



EMPRESAS Y DERECHOS HUMANOS

DEBATES Y DESAFÍOS ACTUALES

Año 14
Número 31
ABRIL 2024
Buenos Aires
Argentina

ISSN 1853-5828

Directora
Marcela L. Millán

Coordinadora
María Virginia Gorosito

La coordinadora de la revista
agradece la colaboración de
Verónica Carmona Barrenechea

Publicación propiedad del Ministerio Público de la Defensa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, República Argentina. Edificio Dr. Arturo Enrique Sampay, México 890 (1097) CABA.

El contenido y las opiniones vertidas en cada uno de los artículos son de exclusiva responsabilidad de sus autores.



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires



**Ministerio Público
de la Defensa**

Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires

Defensora General

Marcela Laura Millán

Defensor General Adjunto de Gestión

Miguel Pablo Talento Bianchi

**Defensora General Adjunta en lo Contencioso,
Administrativo y Tributario**

Graciela Elena Christe

**Defensora General Adjunta en lo Penal,
Contravencional y de Faltas**

Adriana Laura Gigena de Haar

Fuero Contencioso Administrativo y Tributario**Defensoría ante la Cámara de Apelaciones N° 1**

Dr. Fernando Lodeiro Martínez

Defensoría ante la Cámara de Apelaciones N° 2

Dra. Mariana Beatriz Pucciarello

Primera Instancia**Defensoría N° 1**

Dra. Alejandra Lorena Lampolio

Defensoría N° 2

Dr. Pablo A. De Giovanni

Defensoría N° 3

Dra. María Lorena González Castro Feijóo

Defensoría N° 4

Dra. Cecilia González de los Santos

Defensoría N° 5

Dr. Ramiro Joaquín Dos Santos Freire

Defensoría N° 6

Dr. Javier Indalecio Barraza

Fuero Penal, Contravencional y de Faltas**Defensoría ante la Cámara de Apelaciones N° 1**

Dr. Gustavo Eduardo Aboso

Defensoría ante la Cámara de Apelaciones N° 2

Dr. Emilio Antonio Cappuccio

Primera Instancia**Defensoría N° 1**

Dra. Patricia Beatriz López

Defensoría N° 2

Dra. Silvina Noemí Nápoli

Defensoría N° 3

Dra. María Andrea Piesco

Defensoría N° 4

Dr. Sebastián Zanazzi

Defensoría N° 5

Dra. Victoria Inés Almada

Defensoría N° 6

Dra. Marcela María Amelia Paz

Defensoría N° 7

Dr. Marcelino N. Civitillo

Defensoría N° 8

Dr. Matías Becerra

Defensoría N° 9

Dra. Andrea Demarco

Defensoría N° 10

Dra. María Florencia Zapata

Defensoría N° 11

Dra. Carolina Spósito

Defensoría N° 12

Dr. Javier Balmayor

Defensoría N° 13

Dra. Paula Lagos

Defensoría N° 14

Dr. Sergio J. Pistone

Defensoría N° 15

Dr. Miguel Talento Bianchi

Defensoría N° 16

Dra. Gabriela Marquiegui Mc Loughlin

Defensoría N° 17

Dra. Yanina Gabriela Matas

Defensoría N° 18

Dr. Juan Ignacio Cafiero

Defensoría N° 19

Dra. Bibiana Marys Birriel Moreira

Defensoría N° 20

Dra. Marina Recabarra

Defensoría N° 21

Dra. María Lousteau

Defensoría N° 22

Dr. Christian Federico Brandoni Nonell

Defensoría N° 23

Dra. Claudia Analía Rodríguez

Defensoría N° 24

Dra. María Laura Giuseppucci

Secretario General de Acceso a la Justicia

Mauro Riano

Secretaria General de Asistencia Jurisdiccional a la Defensa

Vanesa Yanina Ferrazzuolo

Secretaria General de Relaciones de Consumo

Ivana Cecilia Centanaro

Secretario General de Derechos Humanos y Sociales

Julián Besio Moreno

Secretario General de Planificación

Santiago Luis Roberto

Secretario General de Administración

Jorge Raúl Costales

Secretaria General de Coordinación Técnica y Jurisdiccional

Elizabeth Noemí Ortega

- 5 EDITORIAL**
Marcela Millán
- 7 CAPÍTULO 1. ESTÁNDARES SOBRE EMPRESAS Y DD.HH**
- 8** Hacia una coexistencia justa, digna y por la vida: estándares interamericanos sobre empresas y derechos humanos.
Soledad García Muñoz
- 20** Las empresas y la corte IDH. Aproximaciones a la atribución de responsabilidad internacional y las reparaciones en el contexto de actividades empresariales en el sistema interamericano.
Bruno Rodríguez Revegino
- 46** Empresas y derechos humanos: doctrina de los órganos de tratados de derechos humanos.
María Virginia Gorosito y Verónica Carmona Barrenechea
- 56 CAPÍTULO 2. ACCIONES DE CANCELLERÍA**
- 58** Acciones de la Cancillería Argentina en materia de empresas y derechos humanos
Cecilia Meirovich y Alejandro Poffo
- 72 CAPÍTULO 3. HACIA EL TRATADO INTERNACIONAL**
- 74** ¿Hacia un tratado internacional sobre la responsabilidad de las empresas en el ámbito de los derechos humanos?
Humberto Cantú Rivera
- 98** Responsabilidad internacional de los Estados en el proceso de elaboración del Tratado sobre Empresas y Derechos Humanos.
Daniel Cerqueira
- 123 CAPÍTULO 4. EMPRESAS E IMPACTO AMBIENTAL**
- 124** Usos (in)sustentables de la tierra y el suelo. Problematización pública y desafíos técnicos, de política pública, regulatorios e institucionales.
Sheila Heimenrath
- 144** Gurisada y docentes entre venenos. Debates sobre fumigaciones con agrotóxicos en escuelas rurales de Entre Ríos.
Victoria del Rosario Fiorotto
- 164** Beneficios tributarios en la industria minera argentina, beneficios para unos pocos. Camila Gonzalez Limardo
- 183 CAPÍTULO 5. GÉNERO Y TRABAJO**
- 184** Teletrabajo y cuidado en contexto COVID-19. Georgina Sticco y Milena D'Atri

206 Estrategias para el fortalecimiento de la agenda de género, empresas y derechos humanos.

Agustina Pérez, Denisse Y. Cufre y Florencia S. Wegher Osci

224 CAPÍTULO 6. EMPRESAS Y POLÍTICA FISCAL

226 Fraude impositivo, empresas y derechos humanos. Diagnósticos y propuestas.

Juan Pablo Bohoslavsky

250 Prácticas Tributarias Abusivas de las Empresas y Derechos Humanos en las Américas.

CESR y otras organizaciones

270 CAPÍTULO 7. EMPRESAS SOSTENIBLES

272 El círculo virtuoso entre el respeto a los derechos humanos y los negocios sostenibles.

Laura Belfiore

281 CAPÍTULO 8. DEBIDA DILIGENCIA Y ACCESO A LA JUSTICIA

282 La búsqueda de la justicia por la participación de actores empresariales y la comisión de delitos de lesa humanidad en la Argentina.

Gabriel Pereira, Josefina Doz Costa, Pablo Gargiulo, Cynthia Ovejero y Rodrigo Scrocchi

302 La debida diligencia empresarial y la defensa de los DESC en México.

Alejandra Ancheita y Jesús Guarneros

318 CAPÍTULO 9. EMPRESAS Y DERECHO A LA CIUDAD

320 El futuro de la Preservación del Patrimonio Cultural Inmobiliario Urbano y los Instrumentos Urbanísticos del Estatuto en la Ciudad.

O Futuro da Preservação do Patrimônio Cultural Imobiliário Urbano e os Instrumentos Urbanísticos do Estatuto da Cidade.

Sonia Rabello

344 CAPÍTULO 10. EMPRESAS TRANSNACIONALES, VIOLACIONES DE DD.HH Y VIOLENCIA

346 Empresas transnacionales, violaciones de derechos humanos y violencia estructural en América Latina: un enfoque criminológico.

María Laura Böhm

369 CAPÍTULO 11. EMPRESAS Y CRISIS ECONÓMICAS

370 Empresas y derechos humanos desde la perspectiva de la economía popular.

Secretaría Letrada de Economía Popular MPD-CABA

Fraude impositivo, empresas y derechos humanos.

Diagnósticos y propuestas



Juan Pablo Bohoslavsky

Abogado de la Universidad Nacional de Río Negro (UNRN). Investigador del CONICET - Universidad Nacional de Río Negro. Fue experto independiente en Deuda y Derechos Humanos de la ONU (2014-2020).

*Este artículo fue publicado originariamente en el *Journal of Financial Crime*, 2018, Vol. 25, N° 3, pp. 750-769 y se basa en el informe que el autor presentó como experto independiente en Deuda y Derechos Humanos de la ONU al Consejo de Derechos Humanos, 'Informe final sobre flujos ilícitos de fondos, derechos humanos y la Agenda 2020 para el desarrollo sustentable', 15 de enero de 2016, A/HRC/31/61.

1. Introducción

La escala de los flujos financieros ilícitos que presenta la economía mundial y, en particular, las repetidas revelaciones periodísticas sobre el uso abusivo de vehículos societarios y cuentas bancarias a los que cientos de miles de personas acaudaladas y empresas multinacionales recurren con el fin de evadir o eludir impuestos¹ nos fuerza a todos/as, más que nunca, a reflexionar sobre las repercusiones de este fenómeno global en los derechos humanos.

Los flujos de fondos ilícitos incluyen aquellos que, aprovechando los vacíos legales y otros artificios, eluden el espíritu de la ley. Esta definición comprende, por ejemplo, las operaciones de evasión fiscal que se ven facilitadas por el uso de sociedades situadas en paraísos fiscales. Gracias al trabajo del periodismo de investigación y de las organizaciones de la sociedad civil, los/as contribuyentes son cada vez más conscientes de estas estrategias inmorales e ilegales, y son capaces de vislumbrar la medida en la que el fraude fiscal socava sistemáticamente —a través del desvío de fondos que deberían ingresar a las arcas estatales— los derechos económicos, sociales y culturales de la mayoría de la población mundial.

1. Sobre el caso de los "Panamá Papers", ver: BOHOSLAVSKY, J.P., "Economía y finanzas en Panamá. Una imperativa evocación a los derechos humanos", *Anuario de Estudios Centroamericanos*, N° 44, s/l, 2018, pp. 463-490.

Todos los Estados acordaron en 2015, al aprobarse los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), que los flujos de fondos ilícitos deben ser reducidos, y sobre la base de este consenso general y de la continua práctica de abuso fiscal mediante paraísos fiscales, tanto en países en desarrollo como en los desarrollados, se pone de relieve que este compromiso político debe concretarse con medidas específicas y operativas que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias nacionales.

Este artículo intenta contribuir a mejorar nuestro conocimiento y entendimiento acerca del abuso fiscal a nivel global (en su inmensa mayoría beneficia a empresas o individuos acaudalados o es llevado a cabo por ellos) y su repercusión en los derechos humanos, así como estimular el debate acerca de las reformas que deben implementarse para reducir los flujos de fondos ilícitos. Luego de esta introducción, en la sección II, se proponen definiciones de "abuso fiscal", sea bajo el formato de evasión o elusión. También se presentan estimaciones de estas corrientes financieras. En la sección III, se analizan las implicaciones del abuso fiscal frente a los derechos humanos y el desarrollo sostenible, en particular, desde las perspectivas de la igualdad y no discriminación, la desigualdad económica y los ODS. En la sección IV, se presentan las obligaciones en materia de derechos humanos en el campo del abuso fiscal; en especial, las referidas al máximo de los recursos disponibles, la asistencia y cooperación internacionales, la utilización de los fondos y las responsabilidades de los actores no estatales. En la sección V, se describen las iniciativas internacionales recientes que apuntan a la reducción de las corrientes financieras ilícitas; y, luego, en la sección VI, se explica el avance que en esta materia implicó la aprobación de los ODS. En la sección VII, se presentan las conclusiones; y en la sección VIII, las recomendaciones para estimular el debate que están dirigidas a los Estados, a las organizaciones e instituciones financieras internacionales, y a los actores no estatales.

II. Abuso fiscal: definiciones y estimaciones

Las corrientes financieras ilícitas pueden definirse en forma restrictiva o amplia. En sentido estricto, son flujos financieros no registrados de fondos que se ganan,

se transfieren o se utilizan ilegalmente, por ejemplo, las ganancias procedentes de actividades ilegales, como delitos de corrupción, entre otros. No obstante, aun en el caso de que los fondos tengan un origen legítimo, su transferencia al extranjero en violación de la normativa tributaria u otras disposiciones de la legislación nacional los convertiría en ilícitos. También se considerarían ilícitos los fondos con un origen legítimo que se utilicen con fines ilegales, como la financiación del terrorismo. En sentido amplio, también pueden considerarse corrientes financieras ilícitas los fondos que, a través de lagunas legales y otros arreglos artificiales, circunvierten el espíritu de la ley, por ejemplo, los sistemas de evitación de impuestos utilizados por empresas transnacionales.

En el presente artículo, se adopta la definición amplia de las corrientes financieras ilícitas, que abarca tanto la evasión fiscal ilegal como la elusión fiscal jurídicamente cuestionable. Aunque prácticas tales como la planificación fiscal agresiva y el traslado de beneficios son en muchos casos consideradas legales por tribunales nacionales, pues resulta a menudo difícil reunir pruebas suficientes de que actividades de optimización fiscal altamente complejas que abarcan varias jurisdicciones vulneran la legislación nacional, no cabe duda de que muchas de esas prácticas suscitan preocupaciones jurídicas y constituyen una zona gris en cuanto a la observancia de la legislación nacional y el derecho internacional.²

A. Evasión fiscal

Las jurisdicciones con niveles elevados de secreto financiero pueden atraer todo tipo de fondos ilícitos.³ Si además aplican tipos impositivos bajos, se convierten en lugares ideales a donde transferir fondos con el fin de evadir los impuestos. Muchas jurisdicciones importantes con secreto financiero cuentan con un sector bancario amplio que facilita en forma sistemática la evasión

2. QUENTIN, D., "Risk-mining the public exchequer". Disponible en: www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining_The_Public_Exchequer.pdf.

3. ONU, "Informe del experto independiente en deuda y derechos humanos", presentado al Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, marzo de 2015, A/HRC/28/60.

fiscal por parte de particulares con grandes patrimonios. Mediante empresas ficticias y otras sociedades instrumentales puede conseguirse que las cuentas sean anónimas y que los fondos no tributen o lo hagan a tipos muy bajos, sin que sea posible identificar a sus propietarios/as. Es esencial tener presente que muchas de las jurisdicciones con secreto financiero del mundo son países desarrollados a los que se les ha prestado históricamente poca atención en ese papel de facilitadores de la evasión fiscal.⁴

Aunque no toda la riqueza depositada en jurisdicciones extraterritoriales puede ocultarse de las autoridades tributarias nacionales, se cree que en una proporción significativa no está debidamente declarada. Habida cuenta de la naturaleza del secreto bancario que la protege, es difícil determinar la magnitud de la riqueza privada que se oculta en paraísos fiscales, por lo que hay que recurrir a procedimientos indirectos. Las estimaciones presentan variaciones considerables, pero se trata siempre de cifras enormes. Un informe estima en 76 billones de dólares (el 8% de la riqueza financiera de los hogares a nivel mundial) el monto de la riqueza oculta en paraísos fiscales al final de 2013, y en un 80% la proporción no registrada.⁵ En otro informe, se calcula que en 2013

el monto no registrado de la riqueza privada mundial depositada en jurisdicciones extraterritoriales ascendía a 8,9 billones de dólares,⁶ y, en un tercero, se estima que al final de 2010 el total de la riqueza privada no registrada invertida en jurisdicciones extraterritoriales se situaba nada menos que entre 21 y 32 billones de dólares (entre el 10 y el 15% de la riqueza financiera mundial). Una estimación reciente es todavía más elevada: de 24 a 36 billones de dólares en 2015.⁷ Esas estimaciones se sitúan en el límite inferior, pues solo se refieren a la riqueza financiera y no tienen en cuenta activos reales como propiedad inmobiliaria, obras de arte, joyas y oro, entre otros.

Hay consenso en que el monto de la riqueza privada depositada en jurisdicciones extraterritoriales está creciendo. Se ha estimado que el total de esa riqueza aumentó en un 28% desde el final de 2008 hasta el final de 2013,⁸ y que la parte de ella no registrada aumentó a razón de un 16% anual en promedio de 2004 a 2014.⁹ Esa tendencia es particularmente pronunciada en los países en desarrollo.

La situación afecta tanto a los países desarrollados como a los países en desarrollo, pero son estos los más perjudicados. Se ha calculado que la proporción de la

riqueza depositada fuera del país es mucho mayor en el

“Las corrientes financieras ilícitas son flujos financieros no registrados de fondos que se ganan, se transfieren o se utilizan ilegalmente”

“La definición amplia de las corrientes financieras ilícitas, abarca tanto la evasión fiscal ilegal como la elusión fiscal jurídicamente cuestionable”

4. Véase, por ejemplo, el Índice de Secreto Financiero de *Tax Justice Network*. Disponible en: www.financialsecrecyindex.com/.

5. ZUCMAN, G., "Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, Nº 4, pp. 121 a 148.

6. BOSTON CONSULTING GROUP, "Global wealth 2014: riding a wave of growth", 2014.

7. HENRY, J., "The price of offshore revisited", *Tax Justice Network*, 2012; y "Let's tax anonymous wealth!", *Global Tax Fairness*, POGGE, T y MEHTA, K. (Eds.), Oxford University Press, Oxford, 2016.

8. ZUCMAN, G., "Taxing across borders", nota 5.

9. HENRY, J., "Let's tax anonymous wealth!", nota 7.

caso de los países en desarrollo que en el de los países desarrollados, y oscila entre el 20 y el 30% en muchos países de África y de América Latina.¹⁰ Otro estudio aporta cifras similares: el 26% para América Latina y el 33% para el Oriente Medio y África.¹¹ Además, la recaudación fiscal per cápita tiende a ser mucho menor en los países en desarrollo, lo que aumenta ulteriormente el impacto de esas pérdidas. La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) ha calculado que la pérdida de ingresos fiscales de los países en desarrollo se sitúa entre 66.000 y 84.000 millones de dólares anuales, lo que equivale a alrededor de las dos terceras partes del total de la asistencia oficial para el desarrollo (AOD).¹² Esos ingresos se pierden como consecuencia de la erosión de la base tributaria, que impide a los gobiernos, en particular a los de los países en desarrollo, establecer sistemas tributarios progresivos.

Otro aspecto crucial que hay que destacar es la gran desigualdad en la propiedad de la riqueza depositada en jurisdicciones extraterritoriales. Se ha calculado que entre el 85 y el 90% de esa riqueza pertenece a menos de 10 millones de personas —apenas el 0,014% de la población mundial—, y una tercera parte como mínimo pertenece a las 100.000 familias más ricas del mundo, cada una de las cuales posee un patrimonio neto de 30 millones de dólares como mínimo.¹³ Según otro estudio, el volumen de los activos extraterritoriales es cada vez mayor, mientras que disminuye el número de clientes, por lo que está aumentando la riqueza media por cliente.¹⁴ Eso significa que la reducción mundial de la recaudación fiscal es imputable en su práctica totalidad a los impuestos no pagados por los más ricos. Por consiguiente, la transferencia de fondos al extranjero para facilitar la evasión fiscal promueve y perpetúa las desigualdades de riqueza.

Un procedimiento habitual de evasión de impuestos es la emisión de facturas comerciales falsas, que entraña la falsificación de formularios de aduanas u

otros documentos comerciales. Modificando a la baja las facturas de exportación y al alza las de importación, los evasores fiscales pueden sacar activos de los países para depositarlos en cuentas bancarias secretas y empresas ficticias en paraísos fiscales.

Según un informe de *Global Financial Integrity*, la emisión de facturas falsas constituye el método más frecuente para sacar ilícitamente fondos de países en desarrollo. La organización ha estimado que esa práctica representó más del 80% de todas las salidas ilícitas de fondos entre 2004 y 2013 —655.000 millones de dólares anuales en promedio— y que su monto total se duplicó aproximadamente durante el mismo período.¹⁵ Un análisis de la misma organización muestra que, en siete de los diez últimos años, el volumen total de las corrientes financieras ilícitas procedentes de los países en desarrollo —en su gran mayoría imputables a la práctica de las facturas falsas— fue mayor que la suma de toda la AOD y la inversión extranjera directa (IED) recibidas por los países pobres.¹⁶

Es importante señalar que esas estimaciones se consideran excesivamente prudentes, pues corresponden a un solo tipo de facturación comercial falsa, conocida como "refacturación", consistente en que los productos se exportan con una factura, que se envía a otra jurisdicción, por ejemplo, a un paraíso fiscal, donde se altera el precio y desde donde se remite la factura revisada al país importador a efectos de despacho aduanero y pago. No abarcan la facturación fraudulenta en el comercio de servicios e intangibles, que representa alrededor del 20% del comercio mundial ni la "falsificación de la misma factura", en la que exportadores e importadores se ponen de acuerdo para falsear los datos de la propia factura original. Según un estudio de *Global Financial Integrity*, las pérdidas de ingresos fiscales sufridas por los países en desarrollo como resultado de la refacturación únicamente oscilaron entre 98.000 y 106.000 millones de dólares anuales entre 2002 y 2006.¹⁷

10. ZUCMAN, G., "Taxing across borders", nota 5.

11. BOSTON CONSULTING GROUP, "Global wealth 2013: maintaining momentum in a complex world", 2013.

12. ONU, "Informe sobre el comercio y el desarrollo", publicación de las Naciones Unidas, núm. de venta E.14.II.D.4, resumen en español, s.14.II.D.4, 2014, p. 175.

13. HENRY, J., "Let's tax anonymous wealth!", nota 7.

14. ZUCMAN, G., "Taxing across borders", nota 5.

15. KAR, D. y SPANJERS, J., "Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013", *Global Financial Integrity*, 2015, pp. 1 y 10.

16. *Ibíd.*

17. HOLLINGSHEAD, A., "The implied tax revenue loss from trade mispricing", *Global Financial Integrity*, 2010, p. 1.

B. Elusión fiscal

Mientras que la evasión fiscal, que vulnera la legislación tributaria nacional, es abiertamente ilegal, diversos sistemas de elusión del impuesto de sociedades utilizan métodos muy complejos que hacen muy difícil para las autoridades tributarias nacionales reunir pruebas suficientes de la vulneración de leyes y reglamentos nacionales. El efecto último de esas prácticas es reducir la base del impuesto de sociedades en formas no previstas por las políticas internas. Además, las empresas transnacionales que eluden impuestos causan un perjuicio a la sociedad porque se sustraen a la obligación de asumir una "proporción equitativa" de la carga tributaria.

Un método de elusión fiscal corrientemente utilizado por empresas es el "traslado de beneficios", por el que empresas transnacionales aprovechan las diferencias de tipos impositivos entre jurisdicciones y trasladan ingresos y activos imponibles de los países de origen, en los que se realiza la actividad económica, a empresas asociadas, establecidas en paraísos fiscales, que a menudo no tienen realmente personal ni realizan actividades comerciales.

Como la evasión fiscal, la elusión fiscal ocasiona pérdidas de ingresos tributarios tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo. La UNCTAD ha calculado las pérdidas de ingresos tributarios para los países en desarrollo en 100.000 millones de dólares anuales, cantidad que representa alrededor de la tercera parte de la recaudación por concepto del impuesto de sociedades que se obtendría en ausencia de la práctica de traslado de beneficios. Se calcula que la pérdida total de recursos para el desarrollo, que comprende, además de las pérdidas directas de ingresos tributarios, las correspondientes a las oportunidades de reinversión desaprovechadas, oscila entre 250.000 y 300.000 millones de

dólares anuales. Esas estimaciones son probablemente inferiores a las cifras reales, puesto que no abarcan todas las formas de elusión fiscal por parte de las empresas.¹⁸ Un reciente estudio del Fondo Monetario Internacional (FMI) estima las pérdidas de ingresos a largo plazo

en 200.000 millones de dólares anuales [el 1,7% del producto interno bruto (PIB)] para los países en desarrollo y en 500.000 millones de dólares anuales (el 0,6% del PIB) para los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).¹⁹ En el caso concreto de los Estados Unidos, en un informe se estiman en 100.000 millones de dólares anuales las pérdidas imputables a la práctica del traslado de beneficios por empresas estadounidenses y, en otro, se calcula que el tipo impositivo efectivamente aplicado a las

empresas estadounidenses ha disminuido del 30 al 20% en los últimos 15 años, y que esa disminución es imputable en dos terceras partes al traslado de beneficios.²⁰ Esas pérdidas recaen en el gobierno de los Estados Unidos y en los de otros países, mientras que los beneficiarios son los accionistas de las empresas en cuestión. Puesto que la propiedad accionarial está muy concentrada, también lo están esos beneficios. En otros países desarrollados, se observan también tendencias similares.

Los problemas que causa la elusión fiscal de las empresas no se limitan a la pérdida de ingresos fiscales. Como se desprende de las consideraciones anteriores, esa práctica perpetúa las desigualdades, pues solo beneficia a una pequeña minoría, mientras que las pérdidas de ingresos han de ser compensadas por el resto de la población. En los países en desarrollo, contribuye

“Otro aspecto crucial que hay que destacar es la gran desigualdad en la propiedad de la riqueza depositada en jurisdicciones extraterritoriales”

18. COBHAM, A., "UNCTAD study on corporate tax in developing countries", *Unaccounted.org*, 2015.

19. CRIVELLI, E.; DE MOOIJ, R. y KEEN, M., "Base erosion, profit shifting and developing countries", FMI, *working paper* N° WP/15/118, 2015, pp. 19 y 20.

20. GRAVELLE, J., "Tax havens: international tax avoidance and evasion", *Congressional Research Service*, 2015; y ZUCMAN, G., "Taxing across borders", nota 5.

asimismo a mermar la competitividad de las empresas nacionales, que, a diferencia de las transnacionales, no están, por lo general, en condiciones de aprovechar las ventajas que ofrecen las transacciones transfronterizas a través de paraísos fiscales para reducir sus impuestos.²¹ La elusión fiscal entraña también un desperdicio porque incrementa los costos de la administración tributaria.²² Además, cuanto más sofisticados se vuelven los métodos de elusión fiscal, más ineficaces resultan los esfuerzos de fomento de la capacidad para fortalecer la administración tributaria. De esa constatación cabe deducir que, aunque el fomento de la capacidad es importante para facilitar la lucha contra la elusión fiscal a corto plazo, es fundamental abordar el problema por su raíz modificando las propias normas.

III. Abuso fiscal, derechos humanos y desarrollo sostenible

Entre las corrientes financieras ilícitas y los derechos humanos, existen diversas vinculaciones,²³ algunas de las cuales guardan relación específicamente con el abuso fiscal.²⁴ En primer lugar, esas prácticas privan a los gobiernos de recursos necesarios para la realización progresiva de los derechos humanos, incluidos los derechos económicos, sociales y culturales, como los derechos a la atención de la salud, a la educación, a la protección social, al suministro de agua y al saneamiento, así como los derechos civiles y políticos, como los de acceso a la justicia, a elecciones libres y justas, a la libertad de expresión y a la seguridad personal. El abuso fiscal puede socavar asimismo el imperio de la ley, por ejemplo, cuando se permite que quede impune la evasión fiscal en gran escala. Además, los/as particu-

lares, los medios de difusión y los/as defensores/as de los derechos humanos que revelen casos de abuso fiscal deben recibir protección efectiva con arreglo al derecho internacional de los derechos humanos y a la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. Los derechos humanos y las debidas garantías procesales son esenciales para proteger a las personas de denuncias indebidas, destitución indebida del cargo, penalización, congelación o decomiso de sus activos o privación arbitraria de sus bienes, o detención.²⁵

Conviene destacar también las posibles repercusiones del abuso fiscal en el principio de igualdad y no discriminación del derecho internacional de los derechos humanos, así como en la desigualdad económica y en el desarrollo sostenible.

A. Igualdad y no discriminación

Los principios de igualdad y no discriminación están consagrados en todos los instrumentos internacionales básicos de derechos humanos, como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial y la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer. En virtud del art. 2º del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cada Estado parte se compromete a garantizar que todas las personas bajo su jurisdicción puedan ejercer todos los derechos enunciados en el Pacto, sin discriminación. En su Observación General N° 20 (E/C.12/GC/20), el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales explica que "[l]a no discriminación y la igualdad son componentes fundamentales de las normas internacionales de derechos humanos y son esenciales a los efectos del goce y el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales" y que "[l]os principios de no discriminación e igualdad están reconocidos además en todo el Pacto".

21. ACTIONAID, "How tax havens plunder the poor", 2013, p. 6.

22. Declaración de la Comisión Independiente por la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional, p. 11. Disponible en: www.icriact.org/declaration/.

23. "Informe del experto independiente en deuda y derechos humanos", presentado al Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, marzo de 2015, A/HRC/28/60. "Informe del experto independiente sobre la promoción de un orden internacional democrático y equitativo, sobre fraude tributario", 4 de agosto de 2016, A/71/286.

24. ALSTON, P. y REISCH, N. (Eds.), *Tax, Inequality, and Human Rights*, Oxford University Press, 2019.

25. A/HRC/28/60, párr. 22.

El abuso fiscal por parte de empresas y de particulares con grandes patrimonios obliga a los gobiernos a recaudar ingresos por otras vías, por ejemplo, mediante impuestos regresivos, que gravan en mayor medida a los pobres.²⁶ Eso tiene consecuencias importantes para los derechos humanos, pues las estructuras tributarias regresivas limitan los efectos redistributivos de los programas sociales, ya que, en última instancia, son sufragados por las mismas personas a las que deberían beneficiar. La necesidad de compensar los déficits de ingresos por medio de impuestos regresivos dificulta, pues, el ejercicio de los derechos económicos y sociales de los más vulnerables.

Esa situación tiene asimismo consecuencias en lo que respecta a la igualdad de género. Cuando se degradan los servicios públicos, muchas mujeres y niñas de hogares con bajos ingresos se ven obligadas a asumir los costos adicionales que entrañan los trabajos de cuidados no remunerados. Además, los propios sistemas tributarios no son neutros desde una perspectiva de género; y los impuestos regresivos, como los impuestos sobre el consumo, tienden a afectar en medida desproporcionada a las mujeres.²⁷ En ambos casos, los impuestos regresivos y sus efectos amenazan con socavar la igualdad sustantiva de la mujer.

Por último, la existencia de elevados niveles de abuso fiscal socava el principio de igualdad y no discriminación, puesto que los evasores terminan por pagar menos que otros contribuyentes con igual o menor capacidad de pago.²⁸

26. A/HRC/26/28, párr. 60.

27. A/HRC/26/28, párr. 46.

28. A/HRC/28/60, párr. 26, y A/HRC/26/28, párr. 60.

B. Desigualdad económica

Además, el abuso fiscal perpetúa y agudiza la desigualdad económica extrema, ya que beneficia a los ricos a expensas de los/as pobres. El derecho de los derechos humanos no entraña necesariamente una distribución perfectamente igualitaria de los ingresos y la riqueza, pero sí exige que los recursos de la sociedad se distribuyan de tal manera que se garantice a las personas el disfrute de sus derechos básicos en condiciones de igualdad, sin resultados discriminatorios.²⁹ Cuando la desigualdad económica da lugar a tales resultados discriminatorios, se convierte en una cuestión de derechos humanos.

La desigualdad económica mundial se encuentra actualmente en niveles extremadamente elevados. El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) informa que el 8% más rico de la población del mundo recibe la mitad del ingreso mundial total, y que la otra mitad se reparte entre el 92% restante de la población.³⁰ Oxfam ha mostrado que, en 2014, el 1% más rico de la población poseía el 48% de la riqueza mundial —frente al 44% en 2010—, por lo que el 52% de la riqueza se repartía entre el 99% restante de la población. Oxfam prevé que en 2016 la mitad de la riqueza mundial se concentrará entre las 80 personas más ricas. A lo largo de los últimos dos decenios, la desigualdad de ingresos ha aumentado en un 9% en los países desarrollados y en un 11% en los países en

29. BALAKRISHNAN, R.; HEINTZ, J. y ELSON, D., "What does inequality have to do with human rights?", *Political Economy Research Institute*, Working Paper Series N° 392, 2015; véase también el informe anual del autor, A/HRC/31/60.

30. PNUD, *Humanidad dividida: Cómo hacer frente a la desigualdad en los países en desarrollo*, Nueva York, 2013, p. xi.

“Los propios sistemas tributarios no son neutros desde una perspectiva de género; y los impuestos regresivos, como los impuestos sobre el consumo, tienden a afectar en medida desproporcionada a las mujeres”

desarrollo.³¹ Como señaló el Relator Especial sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos, Philip Alston, esa desigualdad extrema resulta “vergonzosa”.³²

La desigualdad económica extrema amenaza con socavar los derechos humanos. Por ejemplo, la desigualdad de ingresos impide a millones de personas ejercer sin discriminación sus derechos sociales y económicos, como el acceso a alimentación, atención de salud, saneamiento y una vivienda adecuada, especialmente cuando esa desigualdad no se combate con políticas tendientes a garantizar el acceso a los derechos, por ejemplo, aplicando medidas de bienestar y protección social. El PNUD ha calculado que en 2012 se perdieron como consecuencia de la desigualdad 23 puntos porcentuales del Índice de Desarrollo Humano. Esa situación puede dar lugar a un círculo vicioso de retroalimentación negativa: una base tributaria débil redundará en servicios sociales deficientes y trato desigual, lo que, a su vez, conduce a la erosión de la confianza en la administración pública y a una pérdida de motivación de los contribuyentes, y, por ende, a un ulterior debilitamiento de la base tributaria. También puede poner en peligro el derecho a la participación política, pues la influencia política desmedida de los ricos puede socavar los procesos democráticos. Además, los signos visibles de las profundas diferencias de riqueza pueden influir en la percepción que tienen las personas de sí mismas y de los demás, y poner en peligro la participación igualitaria de los ciudadanos en la vida política y pública.³³

“El abuso fiscal perpetúa y agudiza la desigualdad económica extrema, ya que beneficia a los ricos a expensas de los/as pobres”

Así, se debe destacar el llamamiento que hizo el Relator Especial sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos a que el Consejo de Derechos Humanos reconozca explícitamente que hay límites más allá de los cuales los niveles de desigualdad no pueden considerarse compatibles con el respeto de los derechos humanos, y a que los Estados se comprometan formalmente a reducir la desigualdad extrema.³⁴ Como ya ahora sabemos, el ODS 10 plantea la reducción de la desigualdad en y entre los países hacia 2030.

c. Relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible

La reducción del abuso fiscal y de las corrientes financieras ilícitas no solo es esencial para la realización de los derechos humanos, sino también

para el logro del desarrollo sostenible. Los avances hacia la consecución de la meta 16.4 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, relativa a la reducción de las corrientes financieras ilícitas, constituirían una contribución importante no solo al logro de varios otros objetivos incluidos en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, sino también al disfrute de los derechos humanos.

Los Estados han asumido obligaciones vinculantes en materia de derechos humanos que van más allá de sus compromisos de aplicación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible se fundamenta en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados internacionales de derechos humanos.³⁵ En algunos aspectos, la Agenda 2030 converge con las obligaciones de los Estados de lograr progresivamente la plena efectividad de diversos derechos económicos, sociales y culturales. Por ejemplo, los compromisos de poner fin a la pobreza (Objetivo 1),

31. “Wealth: having it all and wanting more”, Oxfam issue briefing, 2015, pp. 2, 3 y 7.

32. “Informe del Relator Especial sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos”, A/HRC/29/31, y su declaración oral del 22 de junio de 2015 ante el Consejo de Derechos Humanos. Disponible en: www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=16131&LangID=E.

33. PNUD, *Humanidad dividida*, p. xi, 1, 5 y 6, nota 31.

34. “Declaración oral del Relator Especial sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos”, nota 33.

35. Resolución N° 70/1 de la Asamblea General, párr. 10.

poner fin al hambre y lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición (Objetivo 2), garantizar una vida sana (Objetivo 3), garantizar una educación inclusiva y equitativa (Objetivo 4), garantizar la disponibilidad sostenible del agua y el saneamiento para todos (Objetivo 6), y promover el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos (Objetivo 8) pueden contribuir al disfrute de los derechos contenidos en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y otros tratados de derechos humanos. La reducción de las corrientes financieras ilícitas contribuirá también, como ya se ha señalado, a reducir la desigualdad en los países y, entre ellos, (Objetivo 10) y a la lucha contra la discriminación sustantiva. Debe, pues, considerarse, no solo como una meta en sí misma, sino también como un medio importante para avanzar hacia la consecución de muchas de las demás metas de la Agenda 2030.

En un reciente estudio de Global Financial Integrity, se han comparado las corrientes financieras ilícitas procedentes de las economías más pobres del mundo con numerosos indicadores tradicionales de desarrollo, como el PIB, la AOD y la IED, el gasto público en salud y en educación, y la recaudación fiscal total. Los resultados del estudio revelan la estrecha correlación existente entre corrientes financieras ilícitas y bajos niveles de desarrollo. Por ejemplo, Global Financial Integrity estima que, durante el período 2008-2012, las salidas ilícitas de fondos fueron mayores que el gasto público en atención de salud en 31 países en desarrollo y que el gasto público en educación en 35 países en desarrollo. En 12 países, esas corrientes superaron, según las estimaciones, los ingresos fiscales totales. Por último, en 20 países en desarrollo, las salidas ilícitas de fondos fueron mayores que el total de las aportaciones financieras en forma de AOD y de IED recibidas durante ese período.³⁶ Esas cifras parecen indicar que para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible será preciso librar una durísima batalla contra las corrientes financieras ilícitas.

Global Financial Integrity también constató en su estudio una correlación entre corrientes financieras ilícitas y bajos niveles de desarrollo humano, medidos

por el Índice de Desarrollo Humano, y altos niveles de pobreza y de desigualdad económica.³⁷

Las corrientes financieras ilícitas también dificultan seriamente la consecución de la meta 17.4 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, relativa a la sostenibilidad de la deuda. Esas corrientes pueden contribuir a generar crisis de deuda porque algunos gobiernos, ante la pérdida de ingresos fiscales, se ven empujados a recurrir a empréstitos externos. Por consiguiente, la reducción de las corrientes financieras ilícitas debe considerarse un elemento importante en la lucha contra la deuda insostenible. No obstante, las crisis de deuda pueden agravar el problema de las corrientes financieras ilícitas, puesto que los elevados costos del servicio de la deuda tienden a reducir el monto de los recursos públicos disponibles para otros fines, incluida la represión de esas corrientes. Los progresos que se logren en relación con la meta 17.4 podrían, pues, facilitar la consecución de la meta 16.4, relativa a las corrientes financieras ilícitas.

Por último, puesto que una de sus consecuencias más inmediatas es la pérdida de ingresos fiscales, las corrientes financieras ilícitas y, en particular, las relacionadas con la evasión y la elusión fiscales, se oponen claramente a la meta 17.1 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, relativa al fortalecimiento de los recursos internos, incluso mediante la mejora de la capacidad nacional de los países en desarrollo. Para fortalecer realmente la movilización de los recursos internos será necesario, además de mejorar la capacidad interna de los países en desarrollo para ayudarlos a afrontar los problemas de abuso fiscal, abordar también las causas sistémicas subyacentes del abuso fiscal y las políticas y reglamentaciones que lo hacen posible. Es importante recordar en este contexto que el incremento de la recaudación fiscal no es un fin en sí mismo, sino más bien un instrumento para el desarrollo y el pleno ejercicio de los derechos humanos. También los gobiernos que encuentran dificultades en la lucha contra las corrientes financieras ilícitas han de velar por que sus sistemas tributarios sean progresivos y no contribuyan a profundizar las desigualdades.

36. SPANJERS, J. y FOSS, H., "Illicit financial flows and development indices: 2008-2012", *Global Financial Integrity*, 2015, pp. 30 a 33.

37. *Ibid.*, pp. 18 a 22.

IV. Obligaciones en materia de derechos humanos y abuso fiscal

Los instrumentos internacionales de derechos humanos establecen algunas obligaciones jurídicas en las que ha de fundamentarse la respuesta al problema del abuso fiscal.³⁸

A. Máximo de los recursos disponibles

En virtud del art. 2º, párrafo 1, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cada Estado parte "se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos".

Parte de la mencionada obligación consiste en dedicar el máximo de los recursos disponibles a lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos humanos. Eso significa que los gobiernos no solo han de utilizar eficazmente los recursos existentes, sino que, cuando sea necesario, han de incrementar sus ingresos en formas equitativas y no regresivas.³⁹ Además, como ha explicado el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cada Estado parte tiene la obligación inmediata de garantizar la satisfacción de, cuando menos, unos niveles mínimos esenciales de todos los derechos económicos, sociales y culturales, y debe demostrar que ha hecho todo lo posible por utilizar todos los recursos a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas.⁴⁰ En otras palabras, los gobiernos que aplican

medidas de austeridad sin buscar antes otras formas de obtener ingresos podrían no estar actuando de conformidad con el Pacto; si tales medidas son regresivas, dan lugar a resultados discriminatorios o privan a las personas de acceso al disfrute de niveles mínimos esenciales de sus derechos. Como señaló la Relatora Especial sobre la Extrema Pobreza, las alternativas incluyen los recursos que podrían obtenerse a través del sistema tributario, o luchando contra la evasión de impuestos y otros flujos financieros ilícitos.⁴¹

B. Asistencia y cooperación internacionales

La obligación de los Estados de recurrir a la asistencia y la cooperación internacionales se enuncia en el art. 2º, párrafo 1, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.⁴² En opinión del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la expresión "hasta el máximo de los recursos de que disponga" se refiere a la vez a los recursos existentes dentro de un Estado y a los que puede aportar la comunidad internacional a través de actividades de cooperación y asistencia internacionales.⁴³ Por consiguiente, el deber de los Estados de hacer todo lo posible por garantizar el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales incluye la obligación de buscar activamente asistencia a través de la cooperación internacional.⁴⁴

Como explicó la Relatora Especial sobre la Extrema Pobreza, los Estados tienen el deber de "proporcionar asistencia y cooperación internacionales acordes con sus capacidades, recursos e influencia (...) que se basa en el reconocimiento de que algunos países no podrán lograr la plena efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales si otros países que estén en condiciones de ayudar no lo hacen".⁴⁵

Aunque el Pacto se refiere en particular a la asistencia y la cooperación económicas y técnicas, la asistencia

38. A/HRC/22/42, A/HRC/25/52 y A/HRC/26/28.

39. BALAKRISHNAN, R. *et al.*, *Maximum Available Resources and Human Rights*, Center for Women's Global Leadership, Rutgers University, New Brunswick, New Jersey, 2011.

40. COMITÉ DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES, Observación General N° 3, "La índole de las obligaciones de los Estados parte", párr. 10; y la Declaración del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, E/c.12/2007/1.

41. Véase A/HRC/26/28, párr. 27.

42. Véanse los arts. 55 y 56 de la Carta de las Naciones Unidas, el art. 4º de la Convención sobre los Derechos del Niño y el art. 32 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

43. Véase E/c.12/2007/1, párr. 5.

44. Véase A/HRC/26/28, párr. 26.

45. *Ibid.*, párrs. 29 a 32.

técnica puede abarcar otras medidas, por ejemplo, el suministro de información a personas de otros países o la cooperación con su Estado con el fin de rastrear fondos públicos robados.⁴⁶ Esa interpretación podría extenderse fácilmente para abarcar la asistencia en la lucha contra la evasión fiscal. Es más, el intercambio de información fiscal —una medida clave de la cooperación fiscal internacional— se está convirtiendo ya en la norma a nivel mundial, y se le ha otorgado considerable importancia en todo el proceso de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, por ejemplo, en la Agenda de Acción de Addis Abeba recientemente aprobada.

En nuestro mundo globalizado, las políticas aplicadas en un país pueden repercutir en otros. Es el caso de las políticas tributarias, que pueden afectar negativamente al disfrute de los derechos humanos en otros países. El derecho internacional impone a los Estados la obligación de abstenerse de conductas que perjudiquen al disfrute de los derechos humanos fuera de su territorio.⁴⁷ El deber de respetar los derechos humanos exige que los Estados no entorpezcan ni socaven deliberadamente los esfuerzos de otros Estados por hacer efectivos los derechos económicos, sociales y culturales. Los Principios de Maastricht sobre las Obligaciones Extraterritoriales de los Estados en el Área de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en los que se reafirman los principios del Pacto y del derecho internacional, proclaman, por ejemplo, que todos los Estados "tienen la obligación de abstenerse de cualquier conducta que anule o menoscabe el disfrute o el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales de las personas que se encuentran fuera de su territorio" (principio 20); y "tienen la obligación de abstenerse de cualquier conducta que (...) menoscabe la capacidad de otro Estado u organización internacional de cumplir con sus propias obligaciones en materia de derechos económicos, sociales y culturales" (principio 21).⁴⁸

Siguiendo la misma línea de razonamiento, la International Bar Association publicó un informe sobre el abuso fiscal, la pobreza y los derechos humanos en el que sostenía que los Estados "que alientan o facilitan los abusos fiscales, o que frustran deliberadamente las medidas adoptadas por otros países contra los abusos fiscales, podrían incurrir en una violación de sus obligaciones internacionales de derechos humanos, en particular, con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales".⁴⁹ Esa misma preocupación expresé en el estudio provisional, así como el anterior experto independiente sobre la deuda externa y la anterior Relatora Especial sobre la Extrema Pobreza.⁵⁰

Al reducir los ingresos públicos, el abuso fiscal menoscaba gravemente la capacidad de muchos países, en particular de los países más pobres del mundo, para hacer efectivos los derechos económicos, sociales y culturales. Los países pobres tienen bases tributarias mucho más reducidas que los países desarrollados, porque es menor su PIB per cápita y porque la recaudación fiscal representa una proporción mucho más pequeña de su PIB.⁵¹ De ahí que muchos de esos países dependan de la ayuda externa. Por ejemplo, según un informe del PNUD, en 2009 los países menos adelantados recibieron aproximadamente el 24,1% de la AOD total, pero se ha estimado que, en su conjunto, por cada dólar de AOD recibido, perdieron 60 centavos como consecuencia de las corrientes financieras ilícitas. En algunos de esos países, el monto de las salidas ilícitas de fondos fue varias veces mayor que el de la AOD recibida. En el informe, se constató asimismo que las corrientes financieras ilícitas representaron, en promedio, el 4,8% del PIB de los países menos adelantados, una proporción muy elevada para economías que ya se encontraban en situación vulnerable.⁵²

Human Rights Approach to Illicit Financial Flows in Switzerland," *European Human Rights Law Review*, N° 5, 2018, pp. 436-449.

49. COHEN, S., et al., *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, International Bar Association, Londres, 2013, p. 2.

50. A/HRC/28/60, párr. 24; A/HRC/25/52, párr. 25; y A/HRC/26/28, párrs. 30 a 32, 61 y 62, y 74 a 77.

51. POGGE, T., "Illicit financial outflows as a drag on human rights realization in developing countries", *Illicit Financial Flows: The Most Damaging Economic Condition Facing the Developing World*, Global Financial Integrity, 2015, pp. 15 y 16.

52. PNUD, "Illicit financial flows from the least developed countries: 1990-2008", Nueva York, 2011, pp. 3 y 16.

46. DE SCHUTTER, O. et al., "Commentary to the Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the Area of Economic, Social and Cultural Rights", *Human Rights Quarterly*, N° 34, 2012, p. 1157.

47. Véanse, por ejemplo, los arts. 55 y 56 de la Carta de las Naciones Unidas, y el Proyecto de Artículos sobre la Responsabilidad del Estado por Hechos Internacionalmente Ilícitos (A/56/10).

48. Sobre la aplicación del principio de extraterritorialidad con un enfoque de derechos humanos en Suiza, BOHOSLAVSKY, J.P., "A

Un estudio de *Global Financial Integrity* confirma asimismo que las corrientes financieras ilícitas tienen repercusiones enormes en los países en desarrollo más pobres; en particular, en los países menos adelantados y en los países pobres muy endeudados. La organización constató que en el 20% de los 82 países en desarrollo estudiados las salidas ilícitas de fondos eran mayores que el conjunto de la AOD y la IED; en cerca de un 25% de los países, la proporción entre las corrientes ilícitas y el PIB era del 10% o más, y en otro el 40% de los países, la proporción entre las corrientes ilícitas y el valor total del comercio era del 10% o más. El estudio revela también la existencia de una estrecha relación entre niveles elevados de salidas ilícitas de fondos y la brecha de pobreza (número de personas que viven por debajo del umbral de la pobreza), y de una correlación inversa entre los niveles elevados de esas corrientes y la posición del país en el Índice de Desarrollo Humano.⁵³

Además de ocasionar pérdidas de ingresos, el abuso fiscal lastra la capacidad de los gobiernos que menos recursos tienen a su disposición. El Grupo de Alto Nivel sobre las Corrientes Financieras Ilícitas Procedentes de África ha explicado que para muchos gobiernos africanos escasos de recursos resulta difícil encontrar los recursos necesarios para abordar el problema del abuso fiscal, lo que a la larga les resultaría beneficioso, porque en el plano inmediato tienen que atender a otras tareas prioritarias.⁵⁴

También es importante recordar que el abuso fiscal no solo es problemático desde una perspectiva de derechos humanos porque detrae de los recursos disponibles para promover el disfrute de los derechos económicos y sociales, sino también por sus efectos en la gobernanza y en las instituciones políticas. El abuso fiscal por parte de personalidades conocidas de la élite puede afectar negativamente a la motivación de los contribuyentes y propiciar el incumplimiento generalizado de las obligaciones tributarias. Socava además la legitimidad de los poderes públicos y el estado de derecho, y la concentración

de fondos y riqueza ilícitos en manos de una pequeña élite puede aumentar el riesgo de captación de los organismos reguladores por grupos de interés y mermar las posibilidades de participación de los ciudadanos en los procesos políticos.

Algunas voces críticas han sostenido que promulgar legislación que propicie la inversión extraterritorial de riqueza privada forma parte del derecho de una jurisdicción a la libre determinación o a la soberanía. Es oportuno recordar aquí la opinión de la comisión establecida por el gobierno de Noruega para investigar la fuga de capitales de los países en desarrollo: los Estados no tienen licencia ilimitada para promover su propio interés a cualquier coste; en efecto, la principal limitación a la soberanía de un Estado consiste en que sus políticas internas no han de suponer un menoscabo de la soberanía de ningún otro Estado. "La legislación que afecta en forma exclusiva o principalmente a otros Estados, como es el caso de las reglamentaciones financieras que aplican todas las jurisdicciones con secreto financiero, no constituye, por lo tanto, un ejercicio de soberanía, sino una usurpación de la soberanía de otros."⁵⁵

c. Utilización de los fondos

Es importante subrayar que, puesto que la reducción del abuso fiscal aumentaría el margen presupuestario de los gobiernos, esos ingresos fiscales incrementados deben utilizarse atendiendo debidamente a las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos. El derecho internacional de los derechos humanos deja a los Estados un considerable margen discrecional para seguir sus propias políticas económicas, pero les impone ciertos límites.⁵⁶ Por ejemplo, los Estados han de velar por que todas las personas disfruten cuando menos de niveles mínimos esenciales de todos los

53. SPANJERS, J. y FOSS, H., "Illicit financial flows", nota 37, pp. vii a ix.

54. "Illicit financial flows", informe del Grupo de Alto Nivel sobre las Corrientes Financieras Ilícitas Procedentes de África, p. 59. Disponible en: www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf

55. Véase Comisión Noruega Independiente sobre la fuga de capitales de los países en desarrollo, *Tax Havens and Development*, gobierno de Noruega, Oslo, 2009, p. 145.

56. "Principios rectores relativos a las evaluaciones de los efectos de las reformas económicas en los derechos humanos" UN Doc. A/HRC/40/57, 28 de diciembre de 2018, y Resolución adoptada por el Consejo de Derechos Humanos, UN Doc. A/HRC/RES/40/8, 5 de abril de 2019.

derechos económicos, sociales y culturales. Además, deben adoptar medidas, hasta el máximo de los recursos de que dispongan, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales. Además, todos los derechos deben poderse ejercer en condiciones no discriminatorias. Por consiguiente, las obligaciones en materia de derechos humanos en las esferas económica, social y cultural requieren alguna forma de priorización del gasto público, y, en particular, que se destinen recursos públicos a garantizar que los grupos marginados puedan disfrutar de los derechos enumerados en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y en otros tratados de derechos humanos, sin discriminación.

Ese razonamiento no es válido exclusivamente respecto de la utilización de los ingresos fiscales adicionales. Aunque las corrientes financieras ilícitas pueden imponer a los Estados de procedencia limitaciones a la plena efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, esa situación no justifica asignaciones presupuestarias basadas en los ingresos públicos existentes que sean contrarias a los principios mencionados.

Además, el respeto y cumplimiento de los principios de derechos humanos de transparencia, rendición de cuentas y participación es un factor esencial para asegurar el uso prudente de los fondos ilícitos repatriados.

D. Responsabilidades de los actores no estatales

El abuso fiscal, y las corrientes financieras ilícitas en general no constituyen una preocupación de derechos humanos solo para los Estados. Si bien incumbe a los Estados la responsabilidad principal de respetar, proteger y garantizar el disfrute de los derechos humanos, el principio 13 a) de los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos exige que las empresas "[e]viten que sus propias actividades provoquen o contribuyan a provocar consecuencias negativas sobre los derechos humanos y hagan frente a esas consecuencias cuando se produzcan".⁵⁷

57. OFICINA DEL ALTO COMISIONADO DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LOS DERECHOS HUMANOS, Principios Rectores sobre las Empresas

En este artículo, se ha señalado ya cómo muchas empresas transnacionales adoptan estrategias de planificación fiscal agresivas que entrañan abuso fiscal. En las actividades de evasión fiscal, también son una pieza clave las instituciones financieras, incluidos algunos de los mayores y más conocidos bancos del mundo.⁵⁸ En relación con el período 1998-2014, un autor identificó 845 casos en que se habían impuesto a instituciones financieras concretas sanciones y gravámenes por diversas infracciones, la más frecuente de las cuales era la prestación de asistencia a clientes ricos y empresas para cometer fraude fiscal. Se constató además que la mayoría de esas infracciones habían sido cometidas por unos pocos bancos: en relación con los 14 tipos de infracciones más frecuentes, los 22 principales bancos infractores fueron sancionados en total 655 veces, y más de la mitad de esas sanciones correspondieron a 10 bancos.⁵⁹

El estudio calculó que los bancos habían pagado un total de 11.000 millones de dólares en multas por facilitar la evasión fiscal. Sin embargo, esas sanciones, y las pagadas por otros delitos financieros, no representaban sino una proporción modesta de sus activos totales. Además, solo en uno de los casos examinados, relativo a prácticas de evasión fiscal, se reconoció un banco culpable de un delito societario. Aun así, la licencia del banco en cuestión no fue revocada, pues el acuerdo de culpabilidad se había negociado de tal manera que se evitara esa sanción. Existe asimismo cierta sensación de que los directivos de banca gozan de impunidad en relación con los delitos financieros de sus respectivas instituciones.

Las instituciones financieras que facilitan la evasión fiscal y las empresas transnacionales que utilizan estrategias de planificación fiscal agresivas deben ser conscientes de que sus acciones pueden afectar negativamente a los derechos humanos. Pueden demostrar respeto por los derechos humanos mediante políticas apropiadas y procedimientos de diligencia debida, por medio de la presentación de informes desglosados por países y publicando información sobre los

y los Derechos Humanos, Nueva York y Ginebra, 2011.

58. BOHOSLAVSKY, J.P., "Tax fraud and human rights: Banks' obligations", *International Banker*, 4 de septiembre de 2019. Disponible en: <https://internationalbanker.com/finance/tax-fraud-and-human-rights-banks-obligations/>

59. HENRY, J., "Let's tax anonymous wealth!", nota 7.

impuestos que pagan en cada uno de los países en los que operan. También los profesionales del sector de la planificación fiscal, como abogados, contables, banqueros y gestores de patrimonio, deben hacerse responsables de sus contribuciones a los daños causados por el abuso fiscal.

Si las empresas tienen responsabilidades en materia de derechos humanos y la obligación de respetar la legislación nacional, los Estados tienen el deber de garantizar que las empresas que operan en su territorio no atenten contra los derechos humanos. Con arreglo a los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos, los Estados: a) deben proteger contra las violaciones de los derechos humanos cometidas en su territorio o su jurisdicción por terceros, incluidas las empresas, y a tal efecto deben adoptar las medidas apropiadas para prevenir, investigar, castigar y reparar esos abusos mediante políticas adecuadas, actividades de reglamentación y sometimiento a la justicia; y b) deben enunciar claramente que se espera de todas las empresas domiciliadas en su territorio o jurisdicción que respeten los derechos humanos en todas sus actividades. En los principios 24 y 27 de los Principios de Maastricht figura una obligación similar.

Esos requisitos son pertinentes para combatir la evasión fiscal facilitada por las instituciones financieras y la elusión fiscal por parte de empresas transnacionales. Los gobiernos deben velar por que esas entidades abandonen tales prácticas, que van en detrimento del pleno disfrute de los derechos humanos. Por lo tanto, la imposición de sanciones y penalizaciones a empresas por abuso fiscal puede formar parte también del conjunto de medidas disponibles para garantizar el respeto de los derechos humanos. Además, las repercusiones para los derechos humanos dimanantes de las prácticas de abuso fiscal de las empresas también deben tenerse en cuenta en los planes de acción nacionales sobre las empresas y los derechos humanos.

V. Iniciativas internacionales recientes para la reducción de las corrientes financieras ilícitas

Grupo de Alto Nivel sobre las Corrientes Financieras Ilícitas Procedentes de África

La Unión Africana y la Comisión Económica para África establecieron en febrero de 2012 el Grupo de Alto Nivel sobre las Corrientes Financieras Ilícitas Procedentes de África con el fin de abordar ese problema, que debilita a los gobiernos de África. El Grupo realizó consultas, visitas y estudios en seis países de África para fundamentar su informe, que se presentó en Addis Abeba el 1º de febrero de 2015. En ese informe se sostiene que las corrientes financieras ilícitas constituyen para el continente una fuente potencial de movilización de recursos internos, que, debidamente aprovechada, podría influir positivamente en el desarrollo, la reducción de la dependencia de la ayuda y la gobernanza. El informe concluye con una serie de recomendaciones de política para los países de África y otros actores.

Agenda de Acción de Addis Abeba

La Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, celebrada en Addis Abeba del 13 al 16 de julio de 2015, aprobó en su último día la Agenda de Acción de Addis Abeba. La Agenda proclama que las medidas para luchar contra la corrupción y frenar las corrientes financieras ilícitas serán esenciales en los esfuerzos por alcanzar el desarrollo sostenible (párr. 18), y dedica a la lucha contra el abuso fiscal una parte considerable de su examen de la utilización de los recursos públicos internos. En el párrafo 23 de la Agenda de Acción de Addis Abeba, los Estados contrajeron los siguientes compromisos importantes:

Redoblabremos los esfuerzos encaminados a reducir sustancialmente las corrientes financieras ilícitas para 2030, con miras a su posible eliminación, en particular, luchando contra la evasión

de impuestos y la corrupción mediante el fortalecimiento de la regulación nacional y el aumento de la cooperación internacional. También reduciremos las oportunidades para eludir impuestos y estudiaremos la posibilidad de incluir cláusulas contra el abuso en todos los acuerdos fiscales. Mejoraremos las prácticas de divulgación de información y la transparencia tanto en los países de origen como en los de destino, especialmente tratando de garantizar que las transacciones financieras entre gobiernos y empresas sean transparentes para las autoridades fiscales competentes. Nos aseguraremos de que todas las empresas, incluidas las multinacionales, paguen impuestos a los gobiernos de los países en que se produzca la actividad económica y se cree valor, de conformidad con las leyes y políticas nacionales e internacionales.

Además, en el párrafo 25 de la Agenda de Acción de Addis Abeba, los Estados se comprometieron a esforzarse por eliminar los paraísos fiscales que crean incentivos para transferir al extranjero activos robados y corrientes financieras ilícitas y a reforzar los marcos regulatorios a todos los niveles con el fin de aumentar más la transparencia y la rendición de cuentas de las instituciones financieras y el sector empresarial, así como de las administraciones públicas.

Un número de elementos de la Agenda de Acción de Addis Abeba merece ser reconocido, incluidas la exhortación explícita al respeto de los derechos humanos y la atención prestada específicamente al abuso fiscal, que abarca tanto la evasión como la elusión fiscal. No obstante, varias de las preocupaciones que se plantearan durante el proceso preparatorio de la Conferencia no se abordaron en el documento final. Por ejemplo, se había manifestado inquietud por la vaguedad de los compromisos de "reducir sustancialmente" las corrientes financieras ilícitas "con miras a su posible eliminación", y se había recomendado que se incluyera una meta más mensurable con un plazo concreto.⁶⁰ También

se había señalado que para tener plenamente en cuenta los problemas de derechos humanos planteados por el abuso fiscal deberían incluirse más referencias explícitas a las medidas necesarias para abordar la cuestión de las jurisdicciones con secreto financiero, fortalecer la supervisión bancaria y exigir la diligencia debida a los proveedores de servicios financieros. Sin embargo, el texto final aprobado sigue resultando vago, puesto que no queda claro qué constituye un "paraíso fiscal" ni qué han de hacer exactamente los Estados y las instituciones financieras para desincentivar el abuso fiscal. Tampoco se indica con claridad cómo han de fortalecerse los marcos regulatorios para aumentar la transparencia y la rendición de cuentas de las instituciones financieras.⁶¹ Para que pueda avanzarse en la reducción del abuso fiscal, es fundamental contar con propuestas de medidas concretas.

Inspectores fiscales sin fronteras

En la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, también se puso en marcha Inspectores Fiscales sin Fronteras, una iniciativa conjunta de la OCDE y el PNUD para ayudar a los países en desarrollo a incrementar sus ingresos internos y fortalecer su capacidad en materia de auditoría fiscal. El programa facilitará la transferencia de conocimientos y aptitudes de auditoría fiscal al poner en contacto a expertos en auditoría fiscal con funcionarios nacionales con el fin de que colaboren directamente en auditorías en curso relativas a asuntos de ámbito internacional, e intercambien información sobre prácticas de auditoría de validez general. La iniciativa recibió el apoyo de partes interesadas del mundo empresarial y de la sociedad civil, así como de los representantes de la OCDE y de países en desarrollo presentes en Addis Abeba.⁶² La prestación de asistencia técnica a los países en desarrollo es positiva y necesaria,

60. BOHOSLAVSKY, J.P., "Why the Addis debt chapter falls short", *The Road to Addis and Beyond: Financing for Social Development*, Instituto de Investigaciones de las Naciones Unidas para el Desarrollo Social, 2015.

62. Disponible en: www.undp.org/content/undp/en/home/presscenter/pressreleases/2015/07/13/tax-inspectors-without-borders-oecd-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.html.

60. Véanse las Observaciones del 26 de mayo de 2015. Disponibles en: www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf.

pero hay que adoptar las precauciones adecuadas para evitar conflictos de interés. Por ejemplo, se ha constatado que algunos expertos que asesoran en cuestiones fiscales han prestado asistencia anteriormente a empresas transnacionales en la negociación de acuerdos dudosos de fijación anticipada de precios o las han ayudado de otras maneras a eludir el pago de impuestos.

Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible

En la cumbre de las Naciones Unidas para la aprobación de la agenda para el desarrollo después de 2015, celebrada en Nueva York del 25 al 27 de septiembre de 2015, los Estados miembro aprobaron 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible, que comprendían dos metas de especial pertinencia para las corrientes financieras ilícitas. En la meta 16.4 de los Objetivos, los Estados se comprometen, de aquí a 2030, a "reducir significativamente las corrientes financieras y de armas ilícitas, fortalecer la recuperación y devolución de los activos robados y luchar contra todas las formas de delincuencia organizada". En la meta 17.1, los Estados convinieron en fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole. En el documento final de la cumbre de las Naciones Unidas para la aprobación de la agenda para el desarrollo después de 2015 (Resolución N° 70/1 de la Asamblea General, "Anexo"), se señala también que la plena aplicación de la Agenda de Acción de Addis Abeba es fundamental para lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible y sus metas.

No había compromisos similares sobre las corrientes financieras ilícitas y el apoyo a la recaudación de ingresos internos en los Objetivos de Desarrollo del Milenio, ni siquiera en el Objetivo 8, relativo a la alianza mundial para el desarrollo, que abarcaba la deuda externa, el comercio y la cooperación para el desarrollo. Por lo tanto, es una buena noticia la inclusión en los Objetivos de Desarrollo Sostenible de esas metas referentes a las corrientes financieras ilícitas.

Proyectos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos sobre el intercambio automático de información fiscal y sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

En respuesta a la indignación de la opinión pública por la evasión fiscal y las prácticas de elusión fiscal de las empresas, los países integrantes del Grupo de los Ocho, en su 39ª Cumbre, celebrada en junio de 2013, se comprometieron a instituir el intercambio automático de información de las autoridades tributarias en todo el mundo para luchar contra el flagelo de la evasión impositiva; modificar las normas que permiten a las empresas trasladar sus utilidades fuera de las fronteras para evitar la tributación; ayudar a los países en desarrollo mediante el suministro de información y capacidad para recaudar los impuestos que se les adeudan; instituir la presentación de informes por las empresas extractivas desglosados por países; y abordar el problema del uso indebido de empresas ficticias concebidas para ocultar los flujos financieros ilícitos.⁶³

En julio de 2014, la OCDE y el Grupo de los 20 publicaron nuevas normas mundiales para el intercambio automático de información tributaria, que prevén el intercambio de información sobre las cuentas financieras de no residentes con las autoridades tributarias del país de residencia de los titulares. Hasta el 30 de octubre de 2015, 96 países se habían comprometido a aplicar la norma para el intercambio automático de información tributaria para fines de 2018.⁶⁴

Los ministros de Finanzas del Grupo de los Ocho y del Grupo de los 20 encomendaron asimismo a la OCDE que elaborara un Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, publicado en julio de 2013, que contenía 15 medidas concretas para abordar un conjunto de cuestiones relativas a la transparencia tributaria, la rendición de cuentas y el intercambio de información. El conjunto final de medidas de reforma fue aprobado por los ministros de Finanzas del Grupo de los 20 en Lima, el 8 de octubre de 2015, y subsiguientemente presentado a

63. Disponible en: www.gov.uk/government/publications/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements/g8-action-plan-principles-to-prevent-the-misuse-of-companies-and-legal-arrangements.

64. Disponible en: www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-co-operation-against-tax-evasion.htm.

los líderes del Grupo de los 20 durante la cumbre que celebraron en Antalya (Turquía) los días 15 y 16 de noviembre de 2015. Los líderes pidieron a la OCDE que elaborara para 2016 un marco para supervisar la aplicación del proyecto sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y alentara a todos los países y jurisdicciones, incluidos los países en desarrollo, a participar en él. Aunque uno de los puntos del proyecto se refiere a la presentación por las empresas transnacionales de información desglosada por países, no se exige que esa información se haga pública, sino solo que se proporcione a la administración fiscal del país de origen de la empresa. Los demás países probablemente no podrán acceder a esa información, sino mediante solicitudes oficiales en el marco de tratados, lo que dificultará el acceso a la información por parte de las autoridades fiscales de los países en desarrollo e impedirá el escrutinio público.

Comisión Independiente por la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional

La Comisión Independiente por la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional es un grupo de dirigentes de diferentes partes del mundo que tiene por objetivo promover la reforma del sistema internacional de tributación de las empresas. La Comisión se reunió en Nueva York los días 18 y 19 de marzo de 2015 y emitió su Declaración⁶⁵ en Trento, Italia, en junio de 2015. En el preámbulo de la Declaración, se proclama lo siguiente:

Convencidos de que el actual sistema de tributación de los beneficios globales de las corporaciones multinacionales no funciona y que las normas e instituciones que gobiernan el sistema tributario internacional deben cambiar, hemos establecido una Comisión Independiente por la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional. En la Comisión, llegamos a la conclusión de que las propuestas para reformar el actual sistema son claramente insuficientes y que las instituciones que promueven la cooperación internacional en el ámbito tributario no son lo suficientemente incluyentes.

La Declaración contiene 34 propuestas de reforma en seis esferas diferentes "para garantizar el establecimiento de un sistema tributario internacional que funcione para todas las personas". Una de sus recomendaciones clave es la de hacer tributar como una sola compañía unificada a las empresas transnacionales que realicen actividades comerciales transfronterizas con filiales en diferentes jurisdicciones.

VI. Logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible

El cumplimiento de la meta de los ODS relativa a las corrientes financieras ilícitas resultará dificultoso. En primer lugar, no es sino una de 169 metas incluidas en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. En segundo lugar, para lograr progresos en relación con esa meta, es necesario que colaboren entre sí numerosos actores con intereses diferentes y a menudo contrapuestos. Cuantos más actores intervienen, mayor es el riesgo de que se diluyan las responsabilidades si no se especifica claramente quién ha de hacer qué y cuándo.

Se plantea así la cuestión de la rendición de cuentas por la aplicación de los ODS y las actividades de supervisión correspondientes. Hasta ahora el cumplimiento de los compromisos se ha confiado en gran medida a la discreción de los propios Estados. Sin embargo, es poco probable que los compromisos se cumplan si no pueden exigirse responsabilidades en relación con actuaciones concretas y si no hay presión de la opinión pública para que se adopten medidas. De ahí la necesidad de contar con un mecanismo de supervisión riguroso e independiente.

En ese contexto, será fundamental un seguimiento de los progresos en la reducción de las corrientes financieras ilícitas por medio de indicadores apropiados. El Grupo Interinstitucional de Expertos de las Naciones Unidas sobre los Indicadores de Desarrollo Sostenible está actualmente elaborando indicadores de ese tipo; pero, hasta diciembre de 2015, no se había llegado todavía a un consenso sobre cómo medir los progresos en la reducción de las corrientes financieras ilícitas, tarea para la que será necesario ponerse de acuerdo sobre un método común que permita realizar una estimación de las corrientes en el marco de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Para garantizar la rendición de cuentas, serán necesarios el

65. Disponible en: www.icriict.org/declaration/.

seguimiento y la medición no solo del volumen de las propias corrientes financieras ilícitas, sino también de los esfuerzos normativos que se realicen para reducirlos, tanto en los países de origen como en los de destino.

Por último, será necesario contar con mecanismos robustos e independientes para garantizar que los compromisos contraídos en Addis Abeba y en Nueva York sean objeto de una estrecha vigilancia, no solo por los Estados y los organismos de las Naciones Unidas, sino también por expertos del mundo académico y por la sociedad civil.

VII. Conclusiones

Los flujos ilícitos de fondos privan a los gobiernos —muchas veces de manera extraterritorial— de recursos necesarios para la realización progresiva de los derechos económicos, sociales y culturales, así como el respeto inmediato de derechos civiles y políticos. El abuso fiscal puede socavar asimismo el estado de derecho, por ejemplo, cuando se permite que quede impune la evasión fiscal en gran escala.

El efecto principal del fraude fiscal, sea en su modalidad de evasión o elusión, es la reducción de la base del impuesto de sociedades e individuos en formas no previstas por las políticas internas. Además, las empresas transnacionales que eluden impuestos causan un perjuicio a la sociedad porque se sustraen a la obligación de asumir una "proporción equitativa" de la carga tributaria mientras se aprovechan de los servicios que los Estados les prestan de manera cotidiana.

Si bien los fondos depositados en los paraísos fiscales pueden ser, en algunos casos, el resultado de una actividad comercial legítima, se estima que hay individuos que retienen entre 7 y 25 billones de dólares de riqueza en ese tipo de cuentas, y que los ingresos tributarios perdidos por muchos países podrían ascender a cientos de miles de millones de dólares al año.⁶⁶

Según el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cada Estado tiene la obligación

de dedicar el máximo de los recursos disponibles a lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos humanos. Esto significa que los gobiernos no solo han de utilizar eficazmente los recursos existentes, sino que, cuando sea necesario, han de incrementar sus ingresos en formas equitativas y no regresivas, entre las que se encuentra —de manera prominente— la lucha contra el fraude fiscal. Esta obligación estatal encuentra su correlativa obligación en las empresas de pagar los impuestos sin infringir la letra ni el espíritu de la ley mediante planificaciones tributarias agresivas y no facilitar que otras lo hagan, como podría ser el caso de los bancos con sus clientes.

Las revelaciones de documentos dan cuenta a su vez de que altos/as funcionarios/as de un gran número de países también usufructúan de los paraísos fiscales a título personal. Este grado de captura del Estado por parte de las élites económicas interpela a la democracia representativa.⁶⁷

Resulta asombroso que aun los indicadores que califican a las empresas de derechos humanos en virtud de su impacto (positivo o negativo) sobre los derechos humanos no tengan en cuenta el grado de fraude fiscal en la que aquellas puedan verse involucradas.⁶⁸

La lucha contra el abuso fiscal y, más en general, contra las corrientes financieras ilícitas, es fundamental para mejorar el cumplimiento de las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos. La inclusión en los ODS de una meta relativa específicamente a la reducción de las corrientes financieras ilícitas hace patente que la reducción de esas corrientes también es fundamental para crear un entorno propicio para el desarrollo sostenible.

Es positivo que la reducción de las corrientes financieras ilícitas haya sido incluida en una de las metas de los ODS, aunque en términos vagos y generales. Es necesario adoptar medidas concretas para hacer operativa esa meta y asegurar que puedan lograrse progresos, y que estos sean rastreables y mensurables.

66. "Bahamas leaks": ¿Qué más hay que saber para tomar medidas? Preguntan expertos en derechos humanos de la ONU", 6 de octubre de 2016. Disponible en: <http://www.ohchr.org/SP/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20644&LangID=S>

67. CAÑETE ALONSO, R., "Democracias capturadas: el gobierno de unos pocos", Oxfam, 2018. Disponible en: <https://www.oxfam.org/es/informes/democracias-capturadas-el-gobierno-de-unos-pocos>

68. "Paradise Papers: States must act against 'abusive' tax conduct of corporations - UN human rights experts", 9 de noviembre de 2017. Disponible en: <http://www.ohchr.org/SP/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=22377&LangID=E>

VIII. Recomendaciones

A la luz de las conclusiones, aquí se presenta para contribuir a la discusión académica un número de propuestas y recomendaciones de cambios dirigidas a los Estados, organizaciones internacionales y actores no estatales. Estas recomendaciones fueron discutidas con los Estados miembro del Consejo de Derechos Humanos en la sesión de marzo de 2016.⁶⁹

Recomendaciones a los Estados

Las corrientes financieras ilícitas pueden definirse en forma restrictiva o amplia. En sentido estricto, son flujos financieros no registrados de fondos que se ganan, se transfieren o se utilizan ilegalmente, por ejemplo, las ganancias procedentes de actividades ilegales, como delitos de corrupción y otros delitos. No obstante, aun en el caso de que los fondos tengan un origen legítimo, su transferencia al extranjero en violación de la normativa tributaria u otras disposiciones de la legislación nacional los convertiría en ilícitos. También se considerarían ilícitos los fondos con un origen legítimo que se utilicen con fines ilegales, como la financiación del terrorismo. En sentido amplio, también pueden considerarse corrientes financieras ilícitas los fondos que, a través de lagunas legales y otros arreglos artificiales, circunvierten el espíritu de la ley, por ejemplo, los sistemas de evitación de impuestos utilizados por empresas transnacionales.

1. Los Estados deben asegurarse de que en todas las medidas y actividades que se emprenden para reducir las corrientes financieras ilícitas se respeten y promuevan los derechos humanos.
2. Los Estados deben participar activamente en el movimiento mundial en pro del intercambio automático de información tributaria, con el fin de prevenir la ocultación de activos y corrientes de ingresos extraterritoriales. Teniendo en cuenta las dificultades especiales que enfrentan los países en desarrollo, y en el espíritu del

principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas, debe establecerse un período de transición fijo durante el cual los países de ingreso bajo reciban información tributaria de manera automática, sin obligación de reciprocidad plena. Se les otorgará así un margen de tiempo para modificar y mejorar sus sistemas internos, de manera que puedan aprovechar plenamente las ventajas del intercambio de información.

3. Los Estados deben imponer la obligación jurídica de revelar públicamente la información sobre la propiedad efectiva, a fin de eliminar la posibilidad de titularidad anónima de empresas, fideicomisos y fundaciones. Las administraciones tributarias deben poder acceder libremente a esa información, que, además, debe hacerse pública en un plazo determinado.
4. Los Estados deben exigir a las instituciones financieras que rindan cuentas de su papel en la facilitación de la evasión fiscal. Deben establecerse regímenes rigurosos para la supervisión de las instituciones financieras por agencias de supervisión. Esos regímenes deben incluir la obligación de informar sobre las transacciones que puedan entrañar actividades ilícitas. Los Estados deben asegurarse de que los proveedores de servicios financieros cumplan con los procedimientos de diligencia debida establecidos, por ejemplo, en las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera.
5. Los Estados deben realizar evaluaciones del impacto en los derechos humanos de sus políticas fiscales, con el fin de asegurarse de que no tengan efectos negativos en otros países. Esas evaluaciones deben ser periódicas y someterse a verificación independiente, con participación pública en la definición de los riesgos y de los potenciales impactos extraterritoriales. En ellas deben analizarse no solo las consecuencias para las corrientes de ingresos, sino también los efectos distributivos y de gobernanza que el régimen tributario del país pueda tener en otros países. Cuando en las evaluaciones se constaten tales efectos transfronterizos, deberán aplicarse

69. "Informe final sobre flujos ilícitos de fondos, derechos humanos y la Agenda 2020 para el Desarrollo Sustentable", 15 de enero de 2016, A/HRC/31/61.

sin dilación las disposiciones pertinentes, incluidas la formulación de recomendaciones explícitas para las partes responsables y la adopción, en plazos claramente fijados, de medidas correctivas y de reparación.

6. Los Estados deben velar por que las consecuencias para los derechos humanos de las prácticas de abuso fiscal de las empresas formen parte de la diligencia debida exigida a las empresas y se tengan en cuenta en los planes de acción nacionales sobre las empresas y los derechos humanos.
7. Los Estados deben cumplir los compromisos contraídos en la Agenda de Acción de Addis Abeba y en la meta 17.1 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en relación con la mejora de la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales, incluso mediante la utilización de AOD para ese fin específico. También deben prestarse asistencia técnica y otras formas de apoyo, por ejemplo, a través de la Cooperación Sur-Sur o de la participación en la Iniciativa Fiscal de Addis que se puso en marcha en la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo.
8. Debe prestarse apoyo similar a las iniciativas de creación de capacidad en otras esferas clave para luchar contra el abuso fiscal. Con el fin de poner coto a la emisión de facturas comerciales falsas, los países desarrollados deben contribuir al desarrollo de una base de datos mundial sobre los precios del comercio que permita a los funcionarios de aduanas conocer los

“Los Estados deben asegurarse de que en todas las medidas y actividades que se emprenden para reducir las corrientes financieras ilícitas se respeten y promuevan los derechos humanos”

precios medios mundiales de los productos. También deben proporcionarse asistencia financiera y otras formas de asistencia para la capacitación y el equipamiento de los departamentos de aduanas, a fin de facilitar la detección del uso deliberado de facturas falsas en las transacciones comerciales. Conviene asimismo incrementar la asistencia a las dependencias encargadas de la reunión de información financiera, para rastrear mejor las corrientes financieras ilícitas, y a las encargadas de perseguir los delitos financieros, para que se puedan incoar los procedimientos judiciales correspondientes.

Los Estados de procedencia específicamente deben:

9. Garantizar que cuentan con leyes y reglamentos claros y concisos que prohíban consignar en forma deliberadamente incorrecta o inexacta el precio, la cantidad, la calidad u otros aspectos del comercio de bienes y servicios con el fin de trasladar capital o beneficios a otra jurisdicción o de manipular, evadir o eludir cualquier tipo de impuestos, incluidos los derechos aduaneros y los impuestos sobre el consumo.
10. Establecer en sus administraciones tributarias dependencias que se ocupen de investigar la fijación de precios de transferencia.
11. Exigir a sus funcionarios de aduanas que utilicen las bases de datos disponibles para la comparación de los precios del comercio mundial de mercancías, con el fin de analizar las importaciones y las exportaciones, y determinar qué transacciones requieren un ulterior escrutinio.

12. Revisar sus acuerdos sobre doble tributación vigentes y previstos, en particular, los concertados con jurisdicciones que constituyan el destino de cuantiosas corrientes financieras ilícitas, con el fin de asegurarse de que no ofrezcan oportunidades de abuso.
13. A largo plazo, el sistema por el que se grava a las filiales de una empresa transnacional como entidades separadas debe sustituirse por otro en el que cada empresa transnacional tribute como una empresa única. Los Estados miembro deben iniciar negociaciones para la elaboración de un convenio de las Naciones Unidas contra las prácticas fiscales abusivas, en el marco del cual debería adoptarse un sistema de consolidación y prorrateo para la tributación de los beneficios de las empresas a nivel mundial.

“Los Estados deben realizar evaluaciones del impacto en los derechos humanos de sus políticas fiscales, con el fin de asegurarse de que no tengan efectos negativos en otros países”

Recomendaciones a las organizaciones internacionales y las instituciones financieras internacionales

14. El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación debe fortalecerse ulteriormente y hacerse más inclusivo, con una mayor representación de países de ingreso bajo, de manera que pueda actuar como foro mundial para el establecimiento de normas sobre cuestiones tributarias. También hay que proporcionarle financiación y recursos suficientes, con carácter no discrecional.

15. El FMI y el Banco Mundial deben publicar con periodicidad anual estimaciones del volumen y la composición de las corrientes financieras ilícitas con el fin de vigilar los progresos en la aplicación de la meta 16.4 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, relativa a las corrientes financieras ilícitas.
16. Los progresos en la reducción de las corrientes financieras ilícitas deben ser objeto de seguimiento en el marco de los Objetivos de Desarrollo Sostenible por medio de un segundo indicador que permita supervisar por países de origen y países de destino los esfuerzos normativos por reducir esas corrientes. El Índice de Secreto Financiero puede servir de inspiración al respecto.⁷⁰
17. El Banco de Pagos Internacionales debe publicar desglosados por países de origen y países de destino sus datos sobre los activos bancarios internacionales.
18. Las organizaciones multilaterales deben elaborar disposiciones modelo para la protección de las personas que denuncian prácticas fiscales abusivas, a fin de subsanar las lagunas de la legislación en ese ámbito. Ese proceso ha de contar con la participación de la sociedad civil.
19. Los mecanismos internacionales de derechos humanos deben prestar más atención a las consecuencias que las corrientes financieras ilícitas, la evasión fiscal y los abusos fiscales tienen para el disfrute de los derechos humanos. En ese contexto, debe supervisarse también la utilización de fondos públicos a la luz de las obligaciones dimanantes de las normas internacionales de derechos humanos.

⁷⁰. Disponible en: www.financialsecrecyindex.com/.

Recomendaciones a los actores no estatales

20. Las empresas transnacionales deben actuar con la diligencia debida en relación con la evasión fiscal y la elusión fiscal, de conformidad con lo dispuesto al respecto en los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos. Las empresas deben publicar los impuestos que pagan en cada uno de los Estados en los que operan, en cumplimiento de la obligación de informar que conlleva su responsabilidad social empresarial.
21. Debe fortalecerse el Pacto Mundial de las Naciones Unidas al reconocerse explícitamente la obligación de pagar impuestos en forma equitativa como elemento central de la responsabilidad social empresarial. Debe elaborarse un código internacional de conducta fiscal para las empresas transnacionales, suscripto por estas.
22. Los bancos comerciales, las instituciones financieras, los proveedores de servicios financieros, los abogados fiscalistas y los contables deben actuar con la diligencia debida en su relación con los clientes y abstenerse de participar en actividades empresariales que tengan por objetivo principal facilitar la evasión fiscal o la elusión fiscal, con el fin de socavar el disfrute de los derechos humanos. Para garantizar la observancia de esas normas de conducta, deben elaborarse directrices específicas para cada sector y profesión.
23. Las organizaciones de la sociedad civil deben seguir desempeñando un papel activo en el proceso de vigilancia y examen de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, con el fin de asegurarse de que se avance hacia la consecución de la meta 16.4 y de que se exijan responsabilidades a todos los actores pertinentes.

“Los mecanismos internacionales de derechos humanos deben prestar más atención a las consecuencias que las corrientes financieras ilícitas, la evasión fiscal y los abusos fiscales tienen para el disfrute de los derechos humanos”