



# Asamblea General

Distr. general  
15 de enero de 2016  
Español  
Original: inglés

---

## Consejo de Derechos Humanos

31<sup>er</sup> período de sesiones

Tema 3 de la agenda

**Promoción y protección de todos los derechos humanos,  
civiles, políticos, económicos, sociales y culturales,  
incluido el derecho al desarrollo**

### **Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto 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**

#### **Nota de la Secretaría**

La Secretaría tiene el honor de transmitir al Consejo de Derechos Humanos el estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto 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, Juan Pablo Bohoslavsky, presentado en cumplimiento de las resoluciones 25/9 y 28/5 del Consejo. El estudio final complementa el estudio provisional del Experto Independiente (A/HRC/28/60) mediante un examen más detallado de las corrientes financieras ilícitas relacionadas con los impuestos: evasión fiscal por particulares con grandes patrimonios, evasión fiscal comercial mediante la emisión de facturas comerciales falsas, y elusión de impuestos por empresas transnacionales. El Experto Independiente sostiene en el estudio que la reducción de las corrientes financieras ilícitas y del abuso fiscal es fundamental no solo para hacer efectivos los derechos humanos, sino también para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y formula por último una serie de recomendaciones dirigidas a los Estados, las organizaciones internacionales y los actores no estatales.



**Estudio final del Experto 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**

Índice

	<i>Página</i>
I. Introducción .....	3
II. Abuso fiscal: definiciones y estimaciones .....	4
A. Evasión fiscal .....	5
B. Elusión fiscal .....	7
III. Abuso fiscal, derechos humanos y desarrollo sostenible .....	8
A. Igualdad y no discriminación .....	9
B. Desigualdad económica .....	9
C. Relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible .....	10
IV. Obligaciones en materia de derechos humanos y abuso fiscal .....	12
A. Máximo de los recursos disponibles .....	12
B. Asistencia y cooperación internacionales .....	13
C. Utilización de los fondos .....	15
D. Responsabilidades de los actores no estatales .....	16
V. Iniciativas internacionales recientes para la reducción de las corrientes financieras ilícitas .....	17
VI. Logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible .....	21
VII. Conclusiones y recomendaciones .....	22

## I. Introducción

1. En su resolución 25/9, el Consejo de Derechos Humanos solicitó al Experto 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, que preparase un nuevo estudio para analizar las repercusiones negativas de las corrientes financieras ilícitas en el disfrute de los derechos humanos en el contexto de la agenda para el desarrollo después de 2015, y que presentase al Consejo un estudio provisional en su 28º período de sesiones y un informe final en su 31º período de sesiones. Después de que presentara su estudio provisional (A/HRC/28/60), el Consejo, en su resolución 28/5, solicitó al Experto Independiente que participara en la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo y convocara una reunión de expertos sobre los fondos de origen ilícito, con miras a incluir el resultado de la reunión en su estudio final.

2. El Experto Independiente acoge con satisfacción la solicitud de que analice las consecuencias para los derechos humanos de las corrientes financieras ilícitas, que detraen recursos de actividades que tienen una importancia crucial para la erradicación de la pobreza y el desarrollo económico y social sostenible, así como para la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales, civiles y políticos y el derecho al desarrollo. Las corrientes financieras ilícitas contribuyen asimismo a la acumulación de deuda insostenible al privar a los gobiernos de ingresos fiscales internos, lo que puede obligarlos a recurrir a empréstitos externos.

3. En mayo de 2015, en Addis Abeba, ante todos los Estados Miembros, el Experto Independiente formuló observaciones sobre el proyecto de documento final de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo. Sus intervenciones se dirigieron principalmente a asegurar una mayor coherencia del documento final con las obligaciones existentes de los Estados en materia de derechos humanos, prestando particular atención a los capítulos relativos a las corrientes financieras ilícitas y la deuda externa<sup>1</sup>.

4. La reducción de las corrientes financieras ilícitas será fundamental para la realización de los derechos humanos y el logro del desarrollo sostenible. Por lo tanto, el Experto Independiente se congratula de la aprobación del documento final de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, la Agenda de Acción de Addis Abeba (resolución 69/313 de la Asamblea General, anexo) y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible (resolución 70/1 de la Asamblea General). Es la primera vez que en dos documentos internacionales de importancia fundamental se reconocen explícitamente los efectos perniciosos de las corrientes financieras ilícitas en el desarrollo sostenible. Mientras que en los Objetivos de Desarrollo del Milenio no se había abordado esa cuestión, los Estados se han comprometido ahora, en la Agenda 2030, a reducir significativamente para 2030 las corrientes financieras ilícitas y a fortalecer la recuperación y devolución de los activos robados (meta 16.4). Se trata de un notable avance.

5. En su estudio provisional, el Experto Independiente examina numerosos fenómenos clasificados en la categoría de corrientes financieras ilícitas, como la evasión ilegal de impuestos; la elusión de impuestos por empresas transnacionales; el soborno, la corrupción y la recuperación de los activos correspondientes; y otras actividades delictivas. Esas actividades afectan de diversas maneras a los derechos humanos, y se ha estimado que la mayoría de las corrientes financieras ilícitas están vinculadas a transacciones transfronterizas relacionadas con los impuestos. Por lo

<sup>1</sup> Disponible en [www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf).

tanto, la reducción de las corrientes financieras ilícitas relacionadas con los impuestos podría tener enormes repercusiones fiscales y aumentar los recursos internos disponibles para la realización de los derechos humanos, incluidos los derechos económicos, sociales y culturales. El presente estudio complementa el estudio provisional mediante un examen más detallado de las corrientes financieras ilícitas relacionadas con los impuestos: evasión fiscal por particulares con grandes patrimonios, evasión fiscal comercial mediante la emisión de facturas comerciales falsas, y elusión de impuestos por empresas transnacionales. En él se explica también la obligación permanente que tienen los Estados en virtud del derecho internacional de combatir esas corrientes financieras ilícitas relacionadas con los impuestos.

6. El estudio final se ha elaborado ulteriormente sobre la base de las aportaciones del Experto Independiente a la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo, así como de su participación en la Conferencia y en dos reuniones consultivas. El 29 de octubre de 2015, paralelamente al septuagésimo periodo de sesiones de la Asamblea General en Nueva York, el Experto Independiente convocó una mesa redonda sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la agenda para el desarrollo después de 2015. El 30 de octubre de 2015, participó en una reunión de expertos para examinar el estudio, organizada en New Haven, Connecticut, en colaboración con el Programa de Justicia Mundial de la Universidad de Yale y la organización Global Financial Integrity. También se tuvieron en cuenta para la elaboración del estudio un documento de antecedentes que se publicó antes de las consultas y las observaciones y comentarios recogidos durante las mencionadas reuniones<sup>2</sup>. El presente estudio amplía determinados aspectos del estudio provisional, pero debe leerse y examinarse conjuntamente con este.

## II. Abuso fiscal: definiciones y estimaciones

7. 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.

8. En el presente estudio 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

---

<sup>2</sup> Véase Esther Shubert, "Illicit financial flows, tax and human rights", documento de antecedentes, 9 de octubre de 2015, disponible en [www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/IllicitFinancialFlowsConsultation/BackgroundPaperFinal.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/IllicitFinancialFlowsConsultation/BackgroundPaperFinal.pdf).

preocupaciones jurídicas y constituyen una zona gris en cuanto a la observancia de la legislación nacional y el derecho internacional<sup>3</sup>.

## A. Evasión fiscal

9. Como señaló el Experto Independiente en su estudio provisional, las jurisdicciones con niveles elevados de secreto financiero pueden atraer todo tipo de fondos ilícitos. Si además aplican tipos impositivos bajos se convierten en lugares ideales a los que transferir fondos evadiendo los impuestos. Muchas jurisdicciones importantes con secreto financiero cuentan con un sector bancario de gran tamaño que facilita en forma sistemática la evasión 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. Es esencial tener presente que muchas de las jurisdicciones con secreto financiero del mundo son países desarrollados, a los que se ha prestado históricamente poca atención en ese papel de facilitadores de la evasión fiscal<sup>4</sup>.

10. 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 7,6 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<sup>5</sup>. 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<sup>6</sup>, 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<sup>7</sup>. 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.

11. 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% del final de 2008 al final de 2013<sup>8</sup>, y que la parte de ella no registrada aumentó a razón de un 16% anual en promedio de 2004 a 2014<sup>9</sup>. Esa tendencia es particularmente pronunciada en los países en desarrollo.

<sup>3</sup> Véase, por ejemplo, David Quentin, "Risk-mining the public exchequer", disponible en [www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining\\_The\\_Public\\_Exchequer.pdf](http://www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining_The_Public_Exchequer.pdf).

<sup>4</sup> Véase, por ejemplo, el Índice de Secreto Financiero de Tax Justice Network, disponible en [www.financialsecrecyindex.com/](http://www.financialsecrecyindex.com/).

<sup>5</sup> Véase G. Zucman, "Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 28, núm. 4, págs. 121 a 148.

<sup>6</sup> Véase Boston Consulting Group, "Global wealth 2014: riding a wave of growth" (2014).

<sup>7</sup> Véanse J. Henry, "The price of offshore revisited", Tax Justice Network (2012); y "Let's tax anonymous wealth!", *Global Tax Fairness*, Ed. T. Pogge y K. Mehta (Oxford University Press, Oxford, de próxima publicación).

<sup>8</sup> Véase Zucman, "Taxing across borders" (nota 6).

<sup>9</sup> Véase Henry, "Let's tax anonymous wealth!" (nota 8).

12. 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 caso de los países en desarrollo que en el de los países desarrollados, y oscila del 20% al 30% en muchos países de África y de América Latina<sup>10</sup>. Otro estudio aporta cifras similares: 26% para América Latina y 33% para el Oriente Medio y África<sup>11</sup>. Además, la recaudación fiscal *per capita* 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 dos terceras partes del total de la asistencia oficial para el desarrollo (AOD)<sup>12</sup>. 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.

13. 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<sup>13</sup>. 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<sup>14</sup>. 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.

14. 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.

15. Según 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<sup>15</sup>. 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<sup>16</sup>.

16. Es importante señalar que esas estimaciones se consideran excesivamente prudentes, pues corresponden a un solo tipo de facturación comercial falsa, conocida

<sup>10</sup> Véase Zucman, “Taxing across borders” (nota 6).

<sup>11</sup> Véase Boston Consulting Group, “Global wealth 2013: maintaining momentum in a complex world” (2013).

<sup>12</sup> Véase *Informe sobre el comercio y el desarrollo, 2014* (publicación de las Naciones Unidas, núm. de venta E.14.II.D.4, resumen en español, S.14.II.D.4), pág. 175.

<sup>13</sup> Véase Henry, “Let’s tax anonymous wealth!” (nota 8).

<sup>14</sup> Véase Zucman, “Taxing across borders” (nota 6).

<sup>15</sup> Véase D. Kar y J. Spanjers, “Illicit financial flows from developing countries: 2004-2013”, *Global Financial Integrity*, págs. 1 y 10 (2015).

<sup>16</sup> *Ibid.*

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<sup>17</sup>.

## B. Elusión fiscal

17. 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.

18. 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.

19. 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, oscilan 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<sup>18</sup>. Un reciente estudio del Fondo Monetario Internacional (FMI) estima las pérdidas de ingresos a largo plazo en 200.000 millones de dólares anuales (1,7% del producto interno bruto (PIB)) para los países en desarrollo y en 500.000 millones de dólares anuales (0,6% del PIB) para los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>19</sup>. En el caso concreto de los Estados Unidos de América, 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

<sup>17</sup> Véase A. Hollingshead, “The implied tax revenue loss from trade mispricing”, Global Financial Integrity, pág. 1 (2010).

<sup>18</sup> Véase A. Cobham, “UNCTAD study on corporate tax in developing countries”, *Unaccounted.org* (2015).

<sup>19</sup> E. Crivelli, R. De Mooij y M. Keen, “Base erosion, profit shifting and developing countries”, FMI, working paper núm. WP/15/118, págs. 19 y 20 (2015).

traslado de beneficios<sup>20</sup>. 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.

20. 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 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<sup>21</sup>. La elusión fiscal entraña también un desperdicio porque incrementa los costos de la administración tributaria<sup>22</sup>. 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

21. El Experto Independiente señala en su estudio provisional que entre las corrientes financieras ilícitas y los derechos humanos existen diversas vinculaciones, algunas de las cuales guardan relación específicamente con el abuso fiscal. 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 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 particulares, los medios de difusión y los defensores 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 (véase A/HRC/28/60, párr. 22).

22. 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.

<sup>20</sup> Véanse J. Gravelle, "Tax havens: international tax avoidance and evasion", Congressional Research Service (2015); y Zucman, "Taxing across borders" (nota 6).

<sup>21</sup> Véase ActionAid, "How tax havens plunder the poor", pág. 6 (2013).

<sup>22</sup> Véase Declaración de la Comisión Independiente por la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional, pág. 11, disponible en [www.icriict.org/declaration/](http://www.icriict.org/declaration/).



## A. Igualdad y no discriminación

23. 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 artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cada Estado parte se compromete a garantizar que todas las personas bajo su jurisdicción pueden ejercer todos los derechos enunciados en el Pacto, sin discriminación. En su observación general núm. 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 “[l]os principios de no discriminación e igualdad están reconocidos además en todo el Pacto”.

24. 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 (véase A/HRC/26/28, párr. 60). 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.

25. Esa situación tiene asimismo consecuencias para 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 las necesidades de atención no remuneradas. 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 (véase A/HRC/26/28, párr. 46). En ambos casos, los impuestos regresivos y sus efectos amenazan con socavar la igualdad sustantiva de la mujer.

26. 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 (véanse A/HRC/28/60, párr. 26, y A/HRC/26/28, párr. 60).

## B. Desigualdad económica

27. Además, el abuso fiscal perpetúa y agudiza la desigualdad económica extrema, beneficiando a los ricos a expensas de los 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<sup>23</sup>. Cuando la desigualdad económica da lugar a tales resultados discriminatorios, se convierte en una cuestión de derechos humanos.

<sup>23</sup> R. Balakrishnan, J. Heintz y D. Elson, “What does inequality have to do with human rights?”, Political Economy Research Institute, Working Paper Series núm. 392 (2015); véase también el informe anual del Experto Independiente (A/HRC/31/60).

28. La desigualdad económica mundial se encuentra actualmente en niveles extremadamente elevados. El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) informa de que el 8% más rico de la población del mundo recibe la mitad del ingreso mundial total, y la otra mitad se reparte entre el 92% restante de la población<sup>24</sup>. 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 desarrollo<sup>25</sup>. El Experto Independiente comparte el sentimiento del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Philip Alston, que denunció recientemente esa desigualdad extrema, que calificó de “vergonzosa”<sup>26</sup>.

29. 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 tendentes 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 redundando 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<sup>27</sup>.

30. El Experto Independiente acoge con satisfacción el llamamiento del 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<sup>28</sup>.

### C. Relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible

31. 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

<sup>24</sup> Véase PNUD, *Humanidad dividida: Cómo hacer frente a la desigualdad en los países en desarrollo*, pág. xi (Nueva York, 2013).

<sup>25</sup> Véase “Wealth: having it all and wanting more”, Oxfam issue briefing, págs. 2, 3 y 7 (2015).

<sup>26</sup> Véanse el 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](http://www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=16131&LangID=E).

<sup>27</sup> Véase PNUD, *Humanidad dividida*, págs. xi, 1, 5 y 6 (nota 26).

<sup>28</sup> Véase declaración oral del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos (nota 27).

ilícitas, constituirán 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.

32. 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 Derechos Humanos y los tratados internacionales de derechos humanos<sup>29</sup>. 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), 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, además de como una meta en sí misma, como un medio importante para avanzar hacia la consecución de muchas de las demás metas de la Agenda 2030.

33. 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<sup>30</sup>. Esas cifras parecen indicar que para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible será preciso librar una durísima batalla contra las corrientes financieras ilícitas.

34. 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<sup>31</sup>.

35. 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 obligados a recurrir a empréstitos externos. Por consiguiente, la reducción de las corrientes financieras ilícitas debe considerarse como 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

<sup>29</sup> Véase resolución 70/1 de la Asamblea General, párr. 10.

<sup>30</sup> Véase J. Spanjers y H. Foss, "Illicit financial flows and development indices: 2008-2012", Global Financial Integrity, págs. 30 a 33 (2015).

<sup>31</sup> *Ibid.*, págs. 18 a 22.

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.

36. 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 misma, 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.

#### **IV. Obligaciones en materia de derechos humanos y abuso fiscal**

37. Como han señalado el anterior Experto Independiente sobre la deuda externa, Cephas Lumina, y la anterior Relatora Especial sobre la extrema pobreza, Magdalena Sepúlveda Carmona, los instrumentos internacionales de derechos humanos establecen algunas obligaciones jurídicas en las que ha de fundamentarse la respuesta al problema del abuso fiscal<sup>32</sup>.

##### **A. Máximo de los recursos disponibles**

38. En virtud del artículo 2, 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”.

39. 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<sup>33</sup>. 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,

<sup>32</sup> Véanse A/HRC/22/42, A/HRC/25/52 y A/HRC/26/28.

<sup>33</sup> Véase R. Balakrishnan *et al.*, *Maximum Available Resources and Human Rights*, Center for Women’s Global Leadership (Rutgers University, New Brunswick, New Jersey, 2011).

con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas<sup>34</sup>. 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 anterior 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 (véase A/HRC/26/28, párr. 27).

## B. Asistencia y cooperación internacionales

40. La obligación de los Estados de recurrir a la asistencia y la cooperación internacionales se enuncia en el artículo 2, párrafo 1, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales<sup>35</sup>. 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<sup>36</sup>. 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<sup>37</sup>.

41. Como explicó la anterior 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”<sup>38</sup>.

42. Aunque el Pacto se refiere en particular a la asistencia y la cooperación económicas y técnicas, la asistencia 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<sup>39</sup>. 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.

43. 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

<sup>34</sup> Véanse Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, observación general núm. 3, sobre la índole de las obligaciones de los Estados partes, párr. 10; y declaración del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (E/C.12/2007/1).

<sup>35</sup> Véanse los Artículos 55 y 56 de la Carta de las Naciones Unidas, el artículo 4 de la Convención sobre los Derechos del Niño y el artículo 32 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

<sup>36</sup> Véase E/C.12/2007/1, párr. 5.

<sup>37</sup> Véase A/HRC/26/28, párr. 26.

<sup>38</sup> *Ibid.*, párrs. 29 a 32.

<sup>39</sup> O. De Schutter *et al.*, “Commentary to the Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the Area of Economic, Social and Cultural Rights”, *Human Rights Quarterly*, núm. 34, pág. 1157 (2012).

perjudiquen al disfrute de los derechos humanos fuera de su territorio<sup>40</sup>. 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).

44. 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”<sup>41</sup>. Esa misma preocupación fue expresada por el Experto Independiente en su estudio provisional, por el anterior Experto Independiente sobre la deuda externa y por la anterior Relatora Especial sobre la extrema pobreza<sup>42</sup>.

45. 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 capita* y porque la recaudación fiscal representa una proporción mucho más pequeña de su PIB<sup>43</sup>. 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<sup>44</sup>.

46. Un estudio reciente de Global Financial Integrity confirma asimismo que las corrientes financieras ilícitas tienen repercusiones enormes para los países en desarrollo más pobres, en particular los países menos adelantados y 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

<sup>40</sup> Véanse, por ejemplo, los Artículos 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).

<sup>41</sup> Véase S. Cohen *et al.*, *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, International Bar Association, pág. 2 (Londres, 2013).

<sup>42</sup> Véanse 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.

<sup>43</sup> Véase T. Pogge, “Illicit financial outflows as a drag on human rights realization in developing countries”, en “Illicit Financial Flows: The Most Damaging Economic Condition Facing the Developing World”, Global Financial Integrity, págs. 15 y 16 (2015).

<sup>44</sup> Véase “Illicit financial flows from the least developed countries: 1990-2008”, PNUD, págs. 3 y 16 (Nueva York, 2011).

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 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<sup>45</sup>.

47. 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<sup>46</sup>.

48. 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.

49. 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. El Experto Independiente comparte a ese respecto la opinión de la comisión establecida por el Gobierno de Noruega para investigar la fuga de capitales de los países en desarrollo, a saber, la de que 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”<sup>47</sup>.

### C. Utilización de los fondos

50. Es importante subrayar que, puesto que la reducción del abuso fiscal aumentaría sin duda 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. Por ejemplo, los

<sup>45</sup> Véase Spanjers y Foss, “Illicit financial flows” págs. vii a ix (nota 31).

<sup>46</sup> Véase “Illicit financial flows”, Informe del Grupo de Alto Nivel sobre las Corrientes Financieras Ilícitas Procedentes de África, pág. 59, disponible en [www.uneca.org/sites/default/files/Publication\\_Files/iff\\_main\\_report\\_26feb\\_en.pdf](http://www.uneca.org/sites/default/files/Publication_Files/iff_main_report_26feb_en.pdf).

<sup>47</sup> Véase Comisión noruega independiente sobre la fuga de capitales de los países en desarrollo, *Tax Havens and Development*, pág. 145 (Gobierno de Noruega, Oslo, 2009).

Estados han de velar por que todas las personas disfruten cuando menos de niveles mínimos esenciales de todos los 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.

51. 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.

52. Además, en opinión del Experto Independiente, 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**

53. Como señaló el Experto Independiente en su estudio provisional, 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”<sup>48</sup>.

54. En el presente estudio 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. 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<sup>49</sup>.

55. 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.

<sup>48</sup> Véase Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, “Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos” (Nueva York y Ginebra, 2011).

<sup>49</sup> Véase Henry, “Let’s tax anonymous wealth!” (nota 8).



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.

56. 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, mediante la presentación de informes desglosados por países y publicando información sobre los impuestos que pagan en cada uno de los países en 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.

57. 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 y/o su jurisdicción por terceros, incluidas las empresa, 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 y/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.

58. 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**

59. En su estudio provisional, el Experto Independiente pasó revista a diversas iniciativas internacionales tendentes a reducir las corrientes financieras ilícitas. Se propone ahora actualizar esa información destacando algunas iniciativas recientes.

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

60. 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 1 de febrero de 2015. En el 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**

61. 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.

62. 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.

63. El Experto Independiente acoge con agrado muchos elementos de la Agenda de Acción de Addis Abeba, incluidas la exhortación explícita al respeto de los derechos humanos y la atención prestada específicamente al abuso sexual, que abarca tanto la evasión como la elusión fiscal. No obstante, varias de las preocupaciones planteadas por el Experto Independiente durante el proceso preparatorio de la Conferencia no se abordaron en el documento final. Por ejemplo, el Experto Independiente había manifestado inquietud por la vaguedad de los compromisos de “reducir sustancialmente” las corrientes financieras ilícitas “con miras a su posible eliminación”, y había recomendado que se incluyera una meta más mensurable con un plazo concreto<sup>50</sup>. También 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

<sup>50</sup> Véanse las observaciones del Experto Independiente de 26 de mayo de 2015, disponibles en [www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IEDebt/Paper3FFD22May2015.pdf).

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<sup>51</sup>. Para que pueda avanzarse en la reducción del abuso fiscal es fundamental contar con propuestas de medidas concretas.

### **Inspectores Fiscales sin Fronteras**

64. 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 fortaleciendo su capacidad en materia de auditoría fiscal. El programa facilitará la transferencia de conocimientos y aptitudes de auditoría fiscal poniendo 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<sup>52</sup>. La prestación de asistencia técnica a los países en desarrollo es positiva y necesaria, pero hay que adoptar las precauciones adecuadas para evitar conflictos de interés. Por ejemplo, se ha constatado con inquietud 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**

65. 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 Miembros 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 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.

66. 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, el Experto Independiente se felicita de la inclusión en los Objetivos de Desarrollo Sostenible de esas metas referentes a las corrientes financieras ilícitas.

<sup>51</sup> Véase J. P. Bohoslavsky, “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).

<sup>52</sup> Véase [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](http://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).

**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**

67. 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<sup>53</sup>.

68. 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. A 30 de octubre de 2015, 96 países se habían comprometido a aplicar la norma para el intercambio automático de información tributaria para final de 2018<sup>54</sup>.

69. 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 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**

70. 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

<sup>53</sup> Véase [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](http://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).

<sup>54</sup> Véase [www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-co-operation-against-tax-evasion.htm](http://www.oecd.org/newsroom/global-forum-on-tax-transparency-pushes-forward-international-co-operation-against-tax-evasion.htm).

Declaración<sup>55</sup> 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

71. En opinión el Experto Independiente, el cumplimiento de la meta de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 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.

72. Se plantea así la cuestión de la rendición de cuentas por la aplicación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 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.

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

74. 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

<sup>55</sup> Disponible en [www.icriict.org/declaration/](http://www.icriict.org/declaration/).

Naciones Unidas, sino también por expertos del mundo académico y por la sociedad civil.

## VII. Conclusiones y recomendaciones

75. 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 Objetivos de Desarrollo Sostenible 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.

76. El Experto Independiente se congratula de que la reducción de las corrientes financieras ilícitas se haya incluido en una de las metas de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, 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.

77. Al preparar sus recomendaciones, el Experto Independiente tuvo en cuenta las recomendaciones anteriores del Relator Especial sobre la extrema pobreza y de su predecesora, así como las recomendaciones contenidas en su propio estudio provisional<sup>56</sup>. También tomó nota de las recomendaciones formuladas por el Grupo de Alto Nivel sobre las Corrientes Financieras Ilícitas Procedentes de África, los compromisos contenidos en la Agenda de Acción de Addis Abeba y las recomendaciones de los órganos de expertos independientes, como la Comisión Independiente por la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional. Con el fin de promover la rendición de cuentas, sus recomendaciones se dirigen específicamente a las diferentes partes interesadas.

### Recomendaciones a los Estados Miembros

78. 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.

79. 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.

80. 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.

82. Los Estados deben exigir a las instituciones financieras que rindan cuentas de su papel en la facilitación de la evasión fiscal. Deben establecerse regímenes

<sup>56</sup> Véanse A/HRC/25/52, párr. 50; A/HRC/26/28, párrs. 79 a 82; y A/HRC/28/60, párr. 77.

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.

83. 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 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.

84. 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.

85. 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.

86. 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 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.

87. Los Estados de procedencia deben:

a) 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.

b) Establecer en sus administraciones tributarias dependencias que se ocupen de investigar la fijación de precios de transferencia.

c) 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.

d) 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.

88. 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 Miembros 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.

#### Recomendaciones a las organizaciones internacionales y las instituciones financieras internacionales

89. 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.

90. 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.

91. 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<sup>57</sup>.

92. El Banco de Pagos Internacionales debe publicar desglosados por países de origen y países de destino sus datos sobre los activos bancarios internacionales.

93. 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.

94. 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.

---

<sup>57</sup> Véase [www.financialsecrecyindex.com/](http://www.financialsecrecyindex.com/).



**Recomendaciones a los actores no estatales**

95. 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.

96. Debe fortalecerse el Pacto Mundial de las Naciones Unidas reconociendo 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, suscrito por estas.

97. 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, socavando el disfrute de los derechos humanos. Para garantizar la observancia de esas normas de conducta deben elaborarse directrices específicas para cada sector y profesión.

98. 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.

---