMENT- PREPARATORY WORK N. 1 UNIDROIT. Rome - International Meeting. (I Preparatory work). International Meeting (2018). The Framework Agreement on International Tax Cooperation and Global Tax Governance (and other Global Tax Policy Models ongoing UN 2030 & Addis Ababa Action Agendas). (I Preparatory Work). Capacity Building-POLICY MAKING: Global Tax Policies on International Tax Cooperation and Global Tax Governance. ROME; Tuesday, 26 March 2018. Venue: UNIDROIT. Dirs. Jeffrey Owens, Marco Nicoli, Eva Andrés-Aucejo. Rapporteur: Eva ANDRÉS-AUCEJO. Entre los asistentes estaba también el profesor ANDREU OLESTI RAYO.

FRAMEWORK AGREEMENT- PREPARATORY WORK N. 2 International Congress (2021). “Policy-making on International Economic Law Conference” Toward a new Global Tax Treaty on International Tax Cooperation and Global Tax Governance (II Preparatory work). September 30th 2021. Faculty of Law University of Barcelona. Director: Eva Andrés-Aucejo.

- a) una convención multilateral sobre tributación
- b) una convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación
- c) un marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación”

“Para mayor información sobre procedimiento para su adopción, su finalidad y alcance, sobre la metodología y en general sobre las cuestiones de desarrollo del mismo pueden verse nuestros estudios en lengua castellana e inglesa donde también se incluyen estudios previos relacionados con estos temas que recientemente han sido también adoptados por Naciones Unidas”³⁸. En dichas publicaciones, concluimos que, de todos estos instrumentos, sin duda el que nos parece de mayor utilidad y por el que optamos es el segundo, que es el que nosotros de facto, habíamos desarrollado, relativo a la creación de una convención marco sobre cooperación tributaria internacional en cuestiones de tributación, que es en definitiva la opción de un acuerdo marco, si bien pensamos que en relación a la forma, procedimiento, objeto, alcance, finalidad y aprobación podrían seguirse las prescripciones que hemos apuntado al respecto en publicaciones previas.³⁹

2. Que dicha convención multilateral (modalidad a) o acuerdo marco (modalidad b) podrían ser desarrolladas mediante protocolos; en línea también con lo que nosotros habíamos propuesto con anterioridad. Pues bien, entre las materias que consideramos que debería realizarse un protocolo de desarrollo o bien una declaración programática está precisamente la educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario, que formarían parte, entre otros aspectos del nuevo global legal order.⁴⁰

<https://www.ub.edu/portal/documents/620105/0/ProgramGlobalTaxPolicySeminarSent30-09-2021+%281%29.pdf/b7b584cc-a03e-d8c5-19f9-594fc586ddf3>

Eva ANDRÉS-AUCEJO (University of Barcelona). Serge AKAMBA, UN General Assembly II Commission, ECOSOC (former), Marco NICOLI. Special Officer OECD, World Bank (vice presidency, former), UNIDROIT. **Director JEFFREY OWENS. GTPC. Vienna.**

Framework Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (I y II), Review of International and European Economic Law (www.rieeel.com) <https://rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/28/23>.

³⁸ ANDRÉS AUCEJO, Eva (2023). [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations](#). About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly (23rd November 2022); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly (30th December 2022), and the report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations (26th July 2023). [Review of International and European Economic Law \(2023\) \(Oct.-10 Nov.\)](#). <https://rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/79>. La versión en castellano se recoge en un capítulo del libro homenaje a C. Lozano Serrano, Marcial Pons, 2023.

³⁹ ANDRÉS AUCEJO, Eva (2023). [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations](#). About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly (23rd November 2022); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly (30th December 2022), and the report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations (26th July 2023). [Review of International and European Economic Law \(2023\) \(Oct.-10 Nov.\)](#). <https://rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/79>.

⁴⁰ Por ejemplo ya en la publicación de la propuesta de Acuerdo Marco de Cooperación Tributaria Internacional, Comercio y Gobernanza Fiscal Global, realizamos una distinción entre aspectos sustantivos y procedimentales. **ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco** (Feb-Oct. 2022), **OWENS, Jeffrey (Director)**, General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). Review of International and European Economic Law, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022.www.rieeel.com. Pues bien, al tratar estos últimos, establecemos lo que a nuestro juicio representa una necesidad y es que el acuerdo marco sea desarrollado por Protocolos de Desarrollo. A partir de aquí analizamos cuáles podrían ser dichos protocolos de desarrollo del acuerdo marco. **OWENS, Jeffrey (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, Eva, MEZANG AKAMBA, Serge, NICOLI, Marco, (2023):** [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVTAXORDER- UNTAXPOLICY\)](#), Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/36/59>

Recientemente la tesis de crear PROTOCOLOS DE DESARROLLO ha sido adoptada por el report de julio de 2023 del secretario general de las Naciones Unidas Report 78/235 y también por las últimas resoluciones de la Asamblea General, segunda comisión y pleno en sus resoluciones de noviembre y diciembre de 2023 sobre cooperación tributaria internacional efectiva e inclusiva en sede de Naciones Unidas y Resolución de 24 febrero de 2024, antes citada. Además, se establece en estas fuentes que, si debido a la naturaleza general de este acuerdo se demorasen los trabajos, cabe negociar al mismo tiempo o incluso antes, algún protocolo como por ejemplo el de tributación de los capitales ilícitos y tributación de servicios digitales por operaciones transfronterizas en un entorno digitalizado y globalizado.

*Conviene pues, con nosotros, esta resolución de la segunda comisión de las Naciones Unidas de 15 de noviembre de 2023 y la Resolución inmediatamente posterior adoptada por el pleno de las Naciones Unidas, que la forma que debe adoptar el futuro “agreement” o “instrument” es el del **acuerdo marco o convención marco**, desarrollada a través de **protocolos**:*

En este sentido, la citada Resolución de 15 de noviembre de 2023 afirma:

*Se debe atender a la posibilidad de desarrollar simultáneamente **protocolos** iniciales, al mismo tiempo que se elabora el convenio marco, sobre cuestiones prioritarias específicas, como las medidas contra los flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos y la tributación de los ingresos derivados de la prestación de servicios transfronterizos en un entorno cada vez más digitalizado y economía globalizada.*

Nota: Sobre la elaboración de protocolos de desarrollo del acuerdo o convención marco, ya desde la primera vez que presentamos el primer trabajo preparatorio del acuerdo marco sobre cooperación tributaria internacional convenimos en la necesidad de que dicho acuerdo marco fuera desarrollado por protocolos de desarrollo, tal y como se recoge en la versión publicada y que puede consultarse en Review of International and European Economic Law, N. 2 y N. 1 (octubre y febrero del año 2022). Vid. Aspectos procedimentales del tratado.

Posteriormente lo desarrollamos en un trabajo mundial interdisciplinar sobre sobre la creación de un Global Tax Legal Order, que vio la luz en febrero del año 2023.⁴¹

En agosto de ese mismo año, la versión provisión del report del Secretario General de las Naciones Unidas 78/235 de julio de 2023, recoge también la idea de que la convención multilateral (opción a), o bien la convención marco (opción b), sean desarrolladas a través de protocolos (report al que se le dio fecha de julio de 2023). Y en la misma línea, las Resoluciones de noviembre de 2023 y diciembre de 2023 sobre cooperación tributaria internacional efectiva e inclusiva en el seno de las Naciones Unidas acoge dicha modalidad del desarrollo de la UN TAX CONVENTION mediante protocolos de desarrollo.

⁴¹ OWENS, Jeffrey (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, Eva, MEZANG AKAMBA, Serge, NICOLI, Marco, (2023): [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVAXORDER- UNTAXPOLICY\)](#), Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/36/59>

En conclusión, acabamos este trabajo haciendo referencia, a lo que desde nuestro punto de vista representan estas resoluciones. Tal y como he manifestado en diversas publicaciones de las cuales dejo constancia al inicio de este trabajo, desde mi punto de vista, estamos ante el inicio de lo que puede ser un nuevo orden tributario mundial, pues dichas resoluciones constituyen un punto de inflexión en el nuevo curso de los acontecimientos futuros en la historia de la cooperación tributaria internacional. Posiblemente, tal y como he escrito en alguna ocasión, estamos asistiendo al inicio de una nueva era en la cooperación tributaria internacional, a mi juicio, la más importante de la historia en esta faceta del conocimiento hasta el momento, que aventura un nuevo horizonte y una nueva infraestructura de las relación de cooperación tributaria internacional y gobernanza fiscal global, y que posiblemente vendrá de la mano de una nueva convención marco de cooperación tributaria internacional, de unos protocolos de desarrollo de dicha convención marco; y también, si llega el caso, de un Organismo tributario internacional, creado bajo un tratado fundacional que le de vida⁴², a nuestro juicio incorporado en el seno de las Naciones Unidas y, si el futuro así lo determina, de otra serie de instrumentos de policy/rule making que hemos propuesto en lo que consideramos podría ser un nuevo *global tax order*.

En conclusión, la **Resolución A/C.2/78/L.18/Rev.1**,⁴³ posteriormente numerada A/78//459/Add. 8, de 7 de diciembre de 2023 y la Resolución aprobada por la Asamblea General de la ONU (sobre el mismo texto) aprobada por Resolución de la Asamblea General A/RES/78/235 de 28 de diciembre, ambas sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyente en el seno de las Naciones Unidas y sobre todo, la Resolución de 24 de febrero de 2024 A/AC. 295/2024/1, de 24 de febrero, no deja lugar a dudas: en el año 2024 comienzan los trabajos del comité ad-hoc para la elaboración del proyecto de términos de referencia de la nueva *UN Tax convention*, que deberá ser creada mediante los trabajos preparatorios de un comité intergubernamental de composición abierta en el seno de las Naciones Unidas en el plazo de dos años (se espera que concluya en el año 2027) y en los seis meses después, que se desarrollen los protocolos.

En consecuencia, consideramos que dichas resoluciones podrían allanar la senda conducente hacia un nuevo “Global Tax Order”⁴⁴ por el que venimos abogando, bajo la consideración de que el mismo, debería ser construido sobre una nueva arquitectura de las relaciones de cooperación tributaria internacional, derechos humanos, comercio internacional y gobernanza tributaria mundial, con el norte puesto en la financiación del desarrollo sostenible y la protección de los derechos humanos. Arquitectura en el que ni puede, ni a nuestro juicio debe dejarse atrás la **educación fiscal y el cumplimiento tributario voluntario**. En el bien entendido que, para alcanzar

⁴² Puede verse al respecto nuestra propuesta de un nuevo *International Tax Organization Foundational Agreement* publicada en la *Review of International and European Economic Law*, n. 4, 2023.

⁴³ En la resolución de la segunda comisión de las Naciones Unidas de 15 de noviembre de 2023 sobre cooperación tributaria internacional efectiva e incluyente en el seno de las Naciones Unidas, puede leerse: *Se debe adoptar una perspectiva holística y sostenible del desarrollo que tenga en cuenta las interacciones con otras importantes esferas de política económica, social y ambiental*.

⁴⁴ OWENS, Jeffrey, ANDRÉS-AUCEJO, Eva, REMIRO BROTONS, Antonio (2023). A new Global Tax Legal Order, *Review of international and European economic law*, Vol. 2, N. 3, 2023. <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/57>

dicho nuevo *global tax order* se debería complementar con otra batería de medidas de políticas tributarias de *policy making* and *rule making*, a las que nos hemos referido previamente.⁴⁵

Hasta el momento de publicar este trabajo -septiembre de 2024, las últimas novedades en la materia vienen marcadas por lo acontecido en la II reunión del comité ad-hoc de cooperación fiscal internacional celebrada del 29 de julio al 14 de agosto de 2024 en la sede de la ONU en NY, en cuyas reuniones se observa que las posiciones internacionales de los Estados no son unánimes y no todos están de acuerdo con dichas pautas.

Así, por ejemplo, en la dicha II reunión del comité ad-hoc de cooperación fiscal internacional, para la creación de los términos de referencia de *la UN Tax Convention*, los estados manifestaron importantes discrepancias en cuanto a dichos aspectos, como, por ejemplo:

- La creación de los protocolos tempranos. Muchos países de la órbita de la OCDE no aceptan la necesidad de los protocolos tempranos con carácter previo a la convención.
- La relación de aspectos sustantivos que deben incluirse en la convención marco es otro de los temas que suscita discrepancias
- O también las materias que deben incluirse en los protocolos de desarrollo, etc.

Nuestra posición es, por tanto, que, la nueva convención multilateral de cooperación tributaria internacional de Naciones Unidas debería incluir necesariamente las cuestiones holísticas y dentro de ellas, son aspectos fundamentales la educación fiscal, el cumplimiento tributario voluntario y los derechos de los contribuyentes, en el bien entendido que todos estos temas serían susceptibles de desarrollo vía protocolo o protocolos de desarrollo tal y como hemos expresado en párrafos anteriores.

Nota: en la II reunión del comité ad-hoc de cooperación fiscal internacional celebrada del 29 de julio al 14 de agosto de 2024 en la sede de la ONU en NY,⁴⁶ la versión primera del borrador de términos de referencia omitió en gran medida los aspectos holísticos del tratado. Sin embargo, profiriéndose atención a la defensa a ultranza de la academia representada por la Universidad de Barcelona, Profesora Eva Andrés Aucejo, sobre la necesidad de incluir aspectos de corte social, cultural, humanitario y no solo aspectos

⁴⁵ OWENS, J. (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, E., MEZANG AKAMBA, S., NICOLI, M., (2023): [Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals \(GLOVTAXORDER & UNTAXPOLICY\)](https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/36/59), Review of international and European economic law, Vol. 2, N. 3, 2023, <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/36/59>. Vid. ANDRÉS AUCEJO, Eva (2023). [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations](https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/79). About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly (23rd November 2022); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly (30th December 2022), and The report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations (26th July 2023). [“Review of International and European Economic Law \(2023\)\(Oct.-10 Nov.\)](https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/79). <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/79>.

⁴⁶ Sobre estos particulares puede verse: E. ANDRÉS-AUCEJO y A. VALENTE, *Convenzione Tributaria ONU/THE UN TAX CONVENTION* Passo avanti nelle sfide internazionali sulla cooperazione tributaria. Announcements, Review of International and European Economic Law.

https://docs.google.com/document/d/1tPY4kFMPdr8ZbDeZFN_xWdXCovAtjOogp0z6sP5qg4c/pub

económico fiscales, en el texto final de dicho borrador se ha incluido un nuevo párrafo, apartado c del artículo 10, que reza así:

Paragraph 10.c: International tax cooperation approaches that will contribute to the achievement of sustainable development in its three dimensions, economic, social and environmental, in a balance and integrated manner

Este artículo tiene una importancia crucial al abrir la puerta a que la futura convención marco y también sus protocolos de desarrollo incluyan políticas fiscales internacionales en materias sociales, culturales, comerciales, económicas y humanitarias, en línea también con las tesis mantenidas con esta autora desde hace más de una década y que ahora, por fin, están viendo la luz⁴⁷.

Desde nuestra humilde posición, seguiremos abogando y defendiendo que las siguientes modificaciones de este texto y en los protocolos de desarrollo se tenga a bien acoger dichas importantes materias de corte holístico y muy en particular, la educación fiscal, el cumplimiento tributario voluntario y los derechos de los contribuyentes, intermediarios y *stakeholders*

⁴⁷ Eva ANDRÉS-AUCEJO: *For many years we have been defending the need to create a new framework convention on international tax cooperation which, attending the recent events, seems to finally become a reality once the terms of reference are drawn up. The new United Nations tax convention on international cooperation in tax matters involves a fundamental step in the history of global tax cooperation relations, not only because of the specific repercussions that an agreement of this nature can have, but also because, in our opinion, this new tax convention is the touchstone on which the construction of a new “Global Tax Order” can rest. Said new Global Tax Order, should include an architectural design of global tax cooperation relations, inspired by HUMAN RIGHTS and the rest of the economic, social, cultural and humanitarian rights of the international community.* Editorial. **ANDRÉS AUCEJO, Eva.** The new UN TAX CONVENTION ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS as an essential pillar of a new GLOBAL TAX ORDER designed through a NEW INTERNATIONAL TAX ORGANIZATION. *Review of International and European Economic Law.* Oct-Nov. 10th, 2024 Vol. 3, N. 5, 2024. <https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/89/114>.

- **ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco (Feb-Oct. 2022), OWENS, Jeffrey (Director),** General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I) (Part II). *Review of International and European Economic Law*, Vol. 1, No. 1, February 2022 and Vol. 1, No. 2, and Part II, Vol. 1, no. 2., October, 2022. www.rieel.com.

- **OWENS, Jeffrey (Dir.), ANDRÉS-AUCEJO, Eva (main author), et alter. (2023):** Toward a “Global Tax Legal Order” based on international tax cooperation, **HUMAN RIGHTS** and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN Tax policy proposals (GLOVTAXORDER~ UNTAXPOLICY), *Review of international and European economic law*, Vol. 1, N. 3, 2023, <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/36/59>.

- **OWENS, J., ANDRÉS AUCEJO, E. (main author) et alter.** Reference Terms Project of the UNITED NATIONS Tax Convention on International Cooperation in Tax Matters. *Review of International and European Economic Law.* Oct-Nov. 10th, 2024 Vol. 3, N. 5, 2024. <https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/84>.

- **ANDRÉS-AUCEJO, EVA.** [Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations | Review of International and European Economic Law \(rieel.com\)](https://rieel.com/index.php/rieel/article/view/84) Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. About: The United Nations A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the Second Commission of the General Assembly (23rd November 2022); The United Nations A/RES/77/441 of the General Assembly (30th December 2022), and The report A/78/235 of the Secretary-General of the United Nations (26th July 2023). *Review of International and European Economic Law.* Oct-Nov. 10th, 2023 PDF) Vol. 2, N. 4, 2023.

- **ANDRÉS-AUCEJO, E.** An Effective and Inclusive International Tax Cooperation & Tax Administrations 3.0. *Review of International and European Economic Law.* Oct-Nov. 10th, editorial 2023. PDF Vol. 2, N. 4, 2023.

- **ANDRÉS-AUCEJO, Eva et alter (2023):** Africa has spoken: Resolution A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the United Nations General Assembly (Second Committee): “Promoting Inclusive and Effective International Tax Cooperation within The United Nations”, *Review of international and European economic law*, Vol. 1, N. 3, 2023 <https://www.rieel.com/index.php/rieel/article/view/33>.

- **OWENS, Jeffrey (Global director), ANDRÉS-AUCEJO, Eva (main author), et alter (February 2023).** The universal institutionalization of International Tax Cooperation under the United Nations orbit in the new architectural design of a Global Tax Legal Order inspired by International Tax Cooperation, human rights and global tax governance. United Nations Tax Report https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/Andr%C3%A9s-Aucejo%2C%20Eva%20and%20Owens%2C%20Jeffrey_Input%20Tax%20Report.pdf.

- **ANDRÉS AUCEJO, E.** The United Nations last trends on International Tax Cooperation: a new UN Tax Convention and a new International Tax Organization. *Review of International and European Economic Law.* Oct-Nov. 10th, 2024 Vol. 3, N. 5, 2024,

- <https://www.rieel.com/index.php/rieel/announcement/view/12> etc.

Derechos de autor 2024 Eva Andrés Aucejo



Esta obra está bajo una licencia internacional [Creative Commons Atribución 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).