Naciones Unidas A/77/169

Asamblea General

Distr. general
15 de julio de 2022
Español
Original: inglés

Septuagésimo séptimo período de sesiones
Tema 75 b) del programa provisional*
Promoción y protección de los derechos humanos: cuestiones de derechos humanos, incluidos otros medios de mejorar el goce efectivo de los derechos humanos y las libertades fundamentales

Consecuencias de la deuda externa y las obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados para el pleno goce de todos los derechos humanos, sobre todo los derechos económicos, sociales y culturales

Nota del Secretario General

El Secretario General tiene el honor de transmitir a la Asamblea General el informe de la Experta Independiente sobre las consecuencias de la deuda externa y las obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados para el pleno goce de todos los derechos humanos, sobre todo los derechos económicos, sociales y culturales, Attiya Waris, de conformidad con lo dispuesto en la resolución 43/10 del Consejo de Derechos Humanos.

* A/77/150.

22-11155X (S)

Please recycle

Informe de la Experta Independiente sobre las consecuencias de la deuda externa y las obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados para el pleno goce de todos los derechos humanos, sobre todo los derechos económicos, sociales y culturales, Attiya Waris

Hacia una arquitectura fiscal mundial desde una perspectiva de los derechos humanos

Resumen

En el presente informe, la Experta Independiente se centra en estudiar mecanismos más eficaces y justos para utilizar los recursos públicos con el fin de garantizar los derechos humanos para todos, respondiendo al crecimiento incontrolado de la riqueza de unos pocos, que está agravando las desigualdades. Para todos los Gobiernos, las pérdidas de ingresos sujetos a tributación a causa de los flujos financieros ilícitos reducen el conjunto disponible de recursos esenciales para invertir en políticas sociales y servicios públicos. Los Gobiernos no pueden afrontar por sí solos estas dificultades, por lo que la cooperación y la asistencia internacionales constituyen la piedra angular del presente informe. Es imprescindible una arquitectura fiscal multilateral, inclusiva y democrática para combatir la elusión y la evasión de impuestos a nivel mundial.

En el presente informe, la Experta Independiente abordará la cuestión de la gobernanza fiscal internacional por medio de la creación y el desarrollo de un convenio tributario mundial dirigido por las Naciones Unidas y de un órgano fiscal mundial desde la perspectiva de los derechos humanos.

Índice

Página

I. Introducción 4

II. Compromisos internacionales para hacer frente a los flujos financieros ilícitos relacionados con la fiscalidad 6

III. Reforma fiscal internacional y derechos humanos 9

IV. Gobernanza fiscal internacional 13

A. Registro de la propiedad efectiva 16

B. Regulación de los facilitadores 16

V. Tratados fiscales internacionales en un contexto de derechos humanos 17

VI. Conclusiones y recomendaciones 19

I. Introducción

1. La elaboración y ejecución de leyes y políticas fiscales sólidas resulta esencial para la realización de los derechos humanos[1]. Como señala una de las comunicaciones para el presente informe, "[u]na de las funciones más importantes, aunque a menudo subestimada, de la política fiscal es cumplir con las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos hacia sus poblaciones"[2]. El uso, gestión y distribución de los recursos públicos de forma equitativa, justa y basada en principios constituye un elemento fundamental de una respuesta centrada en los derechos humanos[3].

2. El Consejo de Derechos Humanos, en su resolución 49/15, en la que se basa la labor del mandato, recuerda que todos los Estados tienen la responsabilidad primordial de promover el desarrollo económico, social y cultural de su población, al tiempo que reconoce que la desigualdad sigue aumentando en todo el mundo y que contribuye, en muchos casos, a la exclusión social y marginación de determinados grupos y personas. La desigualdad en la recaudación de ingresos dentro de los países y entre ellos es una causa parcial de la desigual distribución de la riqueza y del aumento generalizado de la pobreza y la exclusión en todo el mundo. Los Estados siguen encontrando serias dificultades para evaluar y recaudar adecuadamente los ingresos de forma eficaz y eficiente. Un ámbito fundamental a la hora de hablar de cuestiones fiscales es la tributación de las transacciones transfronterizas. En la medida en que las personas más adineradas y las instituciones empresariales que realizan transacciones transfronterizas puedan utilizar el sistema tributario internacional en su beneficio, habrá menos recursos disponibles para los servicios públicos y los derechos humanos. La desigualdad puede verse agravada por la actual arquitectura financiera internacional y sus debilidades y lagunas.

3. Los movimientos de dinero a través de las fronteras cuando el método de movimiento, su ganancia o su uso no son legales, se denominan flujos financieros ilícitos[4]. Los flujos financieros ilícitos reducen los recursos de los que disponen los países para financiar la protección, promoción y realización progresiva de todos los derechos humanos. El Consejo de Derechos Humanos, en su resolución 46/11, observó con preocupación que los flujos financieros ilícitos "privan a los países de los recursos necesarios para hacer efectivos progresivamente los derechos humanos, incluidos los derechos económicos, sociales y culturales, y en particular el derecho al desarrollo, de manera tal que constituyen una amenaza para la estabilidad y el desarrollo sostenible de los Estados, socavan los valores de la democracia, el estado de derecho y la moralidad y ponen en peligro el desarrollo social, económico y político". El Consejo también reconoció que los flujos financieros ilícitos conllevan efectos especialmente perjudiciales para los países en desarrollo, ya que sobrecargan los limitados recursos de estos países y ponen en peligro su capacidad para financiar los Objetivos de Desarrollo Sostenible. A juicio de la Experta Independiente, los flujos financieros ilícitos, que a menudo se ven impulsados por determinados avances tecnológicos en los métodos empleados en las transacciones monetarias, siguen siendo un motivo de grave preocupación. La cooperación y la asistencia internacionales siguen siendo esenciales para combatir los flujos financieros ilícitos entre los Estados y para desarrollar respuestas multilaterales y soluciones equitativas.

4. Si bien existen numerosas formas y definiciones diferentes de flujos financieros ilícitos, los flujos relacionados con la fiscalidad y el comercio, en particular aquellos derivados de la elusión y la evasión de impuestos y de las actividades de planificación de las empresas transnacionales, como la facturación comercial fraudulenta, la fijación

[1] Matti Kohonen y otros, "Pathways Towards Tax Justice", en *Global Civil Society*, Helmut Anheier y otros, eds. (Londres, Palgrave Macmillan, 2011), pág. 78.

[2] Comunicación del Centro por los Derechos Económicos y Sociales y otros, pág. 1. Disponible en https://owncloud.unog.ch/s/gGlS53g4e3T6y3n?path=%2FCivil%20society#pdfviewer.

[3] Attiya Waris, *Tax and Development: Solving the Fiscal Crisis through Human Rights*, (Nairobi, LawAfrica, 2013), pág. 21.

[4] Naciones Unidas, Comisión Económica para África, *Illicit Financial Flows: Report of the High-level Panel on Illicit Financial Flows from Africa* (Addis Abeba, 2015), pág. 9.

de precios de transferencia y el traslado de beneficios a jurisdicciones extraterritoriales con bajo nivel impositivo o entre ellas, representan los componentes más relevantes a escala mundial, puesto que suponen considerables pérdidas de ingresos tributarios para los Gobiernos de todo el mundo. Según el *Estado de la Justicia Fiscal 2021*, los países pierden 483.000 millones de dólares en ingresos al año, de los cuales 312.000 millones de dólares se deben al abuso fiscal corporativo transfronterizo y 171.000 millones de dólares al abuso fiscal extraterritorial por parte de personas adineradas[5]. Por lo tanto, los flujos financieros ilícitos relacionados con la fiscalidad son cruciales, ya que representan pérdidas de ingresos del Estado que podrían haberse utilizado para financiar las actividades estatales. Como señaló el anterior titular del mandato en 2016, "cuando los particulares y las empresas ocultan activos no declarados en el extranjero para eludir impuestos o blanquear dinero, en realidad están robando a la población. Las ganancias procedentes de estas actividades ilícitas podrían y deberían dedicarse a la financiación de los servicios públicos, como la atención sanitaria, la vivienda, las escuelas, las infraestructuras de transporte, la seguridad social, la aplicación de la ley y los tribunales"[6].

5. Dar respuesta a los flujos financieros ilícitos relacionados con el impuesto sobre sociedades por parte de las multinacionales y a la riqueza extraterritorial de las empresas y personas con grandes patrimonios es una preocupación compartida a nivel mundial[7]. Dado que las empresas y los particulares con grandes patrimonios legítimos que operan dentro del sistema financiero mundial participan en parte, si no totalmente, en la economía formal, el presente informe trata esa forma particular de flujos financieros ilícitos y expone, desde la perspectiva de los derechos humanos, las preocupaciones a nivel mundial y sus posibles soluciones.

6. En opinión de la Experta Independiente, la omnipresencia de los flujos financieros ilícitos relacionados con la fiscalidad denota la existencia de deficiencias fundamentales en la arquitectura de la gobernanza fiscal a nivel internacional, continental, regional y nacional. Muchas de las preocupaciones se podrían resolver mediante la cooperación y la asistencia internacionales en relación con el desarrollo y la ejecución de leyes y políticas fiscales utilizando sistemas democráticos. La proliferación de paraísos fiscales o territorios con opacidad financiera y la magnitud descomunal de la riqueza extraterritorial no gravada es un indicio de la posible orientación de la voluntad política de algunos Gobiernos, organizaciones multilaterales y bloques económicos. La adaptación de las estructuras existentes de gobernanza fiscal, incluidas leyes y políticas, a la naturaleza cambiante de la actividad económica se complica todavía más en un mundo cada vez más digitalizado.

7. Como resultado, el intento de orientar los sistemas hacia una recaudación fiscal equitativa[8], las medidas fiscales orientadas o dirigidas a las necesidades internas y la competencia fiscal entre los países (y grupos de países) y dentro de ellos han abonado el terreno para que las empresas multinacionales y los particulares con grandes patrimonios rehúyan sus obligaciones fiscales[9]. A menudo, las presiones ejercidas por las partes interesadas para que se revisen o reformen los sistemas en su favor, fomentando la competencia fiscal, están logrando virar la voluntad política en esa dirección. Por consiguiente, los numerosos compromisos que están asumiendo los Estados de todo el mundo, a nivel nacional o internacional, están dando lugar a una reducción de los recursos para financiar los servicios públicos o los Objetivos de

[5] Tax Justice Network, *Estado de la Justicia Fiscal 2021*, pág. 10. Disponible en https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf.

[6] Naciones Unidas, "Bahamas leaks: What else do we need to know to take action? UN rights experts ask", comunicado de prensa, 6 de octubre de 2016.

[7] Comunicación de España para el presente informe.

[8] Attiya Waris y Leonard Seabrooke, "Arrested development in Africa's global wealth chains: Accountability and hierarchy among 'tax havens'", en *Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (Routledge, 2018), págs. 267 a 286.

[9] Fondo Monetario Internacional (FMI), "Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War" (Washington D. C., abril de 2022), pág. 2.

Desarrollo Sostenible y para el cumplimiento de las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos.

8. En el presente informe, la Experta Independiente contextualizará en primer lugar el debate, describiendo los procesos mundiales para luchar contra los flujos financieros ilícitos. En segundo lugar, reflexionará sobre qué aspectos puede incluir un enfoque de la reforma fiscal centrado en los derechos humanos y hará referencia a los llamamientos para la creación de un órgano fiscal mundial y de un convenio tributario mundial dirigido por las Naciones Unidas. Por último, ofrecerá sus conclusiones y recomendaciones a los Estados y otras partes interesadas.

9. En la elaboración del presente informe, la Experta Independiente tuvo en cuenta las respuestas sustantivas a su solicitud de contribuciones. Por ello desea agradecer a los Estados sus contribuciones, así como a las organizaciones y redes de la sociedad civil, los círculos académicos y los agentes privados de todo el mundo[10]. También convocó consultas en línea con organizaciones de la sociedad civil de diversas regiones. La Experta Independiente agradece las valiosas aportaciones, debates y percepciones que se le han brindado, y que han redundado enormemente en beneficio del presente informe.

II. Compromisos internacionales para hacer frente a los flujos financieros ilícitos relacionados con la fiscalidad

10. Con arreglo al derecho internacional de los derechos humanos, los Estados tienen la obligación de garantizar la igualdad y la no discriminación y de tomar medidas hasta el máximo de los recursos de que dispongan con el fin de velar por la realización progresiva de los derechos económicos, sociales y culturales. Entre esas medidas, varios mecanismos de supervisión de los órganos de tratados y otros instrumentos han hecho hincapié en el diseño y la aplicación de leyes y políticas fiscales y tributarias en aras de la realización de los derechos humanos[11]. Los principios rectores relativos a la evaluación de los efectos de las reformas económicas en los derechos humanos (A/HRC/40/57) elaborados por un anterior Experto Independiente reafirman que los Estados deben diseñar y ejecutar la política fiscal con el fin de garantizar que se utilizan los máximos recursos disponibles para la realización progresiva de los derechos humanos, con miras a promover la igualdad sustantiva y la no discriminación. Además, estipulan que la política fiscal debe sustentarse en los principios democráticos fundamentales de la transparencia, la participación y la rendición de cuentas en la gobernanza de los recursos públicos[12]. La Experta Independiente recalca que con la política fiscal no es suficiente: la legislación fiscal, las políticas, las normativas y las directrices deben reflejar estos principios a nivel nacional, regional, continental y mundial.

11. Ya en 1979, el preámbulo de la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer exponía que “el establecimiento del nuevo orden económico internacional basado en la equidad y la justicia contribuirá significativamente a la promoción de la igualdad entre el hombre y la mujer”. La investigación demuestra que muchos países no asignan el máximo de los recursos de que disponen y que con frecuencia han adoptado medidas regresivas, por ejemplo reduciendo la financiación para los servicios sociales sin justificación o privatizando algunos de ellos, en particular la asistencia médica. Este obstáculo fundamental para

[10] Todas las contribuciones y comunicaciones para la elaboración de este informe, a menos que se presentaran de forma confidencial, están disponibles en https://owncloud.unog.ch/s/gGlS53g4e3T6y3n.

[11] Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, observación general núm. 3 (1990), párr. 12; observación general núm. 12 (1999), párr. 28; observación general núm. 14 (2002), párr. 18; y observación general núm. 24 (2017). Véase también A/HRC/26/28.

[12] Attiya Waris, *Financing Africa* (Camerún, Langaa Research and Publishing Common Initiative Group, 2019), págs. 12 y 13; y Radhika Balakrishnan y otros, “Maximum Available Resources and Human Rights”, en Aoife Nolan y otros, eds., *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Oxford, Hart Publishing, 2014), pág. 4.

financiar la realización de los derechos humanos en todo el mundo tiende a afectar en mayor medida a las mujeres y las personas con bajos ingresos y se suma a la creciente desigualdad entre los diferentes países y regiones y dentro de ellos. Es indispensable una reevaluación radical de la arquitectura fiscal internacional para que los países se aseguren de agotar sus recursos internos y se comprometan a cumplir sus obligaciones financieras de conformidad con los principios de los derechos humanos.

12. En el año 2000 se dio un paso adelante con los Objetivos de Desarrollo del Milenio, que hicieron posible la evaluación fiscal de las metas más apremiantes en materia de derechos humanos para 2015. En 2002 el Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional para la Financiación del Desarrollo (A/CONF.198/11) hizo hincapié en el acuerdo mundial para incrementar la cooperación financiera y técnica internacional en pro del desarrollo (párr. 4); reconocer la función especial de las administraciones y los sistemas tributarios equitativos y eficientes (párr. 15) para movilizar los recursos públicos para las políticas de desarrollo; y la necesidad de una participación más amplia, efectiva y equitativa de los países en desarrollo en la adopción de decisiones y el establecimiento de normas en relación con los reglamentos y códigos económicos y financieros internacionales (párrs. 57 y 62). El documento también reconoce el papel de la cooperación internacional a la hora de reducir la fuga de capitales y combatir la corrupción, repatriar los fondos ilícitos a los países de origen y eliminar el blanqueo de dinero para reprimir la delincuencia organizada transnacional (párr. 65), incluida la financiación del terrorismo (párr. 66). Asimismo, se reconoce la importancia de movilizar los recursos financieros nacionales para el desarrollo (párr. 10) y la función de la buena gobernanza, incluido el respeto de los derechos humanos (párr. 11).

13. En 2008 la Declaración de Doha sobre la Financiación para el Desarrollo: documento final de la Conferencia Internacional de Seguimiento sobre la Financiación para el Desarrollo encargada de Examinar la Aplicación del Consenso de Monterrey (A/CONF.212/L.1/Rev.1) reafirmó los compromisos del Consenso de Monterrey para fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación (párr. 16), prestando especial atención al agotamiento de recursos causado por la evasión fiscal (párr. 16) y, de forma más amplia, por los flujos financieros ilícitos (párr. 20). La Declaración también reiteró los compromisos internacionales en materia de lucha contra la corrupción a través de la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (párr. 20). De forma significativa, en la Declaración se destaca la necesidad de reformar la arquitectura financiera internacional de manera que se dé prioridad a "ofrecer una mayor transparencia y fortalecer la voz y la participación de los países en desarrollo y los países de economías en transición en la adopción de decisiones y el establecimiento de reglas internacionales", con la participación de las Naciones Unidas como elemento central de ese empeño (párr. 68).

14. Reafirmando esos instrumentos y basándose en ellos, la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (A/RES/69/313) pidió un marco global para abordar los nuevos retos, necesidades y aspiraciones mundiales de la financiación para el desarrollo en el período posterior a 2015. En las cuestiones relacionadas con los flujos financieros ilícitos y la tributación, los Jefes de Estado y de Gobierno y Altos Representantes se comprometieron a reducir sustancialmente los flujos financieros ilícitos a más tardar en 2030, con miras a eliminarlos finalmente, 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 (párr. 23). La Agenda también sentó las bases normativas para la reforma de la fiscalidad de las empresas multinacionales, reconociendo la necesidad de distribuir los beneficios fiscales entre las jurisdicciones de origen y de destino, así como el papel esencial que desempeñan la presentación de información país por país y el intercambio de información sobre la titularidad efectiva (párr. 27). Cabe destacar que los Jefes de Estado y de Gobierno y Altos Representantes redoblaron los esfuerzos para garantizar que los países en desarrollo no se vean perjudicados o excluidos del establecimiento de normas fiscales internacionales, haciendo hincapié en que "las actividades de cooperación internacional en cuestiones de tributación deben tener un enfoque y un alcance universales" (párr. 28).

15. En 2015 esos compromisos internacionales para hacer frente a los flujos financieros ilícitos en general se consolidaron en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, que incorporaba la Agenda de Acción de Addis Abeba. La Agenda 2030 pretendía sustentar una comprensión más amplia del desarrollo, basada en los derechos humanos, e incluía 17 grandes objetivos que se reforzaban mutuamente, 169 metas y 231 indicadores únicos. El Objetivo de Desarrollo Sostenible 16 (instituciones responsables e inclusivas) y el Objetivo de Desarrollo Sostenible 17 (alianzas para lograr los Objetivos) resultan especialmente pertinentes. La meta 16.4 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible insta a los Estados 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. Por su parte, la meta 17.1 encomienda a los países que cooperen para garantizar que los países en desarrollo tengan la capacidad necesaria para movilizar recursos internos para la consecución de la Agenda 2030. En la medida en que se necesita una reforma del sistema tributario internacional para subsanar las desigualdades en la asignación de los derechos impositivos entre los países desarrollados y los países en desarrollo, el Objetivo 10 (reducir la desigualdad en los países y entre ellos) y, en particular, la meta 10.6 (asegurar una mayor representación e intervención de los países en desarrollo en las decisiones adoptadas por las instituciones económicas y financieras internacionales para aumentar la eficacia, fiabilidad, rendición de cuentas y legitimidad de esas instituciones) también constituyen una parte relevante del marco de cooperación internacional en cuestiones de tributación.

16. No obstante, apenas faltan ocho años para 2030, la fecha límite de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y se han producido enormes retrocesos y muy pocos avances. Los Objetivos de Desarrollo del Milenio no se alcanzaron en muchas partes del mundo[13]. Se han hecho llamamientos a nivel mundial para convocar una cuarta ronda de la conferencia mundial sobre la financiación para el desarrollo, un debate que, a raíz de las múltiples crisis mundiales, en especial la pandemia de enfermedad por coronavirus (COVID-19) y el cambio de contexto, resulta más urgente que nunca. La financiación para la realización progresiva de los derechos humanos no parece avanzar por buen camino, las desigualdades a nivel mundial se agudizan y las soluciones fiscales que se impulsaron predominantemente a través de la Agenda de Acción de Addis Abeba, y que dieron lugar a la Iniciativa Fiscal de Addis (si bien no todos los países se adhirieron a ella), parecen no haber generado tantos ingresos como se había previsto. Mientras que las conversaciones en las regiones y en los grandes bloques económicos han avanzado, la mayoría de los países menos adelantados, así como muchos países de renta baja y media, están perdiendo terreno. Durante las diversas consultas, eventos, contribuciones y debates que tuvieron lugar para la elaboración del presente informe, varios representantes de los Estados, expertos en derechos humanos y organizaciones de la sociedad civil aludieron a la percepción de que ha habido un retroceso con respecto a la prioridad que se otorga a la financiación de los derechos humanos.

17. En 2015, en el Foro de Financiación para el Desarrollo de Addis Abeba, como resultado del estancamiento de los debates para crear un órgano fiscal mundial, surgió un firme apoyo en favor de los debates sobre cuestiones tributarias que en aquel momento acababan de iniciarse en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Sin embargo, el proceso sigue sin completarse y parece haber olvidado los cacareados principios de inclusividad y consenso que estaban en su origen. En las contribuciones recibidas para el presente informe se menciona que una de las razones de la falta de un consenso amplio son las nocivas políticas macroeconómicas neoliberales, la fiscalidad regresiva, las privatizaciones y la consolidación fiscal en respuesta a las crisis económicas. A menudo se ha sostenido que algunas de las medidas anteriormente mencionadas eran supuestamente necesarias

[13] https://ourworldindata.org/millennium-development-goals.

para mejorar la inversión o el crecimiento. Sin embargo, ninguna de esas medidas fiscales ha dado resultados positivos[14].

18. A pesar de que se han estudiado numerosos enfoques, uno de ellos sigue estando aislado de los espacios fiscales, en concreto el enfoque basado en los derechos humanos. Los principios de los derechos humanos deben integrarse en el diseño, elaboración y aplicación de las normas tributarias internacionales. La perspectiva de los derechos humanos ha estado en gran medida ausente de la adopción de normas fiscales internacionales bajo la gobernanza de la OCDE y su Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, y solo se ha reflejado parcialmente en el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación. La búsqueda de propuestas alternativas para la gobernanza fiscal internacional exigirá una comprensión más profunda y la adhesión a los principios de transparencia, rendición de cuentas, participación y justicia social[15]. Los principios de legitimidad fiscal de la transparencia, la rendición de cuentas, la responsabilidad, la eficacia y la eficiencia, así como la equidad y la justicia, deben vincularse con los principios de los derechos humanos a la hora de abordar el sistema tributario mundial y su marco[16]. Además, los debates sobre la generación de ingresos derivados de la economía digital siguen estando fragmentados. A continuación se exponen algunas de las numerosas iniciativas en curso en este ámbito.

III. Reforma fiscal internacional y derechos humanos

19. A fin de garantizar que haya recursos estatales suficientes para cumplir con las obligaciones en materia de derechos humanos y para alcanzar la Agenda 2030, los países han de movilizar la financiación de todas las fuentes. Los recursos perdidos por abusos fiscales a causa de leyes y políticas fiscales deliberadas, negligentes o erróneas podrían –y deberían– reformarse, reevaluarse y ejecutarse con miras a proteger el margen fiscal de los países y el margen fiscal mundial compartido de tal modo que se puedan recaudar e invertir los ingresos estatales para elevar los niveles de vida. Hacer frente a los abusos fiscales aumentaría la progresividad del sistema tributario en su conjunto, garantizando que todas las personas e instituciones paguen la parte que les corresponde y que, a su vez, esos fondos se destinen a financiar los servicios y bienes públicos. La cooperación y la asistencia internacionales para avanzar hacia un tratamiento más equitativo de los contribuyentes pasan, por lo tanto, al primer plano como un importante punto de reflexión. Con arreglo al principio fiscal de la capacidad de pago y la equidad, todos los contribuyentes, incluidas las empresas multinacionales y los particulares con grandes patrimonios, deben tener las mismas obligaciones tributarias y ofrecer el mismo nivel de transparencia. Esto haría posible que existiera igualdad de condiciones para todos los países y sus respectivos contribuyentes. La asimetría que caracteriza actualmente el acceso a la información y la fijación de la agenda impide el tratamiento equitativo de las empresas multinacionales, las personas adineradas y los países.

20. El Consejo de Derechos Humanos, en su resolución 46/8, reconoció que el abuso fiscal, en particular en la forma de evasión y elusión de impuestos por parte de las empresas, contribuye a que se acumule una deuda insostenible. Los Gobiernos que tienen dificultades para recaudar recursos internos a través de los impuestos recurrirán a otras formas de recaudación de ingresos, incluidos los préstamos externos, para financiar sus obligaciones. Así pues, la lucha contra los flujos financieros ilícitos con el fin de reforzar la capacidad de los Estados para movilizar recursos fiscales puede servir como complemento de las diversas medidas necesarias para abordar la insostenibilidad de la deuda, en particular las imprescindibles reformas estructurales[17].

[14] Comunicación del Grupo de Trabajo de Fiscalidad y Género de Global Alliance for Tax Justice para el presente informe.

[15] Comunicación de TaxEd Alliance para el presente informe.

[16] Waris, *Tax and Development*, pág. 18.

[17] Véase A/76/167.

En 2022 está previsto que los países de renta baja paguen 43.000 millones de dólares por el servicio de la deuda, una cantidad que supera en un 171 % el gasto en sanidad, educación y protección social[18].

21. Según los principios rectores relativos a las evaluaciones de los efectos de las reformas económicas en los derechos humanos (A/HRC/40/57), la política fiscal, en el cumplimiento de las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos, debe desempeñar una función progresiva y redistributiva, velando por una financiación adecuada de los servicios públicos y contribuyendo a la mejora de las condiciones de los grupos sociales más desfavorecidos. En consecuencia, los Estados deben dar prioridad a las medidas tributarias directas y progresivas, combatir la elusión y la evasión de impuestos y evitar la competencia fiscal a nivel internacional.

22. En la reforma del sistema tributario internacional, ya existen elementos, tanto en el ámbito de los derechos humanos como en el ámbito fiscal, que podrían examinarse conjuntamente y combinarse con el objetivo de garantizar una financiación adecuada para la realización de los derechos humanos. Una fuente relevante sería la labor realizada a lo largo de los años por la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos acerca de los indicadores, incluida la necesidad de analizar la tributación, los presupuestos y los recursos. Tales indicadores se recopilaron tras una amplia labor de investigación, consulta y validación. Los órganos de tratados, en particular el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el Comité de Derechos Humanos, han revisado sus directrices para la presentación de informes de los Estados partes y han exigido que los Estados recaben estadísticas e indicadores desglosados y, en algunos casos, han incluido el análisis de la tributación y el presupuesto en sus informes de observaciones finales para los Estados partes.

23. Las contribuciones de la sociedad civil a este debate, como por ejemplo los principios de los derechos humanos en la política fiscal desarrollados por organizaciones líderes en América Latina y los Estados Unidos de América, se basan en estas obligaciones y las aclaran[19]. Los principios reiteran lo expuesto en los principios rectores relativos a las evaluaciones de los efectos de las reformas económicas en los derechos humanos, estableciendo el papel proactivo de los Estados en relación con la política fiscal, procurando que su función se oriente hacia el respeto, la protección y el cumplimiento de los derechos. La falta de recursos suficientes menoscaba la capacidad de los Estados para hacer realidad los derechos, lo cual es un indicio de que muy posiblemente no se van a respetar, proteger y cumplir los derechos por medio de la elaboración y la ejecución de las leyes y políticas fiscales.

24. Estos instrumentos y directrices son inequívocos a la hora de reconocer que las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos en relación con las leyes y políticas fiscales en general, y con la fiscalidad en particular, van más allá de las iniciativas unilaterales a nivel nacional. Los Estados tienen la obligación extraterritorial de velar por que las leyes y políticas fiscales respeten y protejan los derechos humanos de las personas más allá de sus fronteras, y de contribuir a la creación de un entorno internacional propicio y abstenerse de ejercer una influencia indebida sobre otros Estados de tal forma que se socave su capacidad para cumplir sus obligaciones en materia de derechos humanos (véase A/HRC/40/57). Además, en los ámbitos en los que predominan las mujeres, como el sector informal y el trabajo de cuidados no remunerado, los esfuerzos de las mujeres siguen teniendo una “presencia invisible” en el sistema económico y fiscal a nivel mundial, continental, regional y

[18] Oxfam Internacional, “Profiting from Pain”, Oxfam Media Briefing, 30 de junio de 2022, pág. 6.

[19] Iniciativa sobre los principios de derechos humanos en la política fiscal, *Principios de derechos humanos en la política fiscal*, pág. 58. Disponible en https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios_de_Derechos_Humanos_en_la_Politica_Fiscal-ES-VF-1.pdf.

nacional. Se trata de una cuestión que no es solo necesario reconocer[20], sino también resolver mediante leyes y políticas fiscales.

25. Existen medidas multilaterales en marcha para proporcionar directrices concretas sobre la cooperación fiscal internacional. Entre algunas de esas directrices se incluyen combatir los flujos financieros ilícitos relacionados con la fiscalidad, abstenerse de facilitar los abusos fiscales y de fomentar la competencia fiscal internacional, y respaldar las reformas destinadas a promover normas e instituciones de gobernanza fiscal internacional más equitativas. También existen otras iniciativas, en particular la creación de un órgano fiscal mundial "que permitiría a todos los países tener la misma voz en el establecimiento de normas y la adopción de decisiones sobre cuestiones relacionadas con la fiscalidad"[21]. Por consiguiente, los ingresos tributarios son uno de los diversos instrumentos importantes que los Estados pueden utilizar para apoyar fiscalmente la realización de los derechos humanos, reducir la desigualdad, estimular el desarrollo y aumentar los niveles de vida a nivel nacional y transfronterizo mediante la cooperación y la asistencia. Los Estados han tomado y siguen tomando diferentes direcciones a la hora de lidiar con la tributación de las empresas en la esfera digital.

26. En la región de Asia y el Pacífico no existe un foro fiscal panregional que se centre en las necesidades de desarrollo de la región. La región también cuenta con una elevada proporción de paraísos fiscales tradicionales escasamente regulados, zonas económicas especiales y centros de servicios financieros internacionales, lo cual limita la capacidad de los Estados de la región para hacer frente de forma efectiva a los flujos financieros ilícitos de origen fiscal. A lo largo de los años, la secretaría de la Comisión Económica y Social de las Naciones Unidas para Asia y el Pacífico también ha formulado varias propuestas para la creación de un espacio a nivel regional destinado al fortalecimiento de la cooperación regional con miras a abordar los problemas de los abusos fiscales, los riesgos de la competencia fiscal y la necesidad de actualizar el régimen tributario internacional (véase ESCAP/CMPF/2019/2). La secretaría reconoció la falta de un foro intermedio donde se puedan representar y resolver a nivel mundial las inquietudes de los países más pequeños y menos adelantados de la región.

27. En 2014 el Grupo de Alto Nivel sobre los Flujos Financieros Ilícitos procedentes de África señaló que "las iniciativas que están surgiendo a nivel mundial, en particular en la OCDE, el G8 y el G20 y los Estados económicamente poderosos [...] no tienen en cuenta a África ni tampoco a otras regiones con países en desarrollo" (E/ECA/CM/47/6, párr. 37). En aquel momento, el Grupo observó que se estaba exigiendo a los países de África que asumieran el costo derivado del cumplimiento sin ofrecerles la oportunidad de participar en igualdad de condiciones en la adopción de decisiones. Las agrupaciones y las organizaciones de la sociedad civil de los países en desarrollo se han hecho eco de inquietudes similares en el proceso establecido por el Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.

28. Un estudio de 2015 publicado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de las Naciones Unidas alertó de que la representación inadecuada de los países en desarrollo en los procesos internacionales de establecimiento de normas relativas a la fiscalidad puede resultar contraproducente para la agenda mundial de lucha contra los abusos fiscales y podría tener efectos perjudiciales para los países del Sur Global, en particular los Estados insulares pequeños. Tras la puesta en marcha en 2015 de la Iniciativa Fiscal de Addis, que se había iniciado paralelamente a la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, la OCDE dio comienzo al desarrollo de un marco inclusivo que pretende actuar por consenso. Este marco se conoce comúnmente como el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE. El debate, en este sentido, se ha centrado en el reparto de los ingresos tributarios generados por las empresas que operan, entre otros ámbitos, en la economía

[20] Comunicación del Grupo de Trabajo de Fiscalidad y Género de Global Alliance for Tax Justice para el presente informe.

[21] *Principios de derechos humanos en la política fiscal*, págs. 54 a 57.

digitalizada. Los miembros del Marco Inclusivo establecieron un plan de trabajo para que la secretaría de la OCDE evaluara tres alternativas, entre ellas un cambio integral hacia la tributación unificada en lugar del criterio de plena competencia. Sin embargo, tras las negociaciones bilaterales entre Francia y los Estados Unidos de América, el plan de trabajo quedó abandonado, con el apoyo del Grupo de los Siete[22].

29. En noviembre de 2021, en el contexto de la iniciativa de la OCDE en torno a la fiscalidad de la economía digital, 137 miembros del Marco Inclusivo se sumaron a la Declaración sobre la Solución de Dos Pilares para Abordar los Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía[23]. Muchos países siguen sin formar parte del Marco Inclusivo con arreglo al cual se concibió dicho acuerdo. En un análisis[24], la Iniciativa Fiscal del Centro del Sur señaló que, si bien el proceso de adopción de decisiones a efectos fiscales con arreglo al Marco Inclusivo tiene una estructura de dos niveles, falta transparencia con respecto a la forma en que se equilibran los intereses de los diversos países debido a la "representación excesiva" de determinadas jurisdicciones.

30. La propuesta se divide en dos pilares. El primer pilar ofrece un modelo para una redistribución de los derechos impositivos entre las jurisdicciones de mercado y de residencia. El segundo pilar es un acuerdo sobre un impuesto mínimo de sociedades a nivel mundial, fijado en un 15 % para todas las empresas multinacionales con ingresos globales superiores a 750 millones de dólares. Según el Fondo Monetario Internacional (FMI), el primer pilar supondrá la reasignación de 125.000 millones de dólares en beneficios de las empresas multinacionales de mayor tamaño y rentabilidad a las jurisdicciones de los mercados donde tales empresas operan[25]. Sin embargo, solo está previsto que se reasignen 10.000 millones de dólares a los países en desarrollo[26]. El segundo pilar plantea retos adicionales. Un tipo impositivo mínimo mundial del 15 % se sitúa por debajo del tipo impositivo efectivo de muchos países en desarrollo. Por ejemplo, dado que los tipos del impuesto sobre la renta de las sociedades en África varían entre el 25 % y el 35 %, la implementación del segundo pilar conllevaría que esos países perdieran considerables derechos impositivos[27]. Los países en desarrollo y las organizaciones de la sociedad civil han solicitado un tipo impositivo mínimo efectivo a nivel mundial del 21 al 25 %, lo que supondría una recaudación adicional de 200.000 millones de euros en ingresos tributarios, frente a los solo 150 millones de dólares de la propuesta del segundo pilar[28].

31. El 30 de marzo de 2022, la Experta Independiente, el Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, el Relator Especial sobre el derecho al desarrollo y el Experto Independiente sobre la promoción de un orden internacional democrático y equitativo enviaron una serie de cartas conjuntas de denuncia a la OCDE, la presidencia del G20, la secretaría ejecutiva del Grupo de los 77, el Grupo Intergubernamental de los 24 y la delegación de la Unión Europea ante las Naciones Unidas en Ginebra. En esas cartas, los autores se referían a la información recibida acerca de la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, acordada el 8 de octubre de 2021 con arreglo al Marco

[22] Comunicación de Tax Justice Network para el presente informe.

[23] OCDE/G20, "Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy" (Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, París, 30 de enero de 2020).

[24] Centro del Sur, "Statement by the South Centre on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of Economy". Disponible en https://www.southcentre.int/ wp-content/uploads/2021/10/SC-Statement-on-IF-Two-Pillar-Solution-13-Oct-2021.pdf.

[25] FMI, "Fiscal Monitor".

[26] Centro del Sur, "Statement by the South Centre".

[27] Foro Africano de Administración Tributaria, "A New Era of International Taxation Rules – What does this mean for Africa?". Comunicación del Foro Africano de Administración Tributaria, 8 de octubre de 2021.

[28] Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional, "Carta abierta de ICRICT a los líderes del G20: Un acuerdo fiscal global para los ricos", 12 de octubre de 2021; y "Taxing multinationals: ICRICT calls for an ambitious global minimum tax to stop the harmful race to the bottom", 9 de diciembre de 2019.

Inclusivo. Asimismo, los autores reconocían que la solución de dos pilares “marca un cambio positivo en el reconocimiento de que las empresas multinacionales [...] son entidades unitarias y deben someterse a imposición en consecuencia; se debe pagar un tipo impositivo mínimo; y los ingresos deben repartirse entre las jurisdicciones”[29]. Se planteaban inquietudes sobre el alcance y el contenido del acuerdo anunciado. Entre esas inquietudes, varios países de renta baja y media consideran que el acuerdo no responde a sus necesidades y que reduciría su margen de maniobra fiscal, especialmente en un momento en el que los países tratan de recuperarse de la crisis derivada de la pandemia de COVID-19. La solución de dos pilares afectaría negativamente a su capacidad para atender las necesidades de sus poblaciones y, por consiguiente, para hacer realidad los derechos humanos, en particular los derechos económicos, sociales y culturales, y el derecho al desarrollo. En las cartas se planteaban una serie de preguntas y se sugería que se aclararan ciertos principios de derechos humanos, concretamente sobre cuestiones relativas a la participación y la igualdad. En el momento de la presentación de este informe, solo se había recibido una respuesta de la OCDE. En dicha respuesta[30], las preguntas relativas a la transparencia sobre el rechazo de las propuestas alternativas por parte del Grupo de los 24, la indemnización por la pérdida de ingresos y las salvaguardias para garantizar la realización de los derechos económicos, sociales y culturales, quedaron en el aire.

32. A pesar de que muchos países de todo el mundo han adoptado recientemente medidas y políticas de forma individual con el fin de aumentar la transparencia de las transacciones comerciales y de prevenir las actividades financieras ilegales, estas no cumplen el nivel necesario de transparencia financiera. Para ello sería preciso crear un registro internacional de la propiedad efectiva que tenga en cuenta los principios de derechos humanos asociados a la transparencia y el acceso a la información y que registre a los propietarios reales de los activos en todo el mundo. Este registro sería posible mediante la firma de un acuerdo internacional en el marco de las Naciones Unidas, entre los distintos Estados y las diferentes ramas de las Naciones Unidos, y debería quedar alojado en una institución concreta. Podría adoptar la forma de una obligación contractual por la cual sus partes se obliguen a proporcionar información suficiente sobre los propietarios reales de las empresas que operan en su territorio con el fin de establecer un registro mundial de la propiedad efectiva que permita rastrear las actividades financieras ilegales, como la evasión de impuestos, la corrupción, el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo, además de llevar a los responsables ante la justicia[31].

33. En la actualidad, si bien existen varios proyectos de instrumentos para orientar las políticas fiscales internacionales y regionales, a) todavía no se ha finalizado ninguno, b) siguen sin aclararse el alcance y la función para aplicar un marco fiscal internacional justo e inclusivo y c) ninguno de esos órganos está trabajando activamente para armonizar la protección de los derechos humanos con la fiscalidad, excepto el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, y solo de forma limitada.

IV. Gobernanza fiscal internacional

34. En 2014 la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos analizó ampliamente las consecuencias de las políticas fiscales para los derechos humanos. Destacó las obligaciones de los Estados en relación con la política fiscal que se derivan de los instrumentos internacionales de derechos humanos, y formuló recomendaciones para la reforma de los marcos políticos y jurídicos con el fin de tratar las cuestiones fiscales a nivel nacional e internacional (A/HRC/26/28). Entre las

[29] Comunicación OTH 21/2022 y comunicaciones conexas OTH 22/2022, OTH 23/2022, OTH 24/2022 y OTH 25/2022.

[30] La respuesta de la OCDE puede consultarse en: https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownLoadFile?gId=36914.

[31] Comunicación de Maat para el presente informe.

recomendaciones concretas relacionadas con la cooperación fiscal internacional figuraban trabajar en pro de un régimen multilateral para la transparencia fiscal, fortalecer los marcos de intercambio automático de información, adoptar normas para la presentación de la información país por país para las organizaciones transnacionales, establecer registros públicos nacionales para mejorar la transparencia acerca de la titularidad efectiva y garantizar la participación efectiva de los países en desarrollo en los foros internacionales.

35. Los particulares con grandes patrimonios, los agentes de la economía informal y los delincuentes transfronterizos son algunos de quienes tienden a utilizar los mismos procesos, procedimientos y sistemas que han venido utilizando las empresas, a menudo recurriendo a abogados, bancos. contables y otros proveedores de servicios de nivel medio. Además, las personas que se encargan de administrar los sistemas de rastreo y seguimiento y de ejercer presión participan predominantemente en la economía formal. Como señala la contribución de España, la lucha activa, real y efectiva contra la ocultación de fondos y la transformación o el blanqueo de fondos o el blanqueo de dinero procedente de actividades criminales constituye una necesidad y uno de los cortafuegos más eficaces para el enjuiciamiento y la eliminación de los flujos financieros ilícitos. Al mismo tiempo, el hecho de que esa lucha no exista es un fracaso que impide cualquier avance y que perpetúa la existencia de las actividades ilícitas. Mauricio, en su contribución, indicaba que la legislación fiscal internacional actual y los principios conexos no están actualizados y no tienen en cuenta la evolución rápida y constante de las prácticas empresariales a nivel mundial.

36. Los Estados también se han comprometido a luchar contra los flujos financieros ilícitos y a promover una gobernanza fiscal mundial más progresiva, transparente y eficaz. En el Consenso de Monterrey, los países acordaron “que se fortalezca la cooperación internacional en cuestiones tributarias, mejorando el diálogo entre las autoridades tributarias nacionales y aumentando la coordinación de la labor de los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales pertinentes, prestando especial atención a las necesidades de los países en desarrollo y los países con economías en transición” (párr. 64).

37. Una autoridad fiscal internacional (que incluiría un órgano tributario mundial) debería promover la ampliación del margen fiscal, evaluando el posible efecto adverso de las consolidaciones fiscales y los recortes del gasto sobre las esferas de la desigualdad, la pobreza y la inclusión social. También debería poner de relieve la necesidad de diseñar cuidadosamente la política fiscal, en particular los sistemas tributarios y de transferencias, para lograr la equidad, teniendo en cuenta los efectos indirectos potencialmente perjudiciales, de manera que quienes viven en la pobreza, los trabajadores pobres y los casi pobres no acaben siendo contribuyentes netos (véase E/RES/2019/6). Algunas de las contribuciones para el presente informe afirmaron que los flujos financieros ilícitos y la financiación para el clima son motivo suficiente para apoyar la creación de una autoridad fiscal[32], mientras que otras se centraron en la necesidad de transparencia y equidad en los espacios de debate[33].

38. Diversas organizaciones siguen abogando por instrumentos que establezcan una coordinación mundial inclusiva y legítima[34] orientada a la salud financiera y el desarrollo económico, como un convenio de las Naciones Unidas para fijar normas mundiales y crear un órgano intergubernamental inclusivo en materia fiscal en las Naciones Unidas. La cooperación internacional para el desarrollo puede ayudar a fortalecer la capacidad de los países para movilizar y gestionar los recursos con el fin de promover las metas de desarrollo, como la prestación de servicios sociales de calidad, el servicio de la deuda y la promoción de los derechos económicos y sociales[35]. El informe publicado en 2021 del Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales para

[32] *Ibid*.
[33] Comunicación de Argelia para el presente informe.
[34] Véase E/2021/68.
[35] Véase E/2020/10.

Lograr la Agenda 2030 ofrecía un modelo para un sistema financiero más inclusivo capaz de garantizar recursos para la financiación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. El informe hace un llamamiento a la comunidad internacional para que se comprometa con un pacto mundial por la integridad financiera para el desarrollo sostenible[36]. La creación de un foro intergubernamental inclusivo de alcance mundial para establecer normas fiscales internacionales resulta fundamental para resolver las deficiencias del sistema tributario internacional y mantener la legitimidad de las estructuras financieras internacionales. En concreto, el Panel recomendó a la comunidad internacional que realizara avances hacia un convenio tributario mundial dirigido por las Naciones Unidas. Los países podrían salir beneficiados de un paso adicional de un conjunto de principios fiscales y de una institución centrada en la promoción de los derechos humanos como herramienta para establecer la legitimidad fiscal a nivel estatal, regional, continental e internacional.

39. Esta recomendación se repitió en el informe de 2021 del Secretario General, Nuestra Agenda Común (A/75/982), en el que se pedía un "sistema multilateral más sólido, más interconectado e inclusivo, cuyo eje sean las Naciones Unidas". Reducir los flujos financieros ilícitos y la elusión de impuestos y, más concretamente, reformar los sistemas tributarios internacionales son algunas de las medidas fundamentales que el Secretario General considera necesarias para impulsar una recuperación sostenible de la pandemia y crear un contrato social renovado que se sustente en los derechos humanos.

40. Los órganos regionales de las Naciones Unidas han formulado propuestas similares. En el innovador informe de 2015 del Grupo de Alto Nivel sobre los Flujos Financieros Ilícitos procedentes de África, la Unión Africana y la Comisión Económica para África (CEPA) recomendaron que la lucha contra los flujos financieros ilícitos se incorporase y se coordinase mejor entre todos los procesos y marcos de las Naciones Unidas[37]. Más recientemente, en mayo de 2022, a la luz de las crisis mundiales, los Ministros de Finanzas de los países africanos adoptaron una resolución (véase E/ECA/CM/54/4/Rev.1) en el 54º período de sesiones de la Conferencia de Ministros Africanos de Finanzas, Planificación y Desarrollo Económico de la CEPA, en la que se solicitaba a la comunidad internacional que emprendiera las medidas apropiadas a nivel nacional, regional y mundial para garantizar que los flujos financieros ilícitos se abordaran como un problema de todo el sistema a nivel mundial y que la comunidad internacional adoptara un mecanismo de coordinación mundial para supervisar de forma sistemática los flujos financieros ilícitos. La Conferencia de Ministros instó a las Naciones Unidas a "iniciar negociaciones [...] destinadas a eliminar la erosión de la base imposible, el traslado de beneficios, la evasión de impuestos, incluido el impuesto sobre las plusvalías, y otros abusos fiscales".

41. En 2021 la Secretaria Ejecutiva de la CEPAL señaló que "para que una reforma del sistema tributario global incorpore las necesidades de las naciones en desarrollo y las economías emergentes, especialmente de los pequeños estados insulares en desarrollo, por ejemplo, las Naciones Unidas debiera ser el espacio principal para esta discusión"[38]. El traslado de la responsabilidad de fijar las normas fiscales mundiales a las Naciones Unidas o a un órgano internacional también ha recibido el apoyo de los Estados[39] y de los grupos y organismos intergubernamentales.

42. El Grupo de los 77 y China ha pedido que se conceda al Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación la condición de órgano intergubernamental de las Naciones Unidas integrado por expertos que representan a

[36] Naciones Unidas, Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales para Lograr la Agenda 2030, *Financial Integrity for Sustainable Development* (febrero de 2021).

[37] Comisión Económica para África, *Illicit Financial Flows*.

[38] CEPAL, "Se necesita una reforma del debate tributario multilateral en el marco de las Naciones Unidas", comunicado de prensa, 1 de junio de 2021.

[39] Comunicación de Mauricio para el presente informe.

sus respectivos Gobiernos. Así, ese órgano podría invitar al Comité a que estudie propuestas para fomentar la cooperación fiscal internacional en las Naciones Unidas[40]. Dentro de ese órgano mundial ya hay esferas que se están desarrollando, de forma fragmentaria, y que podrían consolidarse. Esto incluye el desarrollo de un registro mundial de la propiedad efectiva, que ya existe en el marco de la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas para el sector minero y que podría ampliarse a otras industrias.

A. Registro de la propiedad efectiva

43. La organización sin fines de lucro Open Ownership ha desarrollado un registro mundial que actualmente incluye a más de 16 millones de titulares efectivos procedentes de jurisdicciones que publican datos en sus registros centrales[41]. De forma periódica, importa datos de los registros de la propiedad efectiva de Dinamarca, Eslovaquia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Un registro mundial puede ayudar a rastrear los flujos financieros ilícitos posibilitando el análisis de las complejas estructuras de propiedad en las diferentes jurisdicciones. Sin embargo, una condición necesaria para establecer un registro mundial es el desarrollo de datos sólidos a nivel nacional que se alojen en un lugar donde todos los contribuyentes consideren que su información está segura y protegida. La complejidad de las reformas necesarias provoca que los datos universales sobre la propiedad efectiva representen un concepto que todavía está en pañales[42].

44. Se ha pedido un registro regulado a nivel mundial, y la organización que albergue el registro mundial de la propiedad efectiva deberá ser reconocida internacionalmente y creíble más allá de toda duda razonable bajo los auspicios de una ley de protección de datos de alcance mundial[43]. Las contribuciones de la sociedad civil respaldan la recomendación de un convenio tributario dirigido por las Naciones Unidas que esté en consonancia con los derechos humanos y que refuerce las normas y estándares mundiales sobre políticas y prácticas fiscales que permitan a los Gobiernos cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos[44]. Con el fin de frenar los flujos financieros ilícitos y las transferencias masivas de riqueza no gravada de empresas y particulares, un registro público mundial de activos constituiría un componente fundamental de la reforma fiscal mundial y una herramienta importante en la lucha contra la desigualdad[45].

B. Regulación de los facilitadores

45. El debate en torno a los “facilitadores” se basa en la consideración de que existen una serie de profesionales y empresas que ayudan a las compañías y a los particulares con grandes patrimonios a evadir impuestos. La lista de facilitadores puede ser larga y a menudo incluye bufetes de abogados, empresas de contabilidad, asesores y servicios financieros y especialistas en tecnologías de la información. El debate sigue siendo muy intenso porque en esta era digital la autorregulación a nivel nacional, regional, continental y mundial, unida a la falta de supervisión y regulación

[40] A/C.2/76/L.28, párr. 19.

[41] Open Ownership es una organización sin fines de lucro que trabaja en todo el mundo para ofrecer transparencia respecto a quién posee y controla las empresas. En marzo de 2022, los miembros de su Grupo de Liderazgo sobre la Propiedad Efectiva eran Armenia, Eslovaquia, Kenya, Letonia, México, Nigeria, Noruega y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (véase https://www.openownership.org/en/about/the-beneficial-ownership-leadership-group/).

[42] Comunicación de la Secretaría Internacional de la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas.

[43] Comunicación de Mauricio para el presente informe.

[44] Tove Maria Ryding, *Proposal for a United Nations Convention on Tax*, Red Europea sobre Deuda y Desarrollo (10 de marzo de 2022), pág. 6.

[45] Comunicación del Movimiento de los Pueblos de Asia sobre la Deuda y el Desarrollo para el presente informe.

por parte de los Estados en algunos casos, parece estar socavando el margen fiscal necesario para garantizar los recursos adecuados para los derechos humanos. Los escándalos mundiales, como por ejemplo las filtraciones de Luxemburgo, las filtraciones de Suiza y, más recientemente, los papeles de Pandora, demuestran que los facilitadores son esenciales para resolver la cuestión de los flujos financieros ilícitos. La contribución de España indicó que el cuerpo notarial español mantiene un registro electrónico con datos esenciales para que sea posible saber quién es el propietario real de las entidades jurídicas, el número de veces que se ha transmitido una propiedad en el corto plazo o los diferentes precios declarados para la misma propiedad en un determinado período de tiempo, con margen para ampliar la recopilación de datos adicionales[46].

46. Todas las contribuciones recibidas se mostraron favorables a la creación de un organismo fiscal y muchas de ellas fueron más allá para definir los principios que orientarían su formación y exponer detalles sobre el mandato que, en su opinión, debería tener dicha institución con respecto a las labores actuales y futuras, así como los principios por los que debería regirse. Algunas contribuciones subrayaron los diversos principios, como por ejemplo la universalidad, la democracia, la transparencia y la rendición de cuentas, en los que debería sustentarse dicho organismo.

V. Tratados fiscales internacionales en un contexto de derechos humanos

47. En los últimos años han surgido una serie de debates y propuestas para afrontar las limitaciones y los retos del sistema tributario mundial de una manera más amplia y multilateral. En 2019 el Grupo de los Estados de África respaldó el llamamiento en favor de un convenio tributario de las Naciones Unidas[47], una postura política que también apoyó la Conferencia de Ministros Africanos de Finanzas, Planificación y Desarrollo Económico en 2022[48]. En 2021 el Centro del Sur propuso la creación de una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal, que adoptaría la forma de una conferencia de las partes, otorgando mandatos a los foros de gobernanza fiscal internacional ya existentes, como el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, el Foro Inclusivo y el Foro Mundial sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales[49]. Además de crear una estructura de gobernanza fiscal mundial en la que todos los países pudieran participar en igualdad de condiciones, protegiendo así su soberanía nacional, la convención marco ampliaría el alcance de los foros de la OCDE y el G20 al reconocer los mandatos de todos los países que forman parte del sistema de las Naciones Unidas[50]. Las contribuciones de los Estados se refirieron a la necesidad de que exista una norma de transparencia integral e inclusiva de alcance mundial que cubra el llamado ABC (por sus iniciales en inglés) (intercambio automático de información, transparencia sobre la propiedad efectiva y presentación pública de información país por país), sentando así las bases para un registro mundial de activos; proporcionando estadísticas y análisis agregados y coherentes a través de un centro de seguimiento de los derechos impositivos, tal y como propone el Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales

[46] Comunicación de España para el presente informe.

[47] Reunión de alto nivel sobre la cooperación internacional para luchar contra los flujos financieros ilícitos y fortalecer las buenas prácticas en materia de restitución de activos, celebrada el 16 de mayo de 2019.

[48] Rachel Etter-Phoya, “African Ministers call for UN tax convention to protect against financial secrecy supplied by the richest nations”, Tax Justice Network, 27 de mayo de 2022.

[49] Abdul Muheet Chowdhary y Sol Picciotto, “Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation”, Centro del Sur, informe de políticas sobre la cooperación fiscal, noviembre de 2021, pág. 2.

[50] *Ibid.*, pág. 1.

para Lograr la Agenda 2030; y allanando el terreno para pasar a la tributación unificada con un tipo mínimo efectivo real y justo para el impuesto sobre sociedades[51].

48. Las organizaciones de la sociedad civil también han hecho importantes contribuciones en este sentido. La Red Europea sobre Deuda y Desarrollo y Global Alliance for Tax Justice formularon recomendaciones para un convenio tributario de las Naciones Unidas que se sustentaría en los compromisos y obligaciones de los Gobiernos con respecto a los derechos humanos, los Objetivos de Desarrollo Sostenible y los principios fundamentales de la igualdad sustantiva, la transparencia, la participación y la responsabilidad pública[52]. En consecuencia, el convenio se diferenciaría de una convención marco de las Naciones Unidas sobre la cooperación en cuestiones de tributación en que los derechos humanos se vincularían con la fiscalidad, la necesidad de promover la coherencia normativa y la necesidad de garantizar que las normas fiscales mundiales promuevan sistemas tributarios progresivos. En ambas propuestas, la incorporación de vínculos con las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos, como el uso de los máximos recursos disponibles, la no discriminación y las obligaciones extraterritoriales, permitiría orientar la adopción de decisiones en cuestiones de tributación. El convenio estaría concebido para sustituir gradualmente a la incoherente y extremadamente compleja red de tratados y acuerdos fiscales bilaterales y multilaterales, con el fin de introducir un único marco global coherente. Esto mejoraría la eficacia del sistema tributario mundial, eliminaría las oportunidades para la evasión de impuestos a nivel internacional y garantizaría la idoneidad de determinadas disposiciones de los acuerdos fiscales internacionales para cada Estado[53] afectado por el acuerdo. Lo más importante es que, según este modelo, los países no se verían obligados a aceptar mecanismos controvertidos de solución de conflictos. Al contrario, el convenio prestaría especial atención a la prevención de controversias, lo cual reduciría la necesidad de resolverlas. Además, los Estados deben actuar con la diligencia debida para reducir al mínimo el riesgo de que se produzcan violaciones de los derechos humanos por medio de la adopción y la puesta en marcha de tratados bilaterales de inversión y acuerdos de libre comercio, y para evitar el peligro de tener que indemnizar a los inversores extranjeros como consecuencia de la adopción de medidas o políticas fiscales, financieras o de reestructuración de la deuda diseñadas para responder a circunstancias cambiantes, como las crisis financieras, los nuevos descubrimientos científicos o la demanda pública de leyes de aplicación general. Los individuos y los grupos deben reclamar su derecho democrático a participar en la adopción de decisiones para determinar las políticas gubernamentales presupuestarias, fiscales, económicas, comerciales y sociales. Deben exigir la primacía de los derechos humanos sobre los privilegios de la inversión y reivindicar el contrato social, tal y como se refleja en un índice de satisfacción pública compuesto por indicadores materiales e inmateriales[54].

49. Los problemas emergentes derivados de la tributación de las transacciones digitales ponen de manifiesto la necesidad de un enfoque mundial que priorice las necesidades y el desarrollo sostenible de todos los países por encima de los intereses económicos de un reducido número de naciones. El objetivo de un tipo impositivo mínimo mundial es disuadir a las multinacionales de que trasladen sus beneficios e ingresos tributarios a países con bajo nivel impositivo o a paraísos fiscales basándose en el lugar de venta de sus bienes o servicios, independientemente de que tengan una presencia física en esa nación. Además, el establecimiento de un impuesto mínimo global permite a los países aprovechar los ingresos procedentes de la propiedad

[51] Comunicación de Mauricio para el presente informe.

[52] Ryding, *Proposal for a United Nations Convention on Tax*, pág. 7.

[53] Attiya Waris y Elvis Oyare, “Taxation Systems and Public Policy in Kenya: Unpacking the Unwritten Tax Treaty Policy” en Gedion Onyango, Goran Hyden, eds., *Governing Kenya: Public Policy in Theory and Practice* (Palgrave Macmillan, 2021).

[54] *Ibid*.

intelectual y los servicios digitales que, en caso contrario, se pierden en los casos de traslado de beneficios, elusión y evasión de impuestos[55].

VI. Conclusiones y recomendaciones

50. **Muchos países están sufriendo los efectos acumulados de múltiples crisis, en particular el sobreendeudamiento, los flujos financieros ilícitos, los graves efectos socioeconómicos de la pandemia, el aumento de las emergencias relacionadas con el clima, el aumento del costo de la vida, la hambruna y la inseguridad alimentaria. Las ramificaciones son amplias y profundas, sobre todo para las poblaciones de los países de renta baja y media. Muchos de los avances de las décadas anteriores en el ámbito de la reducción de la pobreza se han perdido. Los hogares han perdido en promedio un 1,5 % de sus ingresos reales debido únicamente al aumento de los precios del maíz y el trigo[56]. Según estimaciones recientes, se necesitan 1,2 billones de dólares al año para reducir el déficit de protección social en los países en desarrollo y 4,3 billones de dólares al año para financiar los Objetivos de Desarrollo Sostenible[57]. Un preocupante porcentaje (60 %) de los países menos adelantados y otros países de renta baja corren un grave riesgo de sobreendeudarse o ya se encuentran en esa situación[58]; "debe evitarse a toda costa un efecto dominó por el cual los problemas de solvencia generen una crisis sistémica de la deuda en los países en desarrollo"[59]. Como resultado, se han reducido peligrosamente el margen fiscal y la capacidad de los Estados para atender a sus poblaciones, recuperarse de la pandemia y cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos. Las advertencias del Grupo de Respuesta a la Crisis Mundial de la Alimentación, la Energía y las Finanzas acerca del aumento de la inflación y el endurecimiento de las condiciones financieras han puesto de manifiesto, una vez más, la urgente necesidad de impulsar reformas estructurales y adecuadas en el sistema financiero internacional.**

51. **En el presente informe, la Experta Independiente ha analizado algunos aspectos del sistema tributario mundial, sus escollos y sus principales características, y ha presentado argumentos para combatir los flujos financieros ilícitos. Ha ofrecido algunas reflexiones sobre los aspectos de los derechos humanos que pueden sustentar una revisión general del sistema tributario internacional, con referencias a los llamamientos en favor de la creación de un órgano fiscal mundial y un convenio tributario dirigido por las Naciones Unidas. Tales reformas forman parte de un conjunto más amplio de reformas a nivel internacional que deben promover una economía basada en los derechos. Deben concebirse y ponerse en práctica con el objetivo de mejorar el bienestar y la dignidad de las personas, especialmente de las más marginadas, y de velar por que las obligaciones en materia de derechos humanos constituyan el eje central de la adopción de decisiones financieras y fiscales. A nivel internacional, una reforma estructural del sistema tributario también debería aspirar a reducir las desigualdades dentro de los países y promover una respuesta multilateral que considere a todos los países en igualdad de condiciones. La reforma del sistema tributario mundial debe basarse en prácticas positivas de cooperación y asistencia internacionales, así como en las normas y estándares internacionales de derechos humanos.**

[55] Frank Tang, "What is the G7's Global Minimum Tax, and How Could it Affect China?", *South China Morning Post* (Hong Kong), 20 de junio de 2021.

[56] Naciones Unidas, Grupo de Respuesta a la Crisis Mundial de la Alimentación, la Energía y las Finanzas, "Global impact of the war in Ukraine on food, energy and finance systems", nota núm. 2, 13 de abril de 2022, pág. 2.

[57] Véase también Grupo de Respuesta a la Crisis Mundial, "Global impact of the war in Ukraine".

[58] *Financing for Sustainable Development Report 2022* (publicación de las Naciones Unidas, 2022, núm. de venta E.22.I.6).

[59] Grupo de Respuesta a la Crisis Mundial, "Global impact of the war in Ukraine", pág. 4.

52. **La Experta Independiente formula las siguientes recomendaciones a los Estados, tanto a título individual como en calidad de miembros de las diversas instituciones financieras multilaterales e internacionales y de los bloques regionales:**

a) Reformar el sistema tributario mundial como parte de los esfuerzos genuinos por combatir los flujos financieros ilícitos, en consonancia con el derecho y las normas de derechos humanos, incluidas las obligaciones extraterritoriales. En un momento de múltiples crisis y de debilitamiento de las capacidades fiscales a nivel nacional, la mejora de la cooperación y la asistencia internacionales en materia de regulación, repatriación y tributación de los flujos procedentes de los países en desarrollo puede contribuir a reequilibrar el margen fiscal. La cooperación y la asistencia internacionales son imprescindibles;

b) Velar por que la promoción y la realización de los derechos humanos, sin discriminación, constituyan la piedra angular de la reforma. Los sistemas tributarios deben garantizar el bienestar y la dignidad de todas las personas. Deben contribuir a crear fuertes vínculos entre el desarrollo, los derechos humanos y la protección del medio ambiente. Los Estados deben colaborar para crear una coherencia fiscal a nivel mundial y reducir la complejidad, manteniendo la igualdad como un elemento central;

c) Combatir los flujos financieros ilícitos, especialmente los relacionados con la fiscalidad y el comercio, y en particular aquellos resultantes de las actividades de planificación fiscal de las empresas transnacionales, como la facturación comercial fraudulenta, la fijación de precios de transferencia y el traslado de beneficios a jurisdicciones extraterritoriales con bajo nivel impositivo o entre ellas. Todos los Estados deben cooperar para reforzar la lucha mundial contra los flujos financieros ilícitos y promover activamente el principio de equidad en el compromiso con los países en desarrollo;

d) Convocar, sin demora, la Cuarta Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo. La situación mundial requiere un enfoque integral y reformas de gran calado que deben abordarse de forma conjunta en un foro inclusivo. Esa Conferencia podría suponer una oportunidad para entablar los primeros debates sobre un convenio tributario de las Naciones Unidas y un organismo fiscal mundial y para tratar una serie de cuestiones de actualidad, como las ventajas de un registro mundial de activos. También podría servir como una oportunidad para sopesar la necesidad de un mecanismo de renegociación de la deuda, reformas en la gobernanza del FMI y alternativas para subsanar la escasez de financiación de los Objetivos;

e) Crear una autoridad internacional, un órgano fiscal global o una organización fiscal de alcance mundial. Con el fin de frenar los flujos financieros ilícitos que erosionan continuamente la estabilidad económica mundial, la Experta Independiente apoya el llamamiento para dar un primer paso hacia la creación de una autoridad fiscal internacional con el propósito de avanzar gradualmente hacia la ampliación de su mandato hasta que se convierta en una autoridad fiscal internacional (que incluiría al órgano fiscal global) destinada a armonizar prácticas y políticas fiscales eficaces con un enfoque centrado en los derechos humanos. Las regiones geográficas también deben crear órganos similares que se ocupen de sus zonas y preocupaciones específicas;

f) Poner en marcha la negociación de un convenio tributario mundial dirigido por las Naciones Unidas. Debería haber un debate activo en torno a la negociación de un convenio mundial de las Naciones Unidas sobre cuestiones fiscales. Estas negociaciones sobre la reforma de las normas fiscales internacionales deberían realizarse bajo los auspicios de las Naciones Unidas, donde los países tienen la misma voz y donde los procesos de negociación y de búsqueda de consenso son claros. El convenio tributario dirigido por las Naciones Unidas debería reconocer que la realización de los derechos humanos ha de ser un objetivo fundamental de la política fiscal y que las obligaciones de los Estados

de respetar, proteger y cumplir los derechos humanos exigen un papel proactivo del Estado y deben orientar la adopción de decisiones sobre cuestiones tributarias. La negociación debe basarse en el compromiso de todos los Estados de empezar de cero para la creación de una nueva entidad que deberá centrarse de forma prioritaria en la realización fiscal de los derechos humanos, apoyando en última instancia las recomendaciones que se formulen en consonancia con la paz, la seguridad y la realización de los derechos. Ese organismo no debería alojarse en las estructuras ya existentes de las Naciones Unidas. La Experta Independiente plantea la necesidad de nuevas normas fiscales internacionales sobre una base clara, equitativa y transparente;

g) Velar por un nivel elevado de transparencia, incorporando al mismo tiempo los intereses, preocupaciones y necesidades de los países en desarrollo. Para ello se deberían incluir disposiciones sobre el "ABC de la transparencia fiscal", a saber, el intercambio automático de información, la transparencia sobre la propiedad efectiva y la presentación pública de información país por país. A pesar de que ya existen varios sistemas de este tipo, el convenio garantizaría un único sistema global coherente diseñado para operar en todos los países, incluidos los países en desarrollo.