

Chicago, a 17 de marzo de 2023

La cooperación fiscal internacional obviamente ha crecido en las últimas décadas, pero todavía se encuentra en un estado incipiente de desarrollo, como es lógico en función del grado de relativa inmadurez del marco jurídico del orden económico mundial<sup>1</sup>. En este momento especial de toma en consideración de las alternativas para mejorar esta cooperación, quizás puedan resultar de utilidad algunas ideas nacidas a partir del atento seguimiento de la gestación de los últimos avances en este entorno.

Primero, si se repasa la historia más reciente, pronto se observa, por un lado, que como hay una tendencia a un desarrollo "reactivo" del derecho tributario en muchos ordenamientos nacionales, ésta acaba trasladándose también al plano internacional. En no pocos casos deriva en un endurecimiento generalizado de las normas tributarias y, a menudo, ha sido provocada por decisiones administrativas acordadas en algunos organismos internacionales de composición selectiva, en los que las voces representativas de otros grupos de interés y, por ende, las discusiones son bastante más limitadas que las propias del ámbito parlamentario. Por esa causa, en cierto modo, en los últimos tiempos, se ha desarrollado el derecho tributario configurando la cooperación, cada vez más, a través de procedimientos que tienden a combatir patologías –centrando su atención en los defraudadores y no en la mayoría de los contribuyentes– e imponen todo tipo de obligaciones formales –fundamentalmente de información– con el fin de aumentar la recaudación. Igualmente, deberían hacerse esfuerzos para poner la cooperación efectivamente al servicio de los contribuyentes, con el fin de asegurar la justicia en la exigencia y pago de los tributos; sobre todo, a la vista de la creciente movilidad internacional en los tiempos actuales. Ello, sin duda, contribuiría a reforzar la confianza en las instituciones públicas.

---

<sup>1</sup> Grau Ruiz, M.A., *Sostenibilidad global y actividad financiera. Los incentivos a la participación privada y su control*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (2019).

Por otro lado, cabe apreciar otra tendencia en el plano global claramente decidida a apostar por la puesta en marcha de la Agenda 2030<sup>2</sup>, que encierra una suerte de compromisos sustantivos respaldados por muchos estados y que debe hacer recapacitar sobre la necesidad de un desarrollo "prospectivo" en el campo financiero y tributario –no sólo en el mundo de las finanzas responsables en el sector privado–. Sin embargo, la estrechez de miras, cuando se sigue entendiendo el interés general como el interés puramente recaudatorio, lleva a fijarse casi exclusivamente en la urgente movilización de recursos internos para incrementar la recaudación, atendiendo principalmente a consideraciones sobre el espacio fiscal y los *gaps* existentes. A veces, incluso se olvida que los hoy frecuentemente denostados gastos fiscales también pueden contribuir a la consecución de Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Desde luego, las herramientas de cooperación internacional, a día de hoy, no facilitan su alcance extraterritorial, imprescindible para que los fondos disponibles puedan alcanzar la cobertura de necesidades globales, aplicándolos allí donde puedan ser más eficaces. Ya la Agenda de Acción de Adís Abeba apuntaba la oportunidad de estimular la participación privada en la consecución de los ODS. En este camino, la cooperación en materia tributaria todavía es relativamente precaria y debería hacerse un serio intento por facilitar la consecución de fines extrafiscales de forma coordinada. Eso sí, estableciendo los pertinentes controles sobre los incentivos fiscales y supervisando su impacto real, haciendo un buen uso de los medios digitales que actualmente están a nuestro alcance<sup>3</sup>.

Es deseable una visión más abierta, que exceda la que se limita a reparar determinados daños –que ocasionalmente acaba confundiendo a los contribuyentes con posibles infractores y generando desconfianza–, y que pretenda involucrar a los ciudadanos y a sus asesores fiscales de manera participativa en la consecución de ideales comunes. Cuando estos se sientan respaldados por los gestos tributarios y financieros coherentes de sus gobernantes podrán entender la inclusividad en su

---

<sup>2</sup> Grau Ruiz, M.A., "Financing for SDGs: Toward a Responsible Public-Private Tax Approach", in *Partnerships for The Goals: Encyclopedia of The UN Sustainable Development Goals*, edited by Walter Leal Filho, Anabela Marisa Azul, Luciana Brandli, Pinar Gökcin Özuyar & Tony Wall (2020).

<sup>3</sup> Grau Ruiz, M.A., "Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?", 19 *Northwestern Journal of Technology & Intellectual Property* 325 (2022).  
<https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njtip/vol19/iss4/1/>

sentido más pleno, favoreciéndose la aceptabilidad social de las medidas fiscales, entre ellas, la asistencia mutua.

La solidaridad, en última instancia, ha de entenderse entre los seres humanos que habitan en este planeta. A largo plazo, la cooperación en materia tributaria ha de intentar superar las clásicas discusiones sobre el reparto de bases imponibles, fijado a raíz de una aproximación exclusivamente territorial a los problemas –en verdad, estrecha para los ambiciosos propósitos que ahora se persiguen–. La inclusividad no sólo comprende qué países o regiones tienen voz y voto en el debate mundial para la toma de decisiones en el contexto de la política fiscal internacional; la inclusividad supone que nadie se quede atrás, procurando el bienestar de todas y cada una de las personas. Por muy utópica que parezca esta afirmación, al menos, indica una dirección que creemos se adecua mejor al espíritu subyacente en la Agenda 2030. De ella parece desprenderse la importancia de un mínimo ejercicio coordinado –o conjunto– de la soberanía estatal de cara a la resolución de problemas globales.

Por último, la cooperación internacional en materia tributaria no puede desarrollarse de manera eficaz si no es capaz de seguir el ritmo de la evolución en otros ámbitos que directamente afectan a los estados en la orientación de sus sistemas fiscales conforme a los más elementales mandatos constitucionales de igualdad o capacidad económica. Así, los cambios en las normas internacionales de contabilidad y su desdoblamiento para poder abarcar e integrar tanto la información financiera como la información no financiera o de sostenibilidad tienen el potencial de acelerar las dinámicas cooperativas. Permitirán emplear un lenguaje de interlocución común esencial para el diálogo público-privado en esta coyuntura en la que todas las organizaciones están afrontando procesos de transformación profunda que previsiblemente impactarán a escala internacional<sup>4</sup>. En la línea de afrontar los retos de manera interdisciplinar, han de ser muy bienvenidos todos los trabajos que entroncan con los realizados por otros expertos de la ONU, por ejemplo, especializados en medioambiente o en comercio internacional, tratando de articular de forma acompasada la cooperación en y entre todos ellos. Puede que tenga sentido

---

<sup>4</sup> Grau Ruiz, M.A. (2022) "The Alignment of Taxation and Sustainability: Might the Digital Controls of Non-Financial Information Become a Universal Panacea?", *Review of European & Comparative Law*, No. 3, 2022, 61. <https://czasopisma.kul.pl/index.php/recl/article/view/14118>

hasta repensar, de alguna forma, el diseño de la estructura institucional y las vías de relación entre Comités y Subcomités para que la comunicación fluya más eficientemente.

En definitiva, la cooperación administrativa en la aplicación del Derecho refleja una mínima coordinación normativa en su creación. Los valores que lo impregnan no son, en absoluto, irrelevantes y deben acomodarse en su desarrollo. Los costes –económicos, pero también medioambientales, sociales y de buena gobernanza– derivados la falta de cooperación suficiente no suelen tenerse en cuenta habitualmente y, a resultas de esta reflexión, es claro que hace falta estimarlos.

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

*Visiting Professor of Transnational Taxation*

*Northwestern University*

Chicago, 17<sup>th</sup> of March 2023

International tax cooperation has obviously grown in the last decades, but it is still in an incipient state of development, as is logical given the relative immaturity of the legal framework of the world economic order<sup>1</sup>. At this special moment when alternatives for improving this cooperation are being considered, perhaps some ideas born from the close following of the gestation of the latest advancements in this area may be useful.

Upon reviewing the most recent history, we soon notice, on the one hand, that there is a tendency towards a "reactive" development of tax law in many national systems – which ends up being transferred to the international level –. In more than a few cases, this has led to a generalized tightening of tax rules often caused by administrative decisions taken in certain international bodies of selective composition. There, the representative voices of other interest groups and the discussions are much more limited than in the parliamentary sphere. Tax law has therefore developed, to a certain extent, increasingly shaping cooperation through procedures that tend to combat pathologies – focusing their attention on fraudsters and not on most taxpayers –. Simultaneously, they impose all kinds of formal obligations – mainly informational – to increase tax collection. Likewise, efforts should be made to put cooperation effectively at the service of taxpayers, in order to ensure fairness in the levying and payment of taxes in view of the growing international mobility of today's world. This would undoubtedly contribute to strengthening trust in public institutions.

On the other hand, there is another trend at the global level that is clearly devoted to the implementation of the 2030 Agenda<sup>2</sup>. It contains a series of substantive commitments supported by many states which should lead to a rethinking of the need for "prospective" development in the financial and tax field –

---

<sup>1</sup> Grau Ruiz, M.A., *Sostenibilidad global y actividad financiera. Los incentivos a la participacion privada y su control*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (2019).

<sup>2</sup> Grau Ruiz, M.A., "Financing for SDGs: Toward a Responsible Public-Private Tax Approach", in *Partnerships for The Goals: Encyclopedia of The UN Sustainable Development Goals*, edited by Walter Leal Filho, Anabela Marisa Azul, Luciana Brandli, Pinar Gökcin Özuyar & Tony Wall (2020).

not only in the world of responsible finance in the private sector –. However, narrow-mindedness, when the general interest continues to be understood as a purely revenue-raising interest, leads to almost-exclusive focus on the urgent mobilization of domestic resources to increase tax collection, mainly considering fiscal space and existing gaps. Sometimes, it is even forgotten that today's criticized tax expenditures can also contribute to the achievement of the Sustainable Development Goals (SDGs). Of course, the tools of international cooperation do not currently facilitate the extraterritorial reach of tax expenditures, which is essential if the available funds are to cover global needs and be applied where they can be most effective. The Addis Ababa Action Agenda already pointed out that private participation should be stimulated to reach the SDGs. On this path, cooperation in tax matters is still relatively precarious and a serious attempt should be made to facilitate the achievement of extra-fiscal objectives in a coordinated manner. This should be done by establishing the appropriate controls on tax incentives, monitoring their real impact through the use of the digital means currently available to us<sup>3</sup>.

A more open vision is desirable, going beyond that which is limited to repairing certain damages – which occasionally ends up confusing taxpayers with possible offenders and generating mistrust –. This new perspective should seek to involve citizens and their tax advisors in the achievement of common ideals in a participatory manner. Once the latter feel fully included in and supported by government coherent tax and financial gestures, this will lead to the social acceptability of tax measures, including mutual assistance.

Solidarity must ultimately exist among the individuals that inhabit this planet. In the long term, cooperation in tax matters must go beyond the classic discussions on the distribution of tax bases, made upon the basis of an exclusively territorial approach to the problems – indeed, too narrow for the ambitious purposes now being pursued –. Inclusiveness does not only refer to which countries or regions have a voice and a vote in the global debate on decision-making in the

---

<sup>3</sup> Grau Ruiz, M.A., "Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?", 19 *Northwestern Journal of Technology & Intellectual Property* 325 (2022).  
<https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njtip/vol19/iss4/1/>

context of international tax policy; inclusiveness means that no one is left behind, ensuring the welfare of each and every person. Utopian as this statement may seem, it at least points in a direction that we believe is more in line with the underlying spirit of the 2030 Agenda. It seems to suggest the importance of a minimum coordinated – or joint – exercise of state sovereignty in the resolution of global problems.

Finally, effective international cooperation in tax matters needs to be able to keep up with the evolution of the various areas that directly affect the development of statal tax systems – which should always be in accordance with the most elementary constitutional mandates of equality or economic capacity –. Thus, shifts in international accounting standards – due to their expansion to encompass and integrate both financial and non-financial (or sustainability) information – have the potential to accelerate cooperative dynamics. They will make it possible to use a common language essential for public-private dialogue at this juncture in which all organizations are facing profound transformation processes that are expected to have an international impact<sup>4</sup>. On the note of facing challenges in an interdisciplinary manner, work connected with that of other UN experts – for example, specialized in the environment or in international trade – should be very welcome, aiming to articulate cooperation in and among all of them in a coordinated manner. It may even make sense to somehow rethink the design of the institutional structure and the channels between Committees and Subcommittees so that communication flows more efficiently.

In short, administrative cooperation in the application of the law reflects a minimum normative coordination in its creation. The values that permeate it are by no means irrelevant and must be accommodated in its development. The costs – economic, but also environmental, social and of good governance – arising from the lack of sufficient cooperation are not usually considered. Following this reflection, it has become clear that it is necessary to estimate them.

---

<sup>4</sup> Grau Ruiz, M.A. (2022) "The Alignment of Taxation and Sustainability: Might the Digital Controls of Non-Financial Information Become a Universal Panacea?", *Review of European & Comparative Law*, No. 3, 2022, 61. <https://czasopisma.kul.pl/index.php/recl/article/view/14118>

María Amparo Grau Ruiz

Full Professor of Financial and Tax Law

Universidad Complutense de Madrid

*Visiting Professor of Transnational Taxation*

*Northwestern University*