

Documento de Trabajo

LA CONVENCION MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COOPERACION TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y LOS DERECHOS HUMANOS

Una mirada desde América Latina

Latindadd
Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social



**Red de Justicia
Fiscal de América
Latina y el Caribe**



EDITADO POR:

©Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social - Latindadd,
2024

Jr. Mariscal Miller 2622, Lince, Lima – Perú

Teléfono: (51)(1)711-1914

latindadd@latindadd.org

www.latindadd.org

COORDINACIÓN GENERAL:

Carlos Bedoya

COORDINADOR DEL ÁREA DE JUSTICIA FISCAL:

Adrian Falco

ELABORADO POR:

Fernando Goldar

REVISADO Y COMENTADO POR:

Nathalie Beghin

Tomas Lukin

Luis Moreno

Adrián Falco

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN:

Gustavo Napaico Pardo

CON EL APOYO DE:

Red de Justicia Fiscal de América Latina y El Caribe

FECHA DE PUBLICACIÓN:

Diciembre 2024

LA CONVENCIÓN MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COOPERACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y LOS DERECHOS HUMANOS

Una mirada desde América Latina

Las maniobras abusivas para minimizar el pago de obligaciones fiscales y eludir regulaciones, que son canalizadas alrededor del mundo por empresas multinacionales y personas (o familias) con elevados patrimonios a través de jurisdicciones opacas (guardidas fiscales y financieras), fueron señaladas desde el estallido de la crisis internacional de 2007-2008 como las de mayor impacto sobre los principales problemas económicos, políticos, culturales y sociales que continuaron socavando y mermando las posibilidades de desarrollo y ampliando las brechas de desigualdad de los países del Sur Global.

Inicialmente, los distintos abordajes que comenzaron a diseñarse en los foros globales, como los encomendados a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) por el G20 parecieron abrir paso a la creación de un nuevo instrumental para terminar con un sistema de tributación global basado en normas obsoletas frente a los desafíos de la tributación de la economía digital y las nuevas formas de organización y administración de los negocios corporativos y las riquezas individuales.

Sin embargo, los resultados de esos procesos han sido, como mínimo, insuficientes para ofrecer soluciones reales a los problemas que experimentan los países en desarrollo producto de los flujos financieros ilícitos, en especial aquellos vinculados al abuso fiscal de las corporaciones multinacionales y grandes riquezas.

A nivel nacional, las respuestas y medidas desplegadas desde los países de América Latina y el Caribe han sido implementadas de forma progresiva, pero aún siguen siendo escasas y de efectividad limitada. Esos intentos espasmódicos han convivido, a lo largo de las últimas dos décadas, con retrocesos significativos en las capacidades de las administraciones tributarias y organismos de control financiero, aduanero y bancario.

Este escenario se conjuga con un preocupante deterioro de los sistemas judiciales. De esta forma, se han visto potenciadas las dificultades para el abordaje nacional de las sofisticadas maniobras del abuso fiscal de grandes riquezas y corporaciones amparadas por los diversos facilitadores de los flujos financieros ilícitos (estudios contables, bufetes de abogados, firmas de auditoría y entidades bancarias).

También debe advertirse que, de la mano de los recetarios de talla única de los organismos financieros internacionales, como el Fondo Monetario Internacional (FMI), muchos países del Sur Global han continuado implementando reformas fiscales regresivas y regímenes de privilegios tributarios para grandes contribuyentes, que agravan sus problemas distributivos.

Frente a las graves limitaciones que acumulan las herramientas promovidas a nivel internacional y ante la insuficiencia de las soluciones propuestas en los planos nacionales y regionales, en la última década comenzaron a impulsarse iniciativas de análisis y abordaje en el marco de las Naciones Unidas, como el Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financiera Internacional (Panel FACTI).

Desde ese espacio han emanado posibles soluciones y recomendaciones para enfrentar los flujos financieros ilícitos derivados del abuso fiscal, la corrupción en las fronteras y la delincuencia financiera transnacional que drenan los recursos del desarrollo sostenible. Este proceso, junto con diversas propuestas y espacios motorizados por países del Sur Global y organizaciones de la sociedad civil que promueven la lucha por la justicia fiscal para crear un cuerpo intergubernamental en el seno de las ONU dedicado a abordar estas problemáticas, ha decantado en que la Asamblea General de las Naciones Unidas haya comenzado, a fines de 2023, un proceso para establecer una Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional.

La iniciativa, impulsada inicialmente por los 54 países que conforman el Grupo Africano en Naciones Unidas y los miembros del G77, ofrece la oportunidad para reescribir las reglas fiscales a nivel internacional para que sean un verdadero instrumento para el desarrollo con inclusión que permita abordar desafíos en materia medioambiental, diversidades, educación, trabajo, salud, desarrollo productivo y derechos humanos. Las negociaciones para la redacción e implementación de la Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional, que ya está en marcha, presentan distintos desafíos.

En las próximas líneas se abordan un conjunto de elementos centrales sobre este proceso, así como los próximos pasos y se compartirán algunas reflexiones sobre el significado de esta negociación.

¿Qué es la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Tributaria Internacional?

El sistema fiscal internacional vigente arrastra décadas de antigüedad y se evidencia obsoleto ante el avance de la tecnología y la deslocalización de las actividades comerciales que esta permite. Dicho escenario imposibilita a muchos gobiernos del mundo, en particular a aquellos del Sur Global, a cobrar impuestos a las empresas que operan en sus territorios. Frente a esos desafíos de la mano del impulso de la sociedad civil y un conjunto de países en desarrollo, comenzó hace más de una década a evaluar y proponer alternativas para transformar las reglas de juego.

Como parte de dicho proceso se comenzó a promover la creación de un ámbito internacional (un “tax body”) donde se pudieran discutir las reglas de la tributación internacional para combatir las maniobras abusivas desplegadas por las multinacionales y los ultra ricos.

El objetivo era impulsar un espacio donde todos los países del mundo tuvieran igualdad de voz y voto para plantear soluciones a los problemas vinculados a las reglas de la tributación internacional.

La lucha por este objetivo, tras múltiples batallas y algunas derrotas, resultó finalmente en una victoria cuando el 23 de noviembre de 2023 se votó, ante la propuesta de los países que integran el Grupo Africano, y aprobó para iniciar la negociación de una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional. La reciente adopción de los TdR ha habilitado el camino para negociar y elaborar a lo largo de los próximos dos años el texto de la convención y, en paralelo, dos protocolos tempranos para abordar distintos desafíos urgentes en la materia.

¿Por qué es importante la cooperación internacional en materia fiscal?

Cada año, los países pierden enormes cantidades de recursos públicos debido a la evasión y la elusión perpetradas por empresas transnacionales y personas con elevados patrimonios, los ultra ricos. De acuerdo con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), los gobiernos de la región dejan de recaudar anualmente cerca del 6,3 % del PIB como consecuencia de los abusos fiscales. Esta cifra equivale al presupuesto destinado a salud en forma anual de la región. La sangría de recursos no para ahí.

Los países otorgan también incentivos fiscales para los cuáles no existen evidencias de su efectividad. La CEPAL calcula que los privilegios fiscales en la región corresponden a cerca del 4% del PIB de los países. Este porcentaje es el mismo que la región invierte en educación pública. Así, es posible apreciar cómo “desaparece” el 10% del PIB regional sólo como consecuencia de la evasión tributaria y los privilegios fiscales. Con estos recursos sería posible garantizar la realización de los derechos humanos y enfrentar los enormes desafíos de la actualidad como el hambre, la pobreza y el cambio climático.

Para contener esta pérdida de recursos públicos es necesario que los países cooperen entre sí, porque el abuso fiscal no tiene fronteras.

Por eso, los gobiernos necesitan actuar colectivamente para, entre otros elementos:

- Acabar con las guaridas fiscales y financieras
- Combatir los flujos financieros ilícitos
- Impedir la concesión de incentivos fiscales inefectivos que provocan la carrera a la baja entre países (competencia fiscal)
- Lograr que las multinacionales tributen en los países generan sus beneficios
- Promover el intercambio automático de información tributaria y financiera entre países
- Establecer normas que permitan procesos fiscales más justos e inclusivos.

¿Por qué es importante esta Convención?

Hasta ahora, los acuerdos más amplios del trabajo de sobre la tributación internacional se desarrollaron en la OCDE con el impulso y respaldo de los países del G20. Sin embargo, los acuerdos alcanzados en ese ámbito poco o nada responden a las demandas y necesidades de los países del Sur Global. Por eso, en el marco de la comunidad internacional de países se registró un movimiento liderado por la Unión Africana, respaldada por el G77, para trasladar las negociaciones de la OCDE hacia las Naciones Unidas.

Este movimiento, alineado con el histórico reclamo de las organizaciones de la sociedad civil, fue exitoso y, a finales de 2023, la ONU aprobó una resolución que puso en marcha el proceso de creación de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional, que actualmente se está negociando en la ONU.

Hay varias razones para acordar una Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional, pero se destacan cuatro:

1) Movilizar recursos tributarios públicos adicionales, nuevos, accesibles y libres de endeudamiento externo que puedan destinarse a la realización de los derechos humanos y al combate a los impactos del cambio climático.

2) Promover una mayor equidad en la medida en que las empresas y las personas muy ricas que no pagan impuestos o pagan muy pocos empezarían a contribuir la parte que les corresponde.

3) Promover un debate global más inclusivo y justo. La Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional también es importante porque en la ONU todos los países tienen voz y hay reglas para la participación de la sociedad civil. Si bien está lejos de ser lo ideal, ya que se reproducen las relaciones de poder desiguales, las Naciones Unidas son sin duda más inclusivas que la OCDE, donde los países del Sur Global no tienen derecho a voto y es vedada la participación de la sociedad civil, donde las sesiones no son públicas y, por ejemplo, gran parte de sus documentos sólo están disponibles en inglés.

4) Influir en las agendas fiscales nacionales. De hecho, este debate mundial sobre la cooperación tributaria tiene repercusiones en la agenda de los países. Por ejemplo, el tema de la tributación de los grandes patrimonios, que Brasil impulsó como parte de su agenda para la presidencia del G20 en 2024, permite actuar a nivel local en defensa de un sistema tributario más progresivo. Este abordaje permite luchar por la justicia fiscal, ya que gran parte de las desigualdades, incluidas las de género y raza, son reproducidas y ampliadas por sistemas tributarios extremadamente regresivos.

¿Cuáles son los desafíos que presenta la negociación sobre la Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional de Naciones Unidas en materia de Derechos Humanos? Perspectivas desde América Latina

La negociación de la Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional representa un momento crucial para la reforma del sistema fiscal global. Como se ha destacado, esta iniciativa presenta una de las oportunidades más significativas en un siglo para transformar las reglas fiscales internacionales, haciéndolas más equitativas y coherentes. No obstante, el camino hacia un sistema fiscal global justo enfrenta desafíos como el que reside en la intersección entre los derechos humanos y la transparencia, en particular a partir de la experiencia reciente europea.

El plan de trabajo adoptado por los miembros de la ONU estableció que “los esfuerzos para alcanzar los objetivos de la convención marco deberían”, entre otros aspectos, partir de un abordaje universal, respetar la soberanía de los países, comprometerse con una perspectiva holístico de desarrollo sustentable, ser flexibles, resilientes y ágiles, promover los objetivos de desarrollo sostenible, proporcionar reglas de sencillo cumplimiento y “en la búsqueda de la cooperación tributaria internacional alinearse con las obligaciones de los Estados bajo la normativa internacional de derechos humanos (international human rights law)”.

En términos generales, la transparencia constituye un elemento esencial para combatir la evasión fiscal, la elusión y los flujos financieros ilícitos. Garantizar el acceso público a información sobre los beneficiarios finales es una herramienta poderosa para la justicia fiscal.

Sin embargo, este enfoque se enfrenta a un creciente uso de los derechos a la privacidad, a menudo invocados por actores poderosos, como una barrera legal para implementar medidas de transparencia.

A nivel internacional, algunos sistemas legales han comenzado a extender ciertos derechos humanos, como el derecho a la privacidad, a entidades corporativas. Esto ha generado precedentes que, en algunos casos, han restringido medidas diseñadas para garantizar la transparencia.

Por ejemplo, fallos recientes en Europa han cuestionado la validez de registros públicos sobre beneficiarios finales, argumentando que vulneran la privacidad, lo que podría dificultar los esfuerzos globales para asegurar la rendición de cuentas.

Este tipo de tensiones plantea preguntas fundamentales sobre cómo los derechos humanos, incluidos los vinculados a la privacidad, deben interpretarse y aplicarse en el contexto de la justicia fiscal.

A su vez, esto plantea preocupaciones sobre el riesgo de que normas y estándares desarrollados en un contexto regional sean trasladados de manera inapropiada a otros marcos internacionales, afectando la capacidad de los países para implementar sistemas tributarios progresivos.

El presente trabajo tiene como objetivo contribuir a esta discusión analizando los desafíos relacionados con la privacidad y la transparencia en el ámbito de los derechos humanos, con el fin de promover un equilibrio que respalde tanto la equidad fiscal como el respeto por los derechos fundamentales.

El derecho internacional y el derecho internacional de los derechos humanos

El derecho internacional es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre los sujetos de la comunidad internacional. Esto incluye, además de las relaciones entre Estados, la regulación del comportamiento de otros sujetos como las Organizaciones Internacionales.

Si bien actualmente se reconoce que las personas tienen derechos, estos se derivan de los compromisos asumidos voluntariamente por los Estados y no existe mecanismo para que las personas, ya sea individualmente o a través de organizaciones, se reconozcan nuevos derechos. El Estado es, por su propia naturaleza, sujeto originario y necesario del ordenamiento jurídico internacional. Desde las etapas formativas del derecho internacional los Estados fueron considerados como “únicos” sujetos de ese ordenamiento.

La doctrina, en general, sostiene que las diferencias esenciales entre el derecho interno y el derecho internacional radican en la inexistencia dentro de este último de: a) un órgano legislador; b) un órgano juzgador obligatorio; c) un vínculo de subordinación de los sujetos de ese ordenamiento¹. Con relación a la falta de un órgano juzgador obligatorio, muchas de las obligaciones internacionales que asume un Estado sólo van a ser exigibles a nivel interno, como sería el caso de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cooperación Tributaria Internacional.

Por último, sobre la ausencia de un vínculo de subordinación, se debe decir que, si bien en derecho interno los sujetos del ordenamiento no sólo deben cumplir sus normas, sino que pueden ser obligados a ello por los órganos del Estado que poseen tal competencia.

En derecho internacional, no existe, en principio, un órgano superior a los Estados que pueda efectuar el control del respeto a la norma y obligarlos compulsivamente a su cumplimiento. Mucho más si se tiene en cuenta que no existe un órgano juzgador obligatorio.

Estos rasgos tendrán consecuencias al momento de los Estados de adoptar decisiones de a qué normas internacionales darle prevalencia en supuestos de casos de conflictos entre dos normas que le generen obligaciones.

Por esto mismo, es que se habla de la poca “adherencia” o compromiso de cumplimiento que tienen los Estados frente a obligaciones internacionales.

¹ Gutierrez Posse, Moncayo, Vinuesa. Derecho Internacional Público. 1997, pág. 21

No se debe perder de vista que el Estado es agente generador de las normas internacionales y, al mismo tiempo, sujeto de ellas. Es por ello que, al ser el proceso de creación de normas internacionales un proceso de autolimitación para los Estados, estos en muchos casos son reticentes a avanzar con las obligaciones que les pueden llegar a ser exigibles.

De materias reguladas por el derecho internacional comprende, hoy día, existen una variedad de temas que tradicionalmente eran de competencia estadual, como son los derechos de los migrantes o podrían ser los temas impositivos.

El derecho internacional de los derechos humanos es la rama del derecho internacional que reconoce derechos a las personas y establece obligaciones para los Estados.

El Estado participa con otros Estados en la creación de normas internacionales directamente dirigidas a los individuos, e interviene también en tal proceso cuando éste se lleva a cabo en el seno o con los auspicios de una organización internacional.

Vale decir que también son fuentes de obligaciones internacionales tanto la costumbre internacional como los denominados “principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas”. Pero sólo las convenciones y tratados son creados conscientemente para regular determinadas materias.

El derecho internacional de los derechos humanos bajo el paraguas de las Naciones Unidas

El hecho de que la Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional sea negociada bajo el paraguas de la ONU trae aparejadas una serie de consecuencias. La Carta de las Naciones Unidas es un documento central de la legislación de Derechos Humanos de ese organismo multilateral, con seis artículos que hacen referencia explícita a la temática.

El preámbulo de la Carta de las Naciones Unidas también destaca el compromiso del organismo con los derechos humanos fundamentales, la dignidad de la persona humana y la igualdad de derechos para todos. Si bien las referencias que se hacen en la Carta de la ONU a los Derechos Humanos son dispersas, la concisión incluso críptica y el término “derechos humanos” aparece con poca frecuencia², los derechos humanos ocupan un rol central en la justificación de la existencia misma de la ONU y aún más en el funcionamiento como órgano universal.

Los derechos humanos, universales por definición, otorgan a la ONU una legitimación de ente que representa (todas o la mayoría de) las características particulares de cada uno de los 193 Estados que la componen. La ONU es presentada cada vez más como una organización cuya razón de ser es promover los derechos humanos³.

Considerando que los derechos humanos son constituyentes de la ONU, toda norma emitida por el organismo naturalmente está en sintonía con los derechos humanos. Por tanto, todo instrumento adoptado bajo el paraguas de las Naciones Unidas, se encuentra enmarcado en los principios que gobiernan a la Organización, incluyendo el de la protección y promoción de derechos humanos, y, más allá de posibles menciones expresas o incluso ante una ausencia total de referencias, la interpretación de cualquier instrumento deberá tener en cuenta ese enfoque de derechos humanos.

2 Alston, Philip y Goodman, Ryan, *International human rights*, pág. 140.

3 Mérger, Frederic y Alston, Philip, *The United Nations and Human Rights*, pág. 6

Objeto y fin de la Convención Marco de la ONU sobre Cooperación Tributaria Internacional

Desde la Resolución 78/230 de la ONU, que es la que remarca la necesidad de elaborar una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, se establece como primer considerando que la Asamblea General va a adoptar esta decisión “guiada por los propósitos y principios consagrados en la Carta de las Naciones Unidas”⁴.

En este sentido, el Principio 1.3 de la Carta de la ONU es el que establece “realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural o humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión”.

Asimismo, en otros de los considerandos, la Resolución 78/230 de la ONU establece que “un proceso intergubernamental de las Naciones Unidas para la elaboración de normas tributarias y el establecimiento de reglas, teniendo plenamente en cuenta los mecanismos multilaterales e internacionales existentes, aprovecharía las fortalezas existentes y subsanar las lagunas y deficiencias de los actuales mecanismos y actividades de cooperación internacional en cuestiones de tributación”.

Parte de esas “fortalezas existentes” que podrían subsanar las lagunas y deficiencias es el gran desarrollo en estándares de derechos humanos que aporta el Sistema Universal de Protección de Naciones Unidas.

Desde Naciones Unidas plantean que uno de los objetivos de apoyar una convención de este tipo es “ayudar a las naciones de todo el mundo a impulsar el crecimiento económico y alcanzar la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y sus 17 objetivos”⁵.

4 <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n23/432/00/pdf/n2343200.pdf>
5 <https://news.un.org/en/story/2024/08/1153301>

De acuerdo con la organización, “un sistema de cooperación fiscal inclusivo puede abordar adecuadamente los desafíos de fortalecer los recursos internos para permitir que todos los países financien y promuevan políticas alineadas con los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)”⁶.

Vale recordar que si bien los ODS son más un producto de la rama del “desarrollo” que de los derechos humanos, muchos de sus objetivos y metas están claramente inspirados en objetivos de derechos humanos.

Finalmente, los TdR establecen que como parte de los principios que debe incluir una convención marco de Naciones Unidas, los esfuerzos para alcanzar los objetivos de la Convención Marco en la búsqueda de la cooperación fiscal internacional, deben estar alineados con las obligaciones de los Estados en virtud del derecho internacional de los derechos humanos (Artículo 9.c).

Obligaciones que se derivan de la redacción del artículo 9.c

La pregunta que aquí se plantea es ¿qué quiere decir “alineados con las obligaciones de los Estados en virtud del derecho internacional de los derechos humanos”? Si bien es una formulación bastante genérica, lo que se busca con su inclusión es que una convención de Naciones Unidas no se aleje de uno de sus núcleos, que son los derechos humanos.

Otras convenciones puras de derechos humanos incluyen referencias generales de este tipo como “siempre que no contradigan otras obligaciones de derechos humanos de los Estados”.

Ahora, lo que importa es que las obligaciones a las que puede hacer referencia son a obligaciones que los Estados ya hayan asumido. Ninguna referencia general le va a significar a un Estado que se le puedan atribuir obligaciones de otras convenciones que este no haya ratificado.

6 <https://news.un.org/en/story/2024/08/1153301>

No nos olvidemos que son los Estados los que están redactando estos instrumentos y lo que menos quieren es que les aparezcan por sorpresa obligaciones. El objetivo de esa inclusión es asegurar que una convención sobre impuestos no se aparte de normas consideradas imperativas en el derecho internacional como son algunas sobre derechos humanos.

¿Y hasta dónde llegan las obligaciones en virtud del derecho internacional de los derechos humanos que pasen a formar parte de esta Convención Marco si se mantiene la redacción actual? En ese caso, debemos concluir que las obligaciones no se limitarán a las que surjan estrictamente de otros tratados, sino que se deberán tomar en cuenta las interpretaciones que hayan hecho de esos instrumentos los órganos encargados de su aplicación, como pueden ser cortes o comités.

Nuevamente, aquí no se le va a poder imponer a un Estado una interpretación de un derecho al que este no se obligó ya que no forma parte de un tratado por este ratificado. Lo que sí se le podría exigir es que adecúe su comportamiento a interpretaciones que hayan realizado estos órganos sobre derechos humanos que figuren en tratados ratificados por un determinado Estado.

¿Qué sucede con otras obligaciones que ya tenían los Estados?

Un nuevo tratado, cualquiera sea su materia, no viene a modificar a otro, al menos que expresamente lo indique. En este sentido, la inclusión de la frase “alineados con las obligaciones de los Estados en virtud del derecho internacional de los derechos humanos” no va a modificar las obligaciones que los Estados asumieron por fuera de esta convención.

Si la preocupación son interpretaciones que realizaron otras cortes o comités sobre la aplicación de determinadas normas de derechos humanos, la inclusión del wording del artículo 9.c no cambia demasiado.

A la hora de un caso ante una corte nacional que se encuentre estudiando la aplicación de la futura Convención Marco, estos precedentes podrían ser igualmente citados porque los derechos humanos ya se encuentran reconocidos en casi todos (por no decir todos) los ordenamientos jurídicos de los Estados. Quedará en la corte nacional la decisión de adoptar o rechazar la citada interpretación, pero en nada modifica si se incluye o no el wording en cuestión.

Una redacción alternativa

Es posible y hasta necesario trabajar en una redacción alternativa que pueda “suavizar” las interpretaciones más conservadoras que existen sobre estos temas e inclinar a los posibles intérpretes a redacciones más ajustadas con una visión progresiva de los derechos humanos, por ejemplo aquella que valora la importancia del sistema impositivo en términos de insumos para la garantía de determinados derechos humanos.

Si bien cualquier redacción alternativa debería ser producto del consenso entre los diferentes actores del proceso de negociación luego de un profundo estudio de sobre el estado del arte de las obligaciones de los Estados en materia de impuestos vigentes al día de hoy, una primera propuesta podría requerir que los esfuerzos para alcanzar los objetivos de la Convención Marco deben: “c. procurar interpretaciones progresivas de derechos humanos que aseguren el pleno respeto de los derechos humanos en toda la sociedad”.

¿Puede el Sistema Interamericano seguir los precedentes negativos establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de transparencia financiera y derecho a la privacidad, en particular, la extensión de derechos humanos a las empresas?

Si bien el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no es un tribunal de derechos humanos ya que aplica derecho de la integración, puede basar sus razonamientos en principios de derechos humanos. Sin embargo, esto no asegura que sus interpretaciones basadas en derechos humanos coincidan necesariamente con las de una corte u órgano específicamente creado para aplicar derechos humanos. También vale aclarar que la propia Corte Europea de Derechos Humanos es mucho más conservadora en sus interpretaciones si uno la compara con la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Para analizar si el Sistema Interamericano podría seguir los precedentes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debemos tener en cuenta tres temas: a) línea jurisprudencial sobre derecho a la privacidad; b) línea jurisprudencial sobre temas relacionados con tributación; y c) posición del Sistema frente a las empresas como sujetos del proceso.

Línea jurisprudencial sobre derecho a la privacidad

La Corte Interamericana analizó en 2 casos el derecho a la privacidad de abogados a los que se le había interceptado llamadas telefónicas con sus clientes⁷. En ambos casos, además de interceptar las llamadas, estas fueron divulgadas. La línea jurisprudencial que marcó el Tribunal fue la aplicación de un test de proporcionalidad: es decir, para determinar si dicha injerencia resultaba arbitraria o abusiva en los términos del artículo 11.2 de la Convención Americana debía examinarse si la restricción estaba prevista en la ley, si perseguía un fin legítimo y si cumplía con los requisitos de idoneidad, necesidad y estricta proporcionalidad.

⁷ Corte IDH. Caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193 y Corte IDH. Caso Escher y otros Vs. Brasil. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de julio de 2009. Serie C No. 200.

No fue posible identificar otros casos que se “aproximen” a los hechos abordados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Línea jurisprudencial sobre temas relacionados con tributación

Si bien la Corte Interamericana no posee precedentes relacionados con temas de política fiscal o tributación, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) ha desarrollado algunos estándares sobre estos temas que, de presentarse un caso relacionado con obligaciones tributarias, se esperaría que sean considerados a la hora de resolver.

En particular, estos desarrollos giraron en torno a dos informes: uno sobre “Pobreza y derechos humanos” y el otro sobre “Empresas y derechos humanos”.

La CIDH ha establecido que “los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación”⁸.

Lo anterior no significa que las obligaciones de derechos humanos establezcan políticas fiscales específicas, sino que los diferentes tratados de derechos humanos disponen ciertos límites a la discrecionalidad de los Estados en la formulación de estas⁹.

El Relator Especial sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos lo define de la siguiente manera “una política tributaria es, en muchos sentidos, una política de derechos humanos [...] Es preciso que las medidas adecuadas de redistribución por medio de los impuestos y otras políticas fiscales se consideren parte integrante de la determinación de garantizar el pleno respeto de los derechos humanos en toda la sociedad”¹⁰.

8 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 502.

9 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 493.

10 Informe del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos Philip Alston, UN. Doc. A/HRC/29/31, 27 de mayo de 2015, párr. 53.

Los derechos de participación, rendición de cuentas, transparencia y acceso a la información, son principios fundamentales plenamente aplicables a las políticas fiscales. De ese modo, deben implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias¹¹.

La política fiscal es un instrumento de análisis fundamental para evaluar los esfuerzos de los Estados para eliminar la pobreza y las desigualdades. Así, tomando en cuenta la obligación de los Estados de utilizar los recursos disponibles para realizar progresivamente los derechos económicos, sociales y culturales, la CIDH establece que se deben analizar los esfuerzos de los Estados por eliminar la pobreza estudiando su política fiscal, entendida como la política de recaudación y asignación de los recursos públicos¹².

La CIDH considera que, al analizar la relación entre política fiscal y pobreza, cabe mencionar al menos tres factores básicos, a saber: baja recaudación, regresividad de los sistemas tributarios y gasto público insuficiente.

En relación al primer factor, la Corte consideró que “los ingresos tributarios de los países de la región han sido insuficientes debido a la baja carga impositiva y también al perfil regresivo de algunos impuestos más importantes de los países. A eso se puede sumar numerosas deducciones de impuestos, exenciones y vacíos legales, así como la evasión, elusión tributaria y otras prácticas similares”¹³.

Por otra parte, debido a que los bajos niveles de recaudación de impuestos tienen un impacto desproporcionado en los sectores más pobres de la población y constituyen un obstáculo para el financiamiento de políticas y programas, la CIDH consideró que los Estados deben tomar medidas pertinentes para un análisis integral¹⁴ de las políticas fiscales¹⁵.

11 ONU. Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona. A/HRC/26/28. 22 de mayo de 2014. párr. 20.

12 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 494.

13 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 495.

14 Ver ONU. Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona. A/HRC/26/28. 22 de mayo de 2014. párr. 62. CESR, ACIJ, Dejusticia, Fundar, CELS, INESC, IBP. Comentarios al informe provisional “Pobreza, pobreza extrema y derechos humanos” de la CIDH. Febrero 2017, pág. 10.

15 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 496.

Como segundo factor básico en la relación entre política fiscal y pobreza, la CIDH ha mostrado su preocupación sobre se la existencia de regímenes tributarios regresivos impide una mayor contribución de la política fiscal a la reducción de la pobreza¹⁶. Por último, un tercer factor para la CIDH que limita el rol de la política fiscal en la lucha contra la pobreza es el gasto social insuficiente y mal distribuido¹⁷.

Ahora bien, en el contexto de la política fiscal, la relación entre los derechos humanos y las empresas se manifiesta a través del pago de las contribuciones impositivas que las empresas realizan al erario público, las que a su vez el Estado destina al cumplimiento de sus obligaciones en materia de derechos humanos a través del gasto público¹⁸. Para la CIDH, “las normas de derechos humanos proveen un marco de referencia para guiar tanto las prácticas corporativas en materia tributaria como las respuestas jurídicas y políticas de los Estados frente a estas”¹⁹.

La CIDH estableció que resaltan dos problemas que impiden lograr un sistema de financiamiento público adecuadamente alineado al respeto y garantía de los derechos humanos en la región. Por un lado, se identifican prácticas de empresas transnacionales que de acuerdo con la CIDH “impiden la recaudación del Estado al desviar grandes montos económicos que deberían destinar a éste como parte de sus obligaciones tributarias, por ejemplo mediante la evasión o elusión tributaria [...]”

Estas prácticas se reproducen por varias razones, incluso factores domésticos, como la capacidad reducida de las administraciones tributarias, pero también por factores extraterritoriales como la protección excesiva de los secretos financieros y falta de transparencia financiera permitida por ciertos países, así como debilidades en reglas internacionales sobre la tributación de empresas multinacionales que reproduce las posibilidades de arbitraje legal y regulatorio facilitando así la atribución artificial de utilidades a las entidades subsidiarias de dichas empresas en jurisdicciones de paraísos fiscales”²⁰.

16 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 497.

17 CIDH, Informe Pobreza y derechos humanos, párr. 499.

18 CIDH, Informe Empresas y derechos humanos, párr. 255.

19 CIDH, Informe Empresas y derechos humanos, párr. 262.

20 CIDH, Informe Empresas y derechos humanos, párr. 257.

En igual sentido, otros órganos de Naciones Unidas han considerado que las prácticas de políticas de secreto financiero en algunos Estados pueden significar obstáculos para la garantía y protección de derechos humanos. Por ejemplo, el Comité para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer manifestó su preocupación por las políticas de secreto financiero en algunos Estados y sus efectos extraterritoriales en el ejercicio de los derechos de las mujeres²¹.

El otro elemento identificado por la CIDH como barrera para la garantía de los derechos humanos en este contexto es la existencia de privilegios fiscales que gozan ciertos actores empresariales en la región²².

Por último, la CIDH consideró que para asegurar la protección de los derechos humanos por parte de los Estados y el respeto a estos derechos por parte de los actores empresariales “resulta fundamental asegurar los máximos niveles de transparencia en aquellas relaciones que vinculan a las empresas y sectores económicos con los Estados [...] la activación de la obligación de cooperación resulta clave dado que implica que los Estados deban contribuir en la construcción de un sistema de reglas internacionales sobre la tributación de empresas”²³.

Lo anterior, representa un breve pantallazo sobre algunos desarrollos de la CIDH que pueden servir de base para la interpretación y toma de posición en futuros potenciales casos que se presenten relacionados con obligaciones tributarias y, en particular, que puedan versar sobre la aplicación y conflicto entre dos o más derechos alguno de los cuales surja de la Convención Marco.

21 Comité para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer. Observaciones Finales (Suiza). UN Doc. CEDAW/C/CHE/CO/4-5, 25 de noviembre de 2016, párrs. 40 y 41.

22 CIDH, Informe Empresas y derechos humanos, párr. 259.

23 CIDH, Informe Empresas y derechos humanos, párr. 266.

Posición del Sistema frente a las empresas como sujetos del proceso

i. Personas jurídicas como víctimas de violaciones de derechos humanos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que las empresas no pueden ser víctimas en un caso ante el Sistema Interamericano al entender que “de la lectura literal del artículo 1.2 de la Convención se excluye a otros tipos de personas que no sean seres humanos de la protección brindada por dicho tratado.

Lo anterior implica que las personas jurídicas en el marco de la Convención Americana no son titulares de los derechos establecidos en ésta y, por tanto, no pueden presentar peticiones o acceder directamente, en calidad de presuntas víctimas y haciendo valer derechos humanos como propios, ante el sistema interamericano”²⁴.

Por el contrario, en la misma Opinión Consultiva 22, la CIDH identificó dos artículos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos que, a diferencia de lo que sucede en la Convención Americana, hacen alusión directamente a la persona jurídica: a saber, estos son el artículo 34 del Convenio Europeo y el 1 del Protocolo Adicional No. 1; y recordó que la jurisprudencia del Tribunal Europeo ha dado cabida para que, dentro del concepto de organización no gubernamental, varias clases de personas jurídicas sometan una demanda ante el mismo.

24 Corte IDH. Titularidad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 38.

En particular, el Tribunal Europeo ha conocido casos relacionados con: i) personas jurídicas privadas, de cualquier naturaleza, con fin de lucro²⁵ (civiles y comerciales) o sin fin de lucro²⁶ (asociaciones y fundaciones), o ii) personas jurídicas públicas, siempre y cuando no ejerciten poderes gubernamentales, no hayan sido creadas para propósitos de administración pública y sean independiente del Estado²⁷.

Así, la interpretación del artículo 34 del Convenio ha conllevado que el Tribunal Europeo no solo haya conocido casos de personas jurídicas relacionados con el derecho a la propiedad, lo cual expresamente lo permite el artículo 1 del Protocolo No. 1 del Convenio Europeo, sino que también ha analizado casos relacionados con derechos tales como a la libertad de expresión²⁸ (artículo 10 del Convenio Europeo), a la no discriminación²⁹ (artículo 14 del Convenio), a un proceso equitativo³⁰ (artículo 6 del Convenio), de libertad de reunión y asociación³¹ (artículo 11 del Convenio), a libertad de pensamiento, conciencia y de religión³² (artículo 9 del Convenio) o a la vida privada y familiar³³ (artículo 8 del Convenio).

25 Al respecto, ver: TEDH, *SCI Boumois Vs. Francia*, (No. 55007/00), Sentencia de 17 de junio de 2003; TEDH, *Asunto SCP Huglo, Lepage y Asociados, Consejo Vs. Francia*, (No. 59477/00), Sentencia del 1ro de febrero de 2005; TEDH, *Klithropiia Ipirou Evva Hellas A.E. Vs. Grecia*, (No. 27620/08), Sentencia de 13 de enero de 2011; TEDH, *Sociedade Agricola Do Ameixial Vs. Portugal*, (No. 10143/07), Sentencia del 11 de enero de 2011; TEDH, *Nieruchomosci SP. Z O.O. Vs. Polonia*, (No. 32740/06), Sentencia de 2 de febrero de 2010; TEDH, *Ge.Im.A SAS Vs. Italia*, (No. 52984/99), Sentencia de 12 de febrero de 2002; TEDH, *Asunto Studio Tecnico Amu S.A.S. Vs. Italia*, (No. 45056/98), Sentencia de 17 de octubre de 2000; TEDH, *Lilly France Vs. Francia* [n° 2], (No. 20429/07), Sentencia de 25 de noviembre de 2010; TEDH, *Filippos Mavropoulos- Pam. Zisis O.E. Vs. Grecia*, (No. 27906/04), Sentencia de 4 de mayo de 2006; TEDH, *S. A. GE.MA SNC Vs. Italia*, (No. 40184/98), Sentencia de 27 de abril de 2000; TEDH, *Sordelli y C. SNC Vs. Italia*, (No. 51670/99), Sentencia de 11 de diciembre de 2001, y TEDH, *Asunto National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society y The York Shire Building Society Vs. Reino Unido*, (No. 117/1996/736/933-935), Sentencia de 23 de octubre de 1997.

26 Ver: TEDH, *Apeh Üldozötteinck Szövetség y Otros Vs. Hungría*, (No. 32367/96), Sentencia de 5 de octubre de 2000; TEDH, *Boychev y Otros, entre ellos la Asociación de la Iglesia de la Unificación Vs. Bulgaria*, (No. 77185/01), Sentencia de 27 de enero de 2011; TEDH, *Cha'Are Shalom y Tsedek Vs. Francia*, (No. 27417/95), Sentencia de 27 de junio de 2000; TEDH, *Clube de Futebol Uniao de Coimbra Vs. Portugal*, (No. 27295/95), Sentencia de 30 de julio de 1998; TEDH, *Tüketici Bilincini Geliştirme Derneği Vs. Turquía*, (No. 38891/03), Sentencia de 27 de febrero de 2007; TEDH, *Association Avenir d'Alet Vs. Francia*, (No. 13324/04), Sentencia de 14 de febrero de 2008.

27 TEDH, *Islamic Republic of Iran Shipping Lines Vs. Turquía*, (No. 40998/98), Sentencia de 13 de diciembre de 2007, párr. 80, y TEDH, *Holy Monasteries Vs. Grecia*, (No. 13092/87), Sentencia de 9 de diciembre de 1994, párr. 49.

28 TEDH, *Autronic AG Vs. Suiza* [Corte Plena, Serie A], (No. 178), Sentencia de 22 de mayo de 1990, párr. 47.

29 TEDH, *Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas y Otros Vs. Austria*, (No. 40825/98), Sentencia de 31 de julio de 2008, párrs. 87 a 99.

30 TEDH, *Ern Makina Sanayi y Ticaret AS Vs. Turquía*, (No. 70830/01), Sentencia de 3 de mayo de 2007, párrs. 28-30, y TEDH, *Asunto Stoeterij Zangersheide N.V. y Otros Vs. Bélgica*, (No. 47295/99), Sentencia de 22 de diciembre de 2004, párr. 36.

31 TEDH, *Asunto Syndicat Nationale Des Professionnels Des Procédures Collectives Vs. Francia*, (No. 70387/01), Sentencia de 21 de junio de 2006.

32 TEDH, *Church of Scientology Vs. Suecia* [D y R], (No. 16), Sentencia de 5 mayo de 1979, párr. 68.

33 TEDH, *Colas Est y Otros Vs. Francia*, (No. 37971/97), Sentencia de 16 de abril de 2002, párrs. 40 a 41, y TEDH, *Ernst y Otros Vs. Bélgica*, (No. 33400/96), Sentencia de 15 de junio de 2003, párr. 109.

A la hora de interpretar si las personas jurídicas pueden presentar peticiones ante el Sistema a nombre de terceros, la Corte explicó que la interpretación constante sobre este tema es que de la referencia que hace el artículo 44 a “organización no gubernamental o grupo de particulares”, no es posible inferir una autorización para que las personas jurídicas puedan ser presuntas víctimas, sino que se refiere a su legitimación activa, en el sentido de que las organizaciones no gubernamentales o grupo de particulares están facultados para presentar peticiones individuales ante Comisión Interamericana a favor de presuntas víctimas³⁴.

Respecto a la Carta Africana sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos, la Corte observó que ésta no ofrece una definición sobre el término “persona”. Tampoco se encontró una interpretación oficial realizada por parte de sus órganos judiciales, sobre si el término “pueblos”³⁵, al que hace referencia la Carta, podría llegar a cobijar a personas jurídicas. Por ello, no es posible para la Corte determinar de manera concluyente si las personas jurídicas en el sistema africano son titulares de derechos y pueden ser consideradas víctimas de manera directa³⁶.

Por otra parte, en el marco del ámbito Universal, el Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas constató que los derechos humanos contenidos en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos no son extensivos a las personas jurídicas. Así, establecido que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1 del Protocolo Facultativo del PIDCP, solamente los individuos pueden presentar denuncias ante ese órgano³⁷.

34 Corte IDH. Titaridad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 56.

35 La Carta Africana incluye a los “pueblos” como los titulares del derecho. Por ejemplo, son titulares al derecho a la igualdad (artículo 19), a la existencia y autodeterminación (artículo 20), a la libre disposición de sus riquezas y recursos naturales (artículo 21), al desarrollo (artículo 22), a la paz y a la seguridad (artículo 23) así como a un entorno general satisfactorio favorable a su desarrollo (artículo 24).

36 Corte IDH. Titaridad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 58.

37 CDH, V.S. Vs. Bielorrusia, No. 1749/2008. 31 de Octubre de 2011, párr. 7.3. (“Given the fact that under article 1 of the Optional Protocol only individuals may submit a communication to the Committee, it considers that the author, by claiming violations of the rights of the Religious Union, which are not protected by the Covenant, has no standing under article 1 of the Optional Protocol”).

Asimismo, la Observación General número 31 del Comité estableció que “[l]os beneficiarios de los derechos reconocidos por el Pacto son los individuos”³⁸.

Asimismo, en varias resoluciones, el Comité de Derechos Humanos, ha insistido en que, “independientemente de que pareciera que los alegatos tengan relación con cuestiones del Pacto”³⁹, las personas jurídicas no cuentan con capacidad procesal ante el órgano. Sumado a esto, el Comité de Derechos Humanos exige que, quien presente la denuncia, sea al mismo tiempo la víctima de los derechos presuntamente violados⁴⁰.

Distinta es la situación a la luz de la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial, la cual hace referencia expresa la prohibición de discriminación en contra de grupos u organizaciones⁴¹. En desarrollo de lo anterior, el Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial (en adelante CERD) ha establecido que las personas jurídicas pueden denunciar violaciones que afecten sus derechos, siempre y cuando éstas hayan sido perjudicadas y puedan considerarse víctimas del caso⁴².

En este sentido, el CERD ha reconocido la capacidad de las personas jurídicas de presentar denuncias por concepto de violaciones a sus propios derechos y también por violaciones a los derechos de sus miembros, accionistas y propietarios, tanto de manera individual como colectiva⁴³.

38 CDH, Observación General No. 31. 26 de mayo de 2004, párr. 9..

39 CDH, *A newspaper publishing Company Vs. Trinidad y Tobago*, No. 360/1989. 14 de julio de 1989, párr. 3.2. (“A company incorporated under the laws of a State party to the Optional Protocol, as such, has no standing under article 1, regardless of whether its allegations appear to raise issues under the Covenant.”); *A publication Company and A printing Company Vs. Trinidad y Tobago*, No. 361/1989. 14 de julio de 1989, y *J.R.T. y el Partido W.G. Vs. Canadá*, No. 104/1981. 6 abril de 1983.

40 CDH, *A Group of Association For the Defence of The Rights of Disabled and Handicapped Persons in Italy Vs. Italia*, No. 163/1984. 10 de Abril de 1984, párr. 6.2.

41 Por ejemplo, el artículo 2.1.a de la Convención establece que: “1. Los Estados partes condenan la discriminación racial y se comprometen a seguir, por todos los medios apropiados y sin dilaciones, una política encaminada a eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a promover el entendimiento entre todas las razas, y con tal objeto: a) Cada Estado parte se compromete a no incurrir en ningún acto o práctica de discriminación racial contra personas, grupos de personas o instituciones y a velar por que todas las autoridades públicas e instituciones públicas, nacionales y locales, actúen en conformidad con esta obligación”.

42 CERD, *The Documentation and Advisory Centre on Racial Discrimination (DACRD) Vs. Dinamarca*, No. 28/2003. Declarado inadmisibile el 26 de agosto de 2003, párr.6.4, y CERD, *Caso La Comunidad Judía de Oslo y Otros Vs. Noruega*, No. 30/2003. 15 de agosto de 2005, párr. 7.4.

43 CERD, *TBB-Turkish Union in Berlin/Brandenburg Vs. Alemania*, No. 48/2010. 26 de febrero de 2013, párrs. 11.2 y 11.3.

Finalmente, la Corte Interamericana constató que en todos los países que han ratificado la jurisdicción de la Corte se reconocen directamente derechos fundamentales a las personas jurídicas, que pueden coincidir con aquellos consagrados en la Convención Americana⁴⁴.

Según la información analizada por ese Tribunal, los derechos que comúnmente⁴⁵ se le reconocen a las personas jurídicas son los de propiedad⁴⁶, libertad de expresión⁴⁷, petición⁴⁸ y asociación⁴⁹.

44 Corte IDH. Titaridad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 64.

45 Otros derechos que la Corte constató que se le reconocen a personas jurídicas en la región son, inter alia: a las garantías judiciales, al debido proceso, a la legalidad, de audiencia, a la seguridad jurídica, a la información pública, de reunión, a la inviolabilidad de la correspondencia y demás formas de comunicación privada, a la inviolabilidad de domicilio, a solicitar la rectificación, actualización, inclusión o supresión de los datos personales que le corresponda, a la personalidad, al libre desarrollo de la personalidad, a la libertad de enseñanza, a la libertad religiosa o de creencias, a la libertad de contratación, a la libertad de trabajo, a libertad de empresa, comercio e industria, a la libre competencia, a fundar medios de comunicación, a fundar centros educativos, a la igualdad, al buen nombre, a la honra, y al habeas data.

46 Al respecto ver: Artículo 16 Constitución de Barbados; artículos 14, 56, y 315.I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia; Sentencia No. T-396/93 de la Corte Constitucional de Colombia, 16 de septiembre 1993; Sentencia: 00128 Expediente: 98-000128-0004-CI, Sala Primera de la Corte Suprema de Costa Rica, 16 de diciembre de 1998; artículo 2 de la Constitución de El Salvador y Sentencia de 9 de marzo de 2011, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Proceso de Amparo 948-2008; artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala; artículo 36 de la Constitución de la República de Haití; Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, Contradicción de Tesis 360/2013, Fecha de resolución: sesionado el 21 de abril de 2014; artículos 103 de la Constitución Política de la República de Nicaragua; Exp. n.º 4972-2006-PA/TC, La Libertad, Corporación Meier S.A.C. y Persolar S.A.C. Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú; artículo 47 de la Constitución Política de la República de Panamá; artículo 34 de la Constitución de Surinam, y Sentencia TC/0242/13, Tribunal Constitucional de República Dominicana, 29 de noviembre de 2013.

47 Al respecto ver: Artículo 35 de la Constitución Política de la República de Guatemala; Sentencia No. T-396/93, Corte Constitucional de Colombia, 16 de septiembre 1993; Exp. n.º 4972-2006-PA/TC, La Libertad, Corporación Meier S.A.C. y Persolar S.A.C. Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, y artículo 26 de la Constitución Nacional de Paraguay.

48 Al respecto ver: Sentencia No. T-396/93, Corte Constitucional de Colombia, 16 de septiembre 1993; sentencia de 7 de noviembre de 2008, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, Proceso de amparo 103-2006; artículo 80 de la Constitución de Honduras; Suprema Corte de Justicia de la Nación de México Contradicción de Tesis 360/2013, Fecha de resolución: sesionado el 21 de abril de 2014; Exp. n.º 4972-2006-PA/TC, La Libertad, Corporación Meier S.A.C. y Persolar S.A.C. Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú; artículo 41 de la Constitución Política de la República de Panamá, y artículo 40 de la Constitución Nacional de Paraguay.

49 Artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala; Sentencia No. T-396/93, Corte Constitucional de Colombia, 16 de septiembre 1993; Sentencia con número de Expediente: 08-007986-0007-CO, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, 8 de septiembre de 2009; Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, Proceso Constitucional 23-R-96, Ramírez y Marcelino vrs. Concejo Municipal de San Juan Opico, sentencia de 8 de octubre de 1998; artículo 31 y 31.1 de la Constitución de la República de Haití; Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, Contradicción de Tesis 360/2013, Fecha de resolución: sesionado el 21 de abril de 2014, y Exp. n.º 4972-2006-PA/TC, La Libertad, Corporación Meier S.A.C. y Persolar S.A.C. Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú.

Asimismo, la Corte observó que estos derechos no necesariamente se garantizan para todo tipo de personas jurídicas, dado que algunos están orientados a proteger tipos especiales de las mismas, como es el caso de algunos derechos que les son otorgados únicamente a los sindicatos⁵⁰, a los partidos políticos⁵¹, a los pueblos indígenas⁵², a las comunidades afrodescendientes⁵³ o a instituciones o grupos específicos⁵⁴.

ii. Víctimas individuales en casos de derechos ejercidos a través de personas jurídicas. La Corte Interamericana ha establecido que bajo determinados supuestos un individuo que ejerza sus derechos a través de personas jurídicas puede acudir al Sistema Interamericano para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema jurídico⁵⁵.

Ese Tribunal ha considerado necesario hacer una distinción para efectos de establecer cuáles situaciones podrán ser analizadas por este Tribunal en el marco de la Convención Americana⁵⁶, cuando en los casos se alegue que el derecho ha sido ejercido a través de una persona jurídica.

50 Bolivia (artículo 51 de la Constitución Política); Brasil (artículos 8, 74.IV. § 2º, y 103 IX de la Constitución Política); Honduras (artículo 128.14 de la Constitución Política); Nicaragua (artículo 87 Constitución Política); Panamá (artículos 68 y 69 de la Constitución Política); Paraguay (artículos 96-98 Constitución Nacional); Perú (artículos 28 y 42 de la Constitución Política), y Surinam (artículo 32 de la Constitución).

51 Argentina (artículo 38 de la Constitución Nacional); Brasil (artículos 17, 74.IV. § 2º, y 103.VIII de la Constitución Política); Colombia (artículos 107 y 108 de la Constitución Política); Haití (artículo 31.1 de la Constitución); Honduras (artículo 47 de la Constitución Política); Nicaragua (artículos 55, 173.7, 173.11, 173.12, 173.13 de la Constitución Política); Panamá (artículo 140 de la Constitución Política); Paraguay (artículos 124-126 de la Constitución Nacional), y Perú (artículo 35 de la Constitución Política).

52 Bolivia (artículos 30 y 32 entre otros de la Constitución Política); Brasil (artículos 231, y 232 de la Constitución Política); Colombia (artículo 329 de la Constitución Política); Nicaragua (artículos 121 y 103 de la Constitución Política); Panamá (artículos 124 y 127 de la Constitución Política), y Paraguay (artículos 62-67 de la Constitución Nacional).

53 Bolivia (artículos 32, 100.I y 395.I de la Constitución Política), y Nicaragua (artículos 89, 90 y 121 de la Constitución Política).

54 En Perú, por ejemplo, se reconoce el derecho a la inafectación de todo impuesto que afecte bienes, actividades o servicios propios en el caso de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos (artículo 19 de la Constitución Política). En Chile, se le otorga derecho a las iglesias, confesiones e instituciones religiosas con respecto a los bienes que otorgan y reconocen las leyes en vigor (artículo 19.6 de la Constitución Política). En Nicaragua a los centros educativos privados de orientación religiosa a impartir religión como materia extracurricular, así como a las universidades y centros de educación técnica superior a gozar de autonomía académica, financiera, orgánica y administrativa, y exención de impuestos. Los bienes y rentas de las universidades y centros de educación técnica superior no pueden ser objeto de intervención, expropiación ni embargo, se garantiza la libertad de cátedra, el Estado promueve y protege la libre creación, investigación y difusión de las ciencias, la tecnología, las artes y las letras, y garantiza y protege la propiedad intelectual (artículos 124 y 125 de la Constitución Política); también en Nicaragua, se establece la exención de impuestos en relación con importaciones específicas que hagan los medios de comunicación social así como la prohibición de censurarlos previamente (artículo 68 de la Constitución Política); asimismo, en Nicaragua se otorga el derecho a "los campesinos y demás sectores productivos" a participar mediante sus propias organizaciones en la definición de políticas de transformación agraria (artículos 108 y 111 de la Constitución Política). En Panamá se le reconoce derechos a la Universidad Oficial de Panamá (artículos 103 y 104 de la Constitución Política).

55 Cfr. Caso Cantos Vs. Argentina, párr. 29, y Caso Granier y otros (Radio Caracas Televisión) Vs. Venezuela, párr. 146.

56 Cfr. Caso Cantos Vs. Argentina. Excepciones Preliminares, párr.29, Caso Granier y otros (Radio Caracas Televisión) Vs. Venezuela, párr. 146.

De manera general, ha sostenido que en muchas situaciones, “los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación”⁵⁷.

Hasta el momento, este Tribunal sólo ha conocido de casos en que el ejercicio del derecho fue realizado a través de personas jurídicas respecto al derecho a la propiedad y al derecho a la libertad de expresión.

De los dos derechos descritos, la Corte ha realizado un análisis de cada situación para determinar si efectivamente la persona física ejerció su derecho a través de la ficción de la persona jurídica. En primer lugar, este Tribunal ha diferenciado el alcance de los derechos de cada tipo de persona, como lo hizo con la distinción entre el patrimonio de la persona jurídica del patrimonio de sus socios o accionistas. Asimismo, la Corte ha reconocido el derecho a la propiedad colectiva de las comunidades indígenas. En segundo lugar, este Tribunal ha demostrado en casos en concreto el vínculo entre el ejercicio del derecho por parte de la persona física y la forma en que lo realiza a través de la persona jurídica⁵⁸.

Por lo tanto, la Corte Interamericana concluyó que “independientemente de la especificidad de cada caso, este Tribunal considera que el ejercicio del derecho a través de una persona jurídica debe involucrar una relación esencial y directa entre la persona natural que requiere protección por parte del sistema interamericano y la persona jurídica a través de la cual se produjo la violación, por cuanto no es suficiente con un simple vínculo entre ambas personas para concluir que efectivamente se están protegiendo los derechos de personas físicas y no de las personas jurídicas.

57 Corte IDH. Titularidad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 111.

58 Corte IDH. Titularidad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 118.

En efecto, se debe probar más allá de la simple participación de la persona natural en las actividades propias de la persona jurídica, de forma que dicha participación se relacione de manera sustancial con los derechos alegados como vulnerados”⁵⁹.

59 Corte IDH. Titularidad de derechos de las personas jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (Interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46, y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1 A y B del Protocolo de San Salvador). Opinión Consultiva OC-22/16 de 26 de febrero de 2016. Serie A No. 22. Párr. 119.

REFLEXIONES FINALES

La Convención Marco sobre Cooperación Tributaria Internacional es un instrumento que se está negociando bajo el paraguas de la ONU.

Cualquier instrumento que se vincule con Naciones Unidas deberá ser interpretado con un enfoque de derechos humanos, puesto que estos están incluidos en uno de los principios de la Carta de la ONU y con el paso del tiempo se han convertido en uno de los elementos que definen a la organización.

Asimismo, desde la Resolución 78/230 de la ONU, se establece como primer considerando que la Asamblea General va a adoptar esta decisión “guiada por los propósitos y principios consagrados en la Carta de las Naciones Unidas”.

Más allá de la redacción actual, las obligaciones a las que puede hacer referencia el artículo 9.c son a obligaciones que los Estados ya hayan asumido. Ninguna referencia general le va a significar a un Estado que se le puedan atribuir obligaciones de otras convenciones que este no haya ratificado.

El objetivo primordial de esa inclusión es asegurar que una convención sobre impuestos no se aparte de normas consideradas imperativas en el derecho internacional como son algunas sobre derechos humanos.

Lo que sí puede ocurrir es que, ante diferentes interpretaciones posibles, a la hora de interpretar la futura convención opte por la interpretación que algunos órganos o tribunales nacionales han realizado en el continente europeo.

El sistema interamericano de DDHH no sólo, en principio, no representa un desafío sino que, por el contrario, podría ofrecer algunas posibles interpretaciones de los derechos humanos que se ajusten a visiones más progresivas de los derechos humanos.

De cualquier forma, las empresas no podrían ser consideradas víctimas ante el Sistema, sino que sus integrantes deberían demostrar las violaciones de sus derechos individuales ejercidos a través de las empresas, lo cual, en principio, parece difícil teniendo en cuenta los precedentes sobre derechos humanos de personas individuales ejercidos a través de personas jurídicas.

Por lo tanto, teniendo en cuenta las interpretaciones del Sistema Interamericano de Derechos Humanos, es posible trabajar en una redacción alternativa que se ajuste a otras lecturas sobre la relación entre los derechos humanos y los impuestos o las obligaciones que se derivan del sistema impositivo.

